

RAAMATUPIDAMINE II

VARJE KODASMA

© Autoriõigused Sisekaitseakadeemia, 2006

Sisekaitseakadeemia
Kase 61 12012 Tallinn
september 2006

SISUKORD

1 ETTEVÖTTE VAHENDID	8
1.1 Raha ja pangakontod	9
1.1.1 Kassa	9
1.1.2 Arvelduskonto	11
1.1.3 Arvestusvaluuta, esitusvaluuta ja välisvaluutatehingud	12
1.2 Muud finantsinstrumendid	19
1.2.1 Aktsiad	20
1.2.2 Lühiajalised võlakirjad	22
1.2.3 Tuletisväärtpaberid	23
1.3 Nõuded ostjate vastu	26
1.3.1 Ostjate tasumata summad	26
1.3.2 Ebatõenäoliselt laekuvad summad	28
1.3.3 Kahju hindamine ostjatelt laekumata arvetest	29
1.4 Muud nõuded	33
1.5 Viitlaekumised	34
1.6 Ettemaksed	34
1.7 Varud	36
1.7.1 Varude arvestuspõhimõtted	37
1.7.2 Varude hindamise meetodid kaubandusettevõtetes	40
1.7.3 Varude hindamise meetodid tööstusettevõtetes	43
1.7.4 Varude arvestus teenindusettevõtetes	44
1.8 Põhivara	45
1.8.1 Pikaajalised finantsinvesteeringud	45
1.8.2 Kinnisvarainvesteeringud	46
1.8.3 Materiaalne põhivara	49
1.8.4 Immateriaalne põhivara	58
1.8.5 Põhivara müük	61
2 ETTEVÖTTE KOHUSTUSED	62
2.1 Lühiajalised kohustused	62
2.1.1 Tegelikud (determineeritavad) kohustused	63
2.1.2 Hinnangulised kohustused	63
2.1.3 Tingimuslikud kohustused	64
2.1.4 Võlakohustused	64
2.1.5 Ostjate ettemaksed kaupade ja teenuste eest	65
2.1.6 Võlad tarnijatele	66
2.1.7 Muud lühiajalised võlad	66

2.1.8 Maksuvõlad	67
2.1.9 Viitvõlad	67
2.1.10 Lühiajalised eraldised	74
2.1.11 Muud tulevaste perioodide ettemakstud tulud	75
2.2 Pikaajalised kohustused	75
2.2.1 Pikaajalised võlakohustused	76
3 OMAKAPITAL	80
3.1 Aktsiakapital, osakapital	80
3.2 Ülekurss	82
3.3 Oma osad või aktsiad (miinus)	83
3.4 Reservid	85
3.4.1 Kohustuslik reservkapital	85
3.4.2 Muud reservid	86
3.5 Eelmiste perioodide jaotamata kasum	86
3.6 Aruandeaasta kasum (kahjum)	87
4 ETTEVÕTTE FINANTSARUANDED	89
4.1 Raamatupidamise aastaaruanne	89
4.1.1 Bilanss	90
4.1.2 Kasumiaruanne	91
4.1.3 Rahavoogude aruanne	93
4.1.4 Omakapitali muutuste aruanne	95
4.1.5 Raamatupidamise aastaaruande lisad	95
4.1.6 Tegevjuhtkonna deklaratsioon	97
4.1.7 Tegevusaruanne	97
4.1.8 Audiitori järeldusotsus	98
4.1.9 Kasumijaotuse ettepanek	98
4.1.10 Majandusaasta aruande allkirjad	99
5 MAKSUD JA NENDE RAAMATUPIDAMISLIK KAJASTAMINE	100
5.1 Tulumaks	101
5.1.1 Residendist füüsiliste isikute maksustamine	101
5.1.2 Füüsilisest isikust ettevõtja maksustamine	101
5.1.3 Eestis registreeritud juriidiliste isikute maksustamine	102
5.2 Käibemaks	105
5.3 Maamaks	109
5.4 Raskeveokimaks	110
5.5 Sotsiaalmaks	110
5.6 Töötuskindlustusmaks	111

LISAD	113
Lisa 1 Bilansiskeem	113
Lisa 2 Kasumiaruande skeem 1	116
Lisa 3 Kasumiaruande skeem 1 kirjete selgitused	117
Lisa 4 Kasumiaruande skeem 2	119
Lisa 5 kasumiaruande skeem 2 kirjete selgitused	120
Lisa 7 Omakapitali muutuste aruanne – näidis konsolideerimata aruandes	123
Lisa 8 Enamlevinud raamatupidamisalased terminid	124

Raamatupidamisarvestuse olemus ja aine

Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud kõiki oma majandustehinguid dokumenteerima ning kirjeldama neid kronoloogilistes ja süstemaatilistes registrites nende toimumise momendil või kui see ei ole võimalik, siis vahetult pärast seda.

Iga raamatupidamiskirjendi (iga tehing kirjendatakse läbi kontodelt) aluseks on majandustehingut tõendav dokument. Ettevõtte töötab välja ja kehtestab ise oma raamatupidamise sise-eeskirjad, milles näitab ära majandustehingute dokumenteerimise, dokumendikäibe, dokumenditöötlemise, raamatupidamisregistrite pidamise, inventuuride tegemise ning aruannete koostamise korra.

Raamatupidamisarvestuse ülesanneteks on:

- Vara ja võlgade seisu kindlakstegemine
- Vara ja võlgade dokumenteeritud muutumise pidev fikseerimine
- Kõigi kulutuste (netovara vähenemine) ja tulude (netovara suurenemine) üksikasjalik hõlmamine ettevõttegevuse tulemi (kasum / kahjum) selgitamiseks
- Kulu- ja juhtimisarvestuse varustamine vajaliku informatsiooniga
- Maksude arvestamise aluseks oleva andmebaasi kujundamine.

JUHTIMISRAAMATUPIDAMINE, mis on vajalik eelkõige ettevõttesiseselt ja ettevõtte juhtimiseks vajaliku info saamiseks.

FINANTSRAAMATUPIDAMINE, millest saadava info tarbijad asuvad enamasti väljaspool ettevõtet.

1 ETTEVÕTTE VAHENDID

Varad klassifitseeritakse bilansis lühi- ja pikaajalisteks varadeks. Lühiajalisi varasid nimetatakse käibevaraks ning pikaajalisi varasid nimetatakse põhivaraks.

K Ä I B E V A R A

Käibevarana kajastatakse järgnevaid varasid:

- a) raha ja raha ekvivalente, välja arvatud juhul, kui neid ei ole võimalik kasutada vähemalt 12 kuu jooksul alates bilansipäevast;
- b) varasid, mis eeldatavasti realiseeritakse ettevõtte tavapärase äri tsükli käigus (isegi juhul, kui see on pikem kui 12 kuud; näit. varud ja nõuded ostjate vastu);
- c) varasid, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil (näit. kauplemiseesmärgil hoitavad finantsinvesteeringud); ja
- d) varasid, mida tõenäoliselt suudetakse realiseerida lähema 12 kuu jooksul bilansipäevast (näit. finantsinvesteeringud, mida plaanitakse ja tõenäoliselt suudetakse müüa 12 kuu jooksul).

Kõiki ülejäänud varasid kajastatakse põhivarana.

Käibevara on vara ja õigused, mida arvestatakse ja kajastatakse bilansi aktiva järgmistel kirjetel:

- Raha;
- Lühiajalised finantsinvesteeringud;
- Nõuded ja ettemaksed;
 - Nõuded ostjate vastu
 - Maksude ettemaksed ja tagasinõuded
 - Muud lühiajalised nõuded
 - Ettemaksed teenuste eest
- Varud.

1.1 Raha

Raha (kassa ja pangakontod) ning ka nõudmiseni hoiused, paigutused rahaturufondidesse ja muudesse ülikviidsetesse fondidesse on finantsvara ja arvestust peetakse Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 3 Finantsinstrumendid järgi. Raha ja pangakontosid ja muu ülikviidne finantsvara kajastatakse bilansis õiglase väärtuse meetodil.

Õiglase väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

Kassas ja pangakontodel hoitakse raha selleks, et tagada ettevõtte normaalne äritegevus. Sama peaks ajutiselt vaba raha jääk olema nii kassas kui arvelduskontol optimaalne, sest seisev raha ei too otsest tulu. Nendel kontodel arvestatakse kassas, arvelduskontodel, välisvaluutakontodel ja muudel kontodel olevat raha.

Välisvaluuta ja välisvaluuta pangakontode arvestust peetakse Eesti Vabariigis ametlikult kehtivas vääringus, s.o. eesti kroonides, ümberhinnatult tehingu toimumise päeval kehtiva Eesti Panga valuutakursi järgi. Bilansis hinnatakse välisvaluuta ja välisvaluuta pangakontod bilansipäeval kehtiva Eesti Panga valuutakursi järgi. Kursimuutuste vahe kajastatakse finantstuluna või finantskuluna.

1.1.1 Kassa

Kassarveldusi arvestatakse kontol "Kassa", mis on aktivakonto. Raha sissetulekud kassasse kantakse alati deebetisse ja raha väljaminekud kassast krediidisse. Saldo esineb ainult deebetis.

Näide kassatehingutest:

Kassas oli raha 01.01.	1 500.-
02.01. Arvelduskontolt tuuakse kassasse raha	4 000.-
02.01. Kassast makstakse avanss aruandvale isikule	3 000.-
04.01. Kassasse laekub raha teenuste müügist (ostjale ei ole varem arvet esitatud)	11 800.-
05.01. Kassast viiakse raha arvelduskontole	10 000.-
06.01. Aruandev isik tagastab kassasse avansi ülejäägi	500.-

Koostatakse lausedid päevaraamatusse:

Nr.	Kuup.	Sisu	Konto nimetus	Deebet	Kreedit
1	02.01	Arvelduskontolt tuuakse raha kassasse	<i>Kassa</i> <i>Arvelduskonto</i>	4 000.-	4 000.-
2	02.01	Kassast makstakse avanss	<i>Aruandev isik</i> <i>Kassa</i>	3 000.-	3 000.-
3	04.01	Kassasse laekub raha teenuste müügist	<i>Kassa</i> <i>Tulu</i> <i>Käibemaks</i>	11 800.-	1 000.- 180.-
4	05.01	Kassast viiakse raha arvelduskontole	<i>Arvelduskonto</i> <i>Kassa</i>	10 000.-	10 000.-
5	06.01	Aruandev isik tagastab avansi ülejäägi	<i>Kassa</i> <i>Aruandev isik</i>	500.-	500.-

Päevaraamatu kannete põhjal moodustub järgmine kassa kontokaart:

Konto: "Kassa"

Kuup.	Tehingu sisu	Deebetkäive	Kreeditkäive
	Saldo 01.01.	1 500.-	
02.01	Arvelduskontolt tuuakse raha kassasse	2 000.-	
02.01	Kassast makstakse avanss		3 000.-
04.01	Kassasse laekub raha teenuste müügist	11 800.-	
05.01	Kassast viiakse raha arvelduskontole		11 000.-
06.01	Aruandev isik tagastab avansi ülejäägi	500.-	
	Käive 01.01.- 06.01	14 300.-	14 000.-
	Saldo 06.01.	1 800.-	

Ettevõtte juht peab kindlustama kassapidajale sularaha panka viimiseks ja pangast toomiseks veoki ja julgeoleku. Nõuded sularaha transportimiseks on kehtestatud teede- ja sideministri määrusega nr 16 (13.03.2001), sealhulgas § 2 sätestab:

Raha ja väärtpaberite veol peab veose saatjate arv, nende tehniline varustatus ning sõiduk sõltuvalt veetava raha või väärtpaberite kogusest olema järgmine:

- 1) kuni 50 000 krooni vedu on lubatud ühe saatjaga. Veoks võib kasutada mis tahes transpordiliiki;
- 2) üle 50 000 kuni 100 000 krooni veoks peab olema auto ja vähemalt üks tulirelvaga saatja;
- 3) üle 100 000 kuni 3 000 000 krooni veoks peab olema auto ja vähemalt kaks tulirelvaga saatjat, veo puhul spetsiaalselt selleks toodetud turvakohvritega võib kasutada ühte relvastatud saatjat;
- 4) üle 3 000 000 kuni 30 000 000 krooni veoks peab olema soomusauto ja vähemalt kolm tulirelvaga saatjat, veo puhul spetsiaalselt selleks toodetud turvakohvritega võib kasutada tavalist autot kahe relvastatud saatjaga;
- 5) üle 30 000 000 krooni veoks peab olema soomusauto vähemalt kolme tulirelvaga saatjaga ja vedu võib toimuda ainult kooskõlastatult politseiprefektuuriga

1.1.2 Arvelduskonto

Pangatehinguid kajastatakse kontol "Arvelduskonto". Ettevõttel võib olla arvelduskontosid mitmes erinevas pangas. "Arvelduskonto" on aktivakonto. Raha laekumine arvelduskontole kantakse deebetisse ja arvelduskontolt raha kulutamine kreditisse. Saldo esineb ainult deebetis.

Pangas peetakse iga kliendi kohta eraldi registrit, millest tehakse ettevõttele perioodiliselt väljavõtteid. Deebeti ja krediti tähendus on panga väljavõttel vastupidine.

Bilansipäeva seisuga inventeeritakse kassa ja pangakontod (saldo võrdlus kassaraamatu ja arvelduskonto lõppsaldoga). Kontode "Kassa" ja "Arvelduskonto" saldod bilansipäeva seisuga näidatakse summeritult bilansikirjel Raha ja pangakontod. Kui ettevõttel on eraldi valuutakontod, siis kajastatakse samal kirjel ka valuutakontode ümberhinnatud saldod lähtudes Eesti Panga bilansipäeva kursist.

Näide arvelduskontol toimuvatest tehingutest:

Arvelduskontol oli raha 01.01.	320 000.-
02.01. Arvelduskontolt tuuakse raha kassasse	4 000.-
02.01. Arvelduskontole laekub raha ostjatelt (ostjatele on varem arve (nõue) esitatud)	25 000.-
04.01. Arvelduskontolt kantakse üle tarnijatele tasumata arvete eest	55 000.-
04.01. Pank võtab arvelduskontolt maha panga teenustasu	15.-
05.01. Kassast laekub raha arvelduskontole	10 000.-

Koostatakse lausedid päevaraamatusse

Nr.	Kuup.	Sisu	Konto nimetus	Deebet	Kreedit
1	02.01	Arvelduskontolt tuuakse kassasse sularaha	<i>Kassa</i> <i>Arvelduskonto</i>	4 000.-	4 000.-
2	02.01	Arvelduskontole laekub raha ostjatelt	<i>Arvelduskonto</i> <i>Nõuded ostjatele</i>	25 000.-	25 000.-
3	04.01	Tarnijatele arвете tasumine	<i>Võlad tarnijatele</i> <i>Arvelduskonto</i>	55 000.-	55 000.-
4	05.01	Pangateenuse kulu	<i>Kulud</i> <i>Arvelduskonto</i>	15.-	15.-
5.	05.01	Kassast laekub raha arvelduskontole	<i>Arvelduskonto</i> <i>Kassa</i>	10 000.-	10 000.-

Päevaraamatu kannete põhjal moodustub järgmine arvelduskonto kontokaart:

Konto: "Arvelduskonto"

Kuup.	Tehingu sisu	Deebetkäive	Kreeditkäive
	Saldo 01.01.	320 000.-	
02.01	Arvelduskonto sissetulek	25 000.-	
02.01	Tarnijatele tasumine		55 000.-
04.01	Panga teenuskulu		15.-
05.01	Kassa väljaminek	10 000.-	
	Käive 01.01.- 06.01.	35 000.-	55 015.-
	Saldo 06.01.	299 985.-	

1.1.3 Arvestusvaluuta, esitusvaluuta ja välisvaluutatehingud

Tehingute arvestusvaluuta on vääring, milles peetakse jooksvat arvestust ettevõtte majandustehingute üle (kõiki muid vääringsid loetakse antud ettevõtte jaoks välisvaluutadeks). Arvestusvaluutaks valib ettevõtte põhilise majanduskeskkonna valuuta – see on valuuta, millest on kõige enam mõjutatud ettevõtte laekumised ja väljaminekud.

Ettevõtte põhilise majanduskeskkonna valuuta määramisel tuleb eelkõige võtta arvesse järgmisi aspekte:

- millisest valuutast sõltuvad põhiliselt ettevõtte müügihinnad (sh. millise riigi turusituatsioon ja õiguslik keskkond mõjutavad kõige enam ettevõtte müügihindu); ja
- millisest valuutast sõltuvad põhiliselt ettevõtte kulutused (tööjõud, materjalid jne.).

Aruannete **esitusvaluuta** on vääring, milles ettevõtte koostab ja esitab oma aruandeid.

Vastavalt Raamatupidamise seadusele koostatakse ja esitatakse raamatupidamise aastaaruanne Eestis ametlikult kehtivas vääringus. Üldjuhul toimub ka Eesti ettevõtete majandustehingute jooksev arvestus Eestis ametlikult kehtivas vääringus (arvestusvaluuta), kuna selle vääringu kasutamine võimaldab kõige objektiivsemalt peegeldada Eesti majanduskeskkonnaga seotud riske.

Äärmiselt erandlikel juhtudel võib osutada asjakohaseks teistsuguse arvestusvaluuta valimine (st. ettevõtte jooksva arvestuse pidamine mõnes muus valuutas), kui Eestis ametlikult kehtiv vääring. Eestis ametlikult kehtivast vääringust erineva arvestusvaluuta valimine võib osutada põhjendatuks näiteks juhul, kui valdav osa ettevõtte tehingutest (sh. nii tulusid kui kulusid tekitavad tehingud) toimuvad väljaspool Eesti majanduskeskkonda ning on fikseeritud mõnes välisvaluutas.

Juhul, kui lähtuvalt eelmisest paragrahvist on ettevõtte jooksva arvestuse valuutaks Eestis ametlikult kehtivast vääringust erinev valuuta, kasutatakse aruannete koostamisel finantsnäitajate ümberarvestamisel välisvaluutast (arvestusvaluuta) Eestis kehtivasse vääringusse (esitusvaluuta) järgmist meetodit:

- varad ja kohustused hinnatakse ümber antud bilansipäeva kursi alusel;
- tulud ja kulud hinnatakse ümber nende tekkimise päeva kursi alusel
- ümberhindlusel tekkinud vahed kajastatakse omakapitalis kirjel "Realiseerimata kursivahed".

Välisvaluutatehingute kajastamine

Välisvaluutatehing on tehing, mis on fikseeritud või mille arveldamine toimub välisvaluutas. Välisvaluutatehingute esmasel kajastamisel võetakse nad arvele Eestis ametlikult kehtivas vääringus tehingupäeval kehtiva valuutakursi alusel.

Eesti Pank fikseerib Eesti krooni kursi igal pangapäeval kell 12.00 seisuga. Päeval, mis ei ole pangapäev, kehtivad sellele eelnenud pangapäeval fikseeritud kursid. Kurss avalikustatakse ajakirjanduses ja http://www.eestipank.info/dynamic/erp/erp_et.jsp.

Monetaarsed finantsvarad ja -kohustused on raha ning sellised finantsvarad ja -kohustused, mida arveldatakse varem kindlaksmääratud summas rahas. Näideteks monetaarsetest finantsvaradest ja kohustustest on: raha, nõuded (sh. nõuded ostajatele, viitlaekumised, mille eest tasutakse rahas, võlakohustused (võlad tarnijatele, laenukohustused, võlakirjad, viitvõlad), mille eest tasutakse rahas.

Igal bilansipäeval hinnatakse vastavalt kehtivale valuutakursile ümber:

- kõik välisvaluutas fikseeritud monetaarsed varad ja -kohustused; ning
- välisvaluutas fikseeritud mitte-monetaarsed varad ja -kohustused, mida kajastatakse õiglase väärtuse meetodil.

Välisvaluutas fikseeritud varade, kohustuste ja omakapitali osas toimunud majandustehingute arvestust peetakse Eesti Vabariigis ametlikult kehtivas vääringus, hinnatult tehingupäeval kehtiva Eesti Panga valuutakursiga. Tehingupäev on majandustehingu toimumise päev.

Välisvaluuta jäägi hindamine bilansipäeval

Välisvaluutas fikseeritud monetaarsed varad ja kohustused hinnatakse aastaaruande koostamisel bilansipäeval kehtiva Eesti Panga valuutakursiga.

Näide:

Ettevõttel on välisvaluuta kontol 50 000 USD, mis on raamatupidamises arvele võetud 527 500 krooniga. Bilansipäeval kehtiv Eesti Panga kurss on: 1 USD = 12,35 krooni. Bilansipäeva seisuga hinnatakse välisvaluuta jääk ümber ($50\,000 \times 12,35 = 617\,500$). Kuna USD kurss on tõusnud, on ettevõtte saanud finantstulu

($617\,500 - 527\,000 = 90\,000$) ja koostatakse lausend:

D: USD arvelduskonto 90 000

K: Finantstulud – kasum valuutakursi muutustest 90 000

Välisvaluutas fikseeritud kohustuste hindamine bilansipäeval

Välisvaluutas fikseeritud monetaarsed varad ja kohustused hinnatakse aastaaruande koostamisel bilansipäeval kehtiva Eesti Panga valuutakursiga.

Näide:

Tarnijatele tasumata arvete summa on bilansipäeval 4 300 USD ehk 49 020 krooni. Eesti Panga valuutakurss on bilansipäeval 1 USD = 12,35 krooni. Hinnates ümber tarnijatele tasumata arved bilansipäeval, on võlgasid tarnijatele $4300 \times 12,35 = 53\,105$ krooni. Kuna USD kurss on bilansipäeval kõrgem kui kohustuse arvelevõtmise päeval, on võlg tarnijale suurenenud ($53\,105 - 49\,020 = 4085$) ja ettevõttele seega kahjulikum. Kursimuutuste vahe kajastatakse muude ärikulude koosseisu lausendiga:

D: Muud ärikulud 4 085

K: Võlad tarnijatele 4 085

Kohustuse jäägi summa välisvaluutas 4300 USD ei muutu.

Välisvaluutas fikseeritud nõuete hindamine bilansipäeval

Välisvaluutas fikseeritud monetaarsed varad ja kohustused hinnatakse aastaaruande koostamisel bilansipäeval kehtiva Eesti Panga valuutakursiga.

Näide:

Ostjate laekumata arvete jääk on bilansipäeval 3500 USD ehk 41 300 krooni. Eesti panga valuutakurss bilansipäeval on 1 USD = 12,35 krooni ja seega ostjate laekumata arvete summa bilansipäeval ümberhinnatuna on $3500 \times 12,35 = 43\,225$ krooni. Kuna nõudesumma ostjatele on kursi tõusust lähtudes suurenenud, kajastatakse vahe ($43225 - 41\,300 = 1925$) muu ärituluna ja koostatakse lausend:

D: Ostjate tasumata summad 1 925

K: Muud äritulud 1 925

Ostjatele nõude jäägi summa välisvaluutas 3500 USD aga ei muutu.

Välisvaluutas fikseeritud pikaajaliste finantsinvesteeringute arvele võtmine

Välisvaluutas fikseeritud pikaajalised finantsinvesteeringud võetakse arvele majandustehingu toimumise päeva Eesti Panga kursiga.

Näide:

Ettevõtte X ostab pikaajalise investeringuna 5 000 firma Y aktsiat soetusmaksumusega 50 000 USD. Tehingu toimumise päeval on Eesti Panga kurss 1 USD = 12,35 krooni. Ettevõtte X teeb aktsiate ostu kohta lausendi:

<i>D: Pikaajalised finantsinvesteeringud - Muud aktsiad ja väärtpaberid</i>	<i>617 500</i>
<i>K: Arvelduskonto</i>	<i>617 500</i>

Välisvaluuta ost

Välisvaluuta ost kajastatakse ostupäeva kommertsponga vahetuskursiga

Näide:

Ettevõtte ostab 5 000 USD kommertsponga kursiga 1 USD = 12,62 krooni, makstes pangakontolt 63 100 krooni. Firma teeb valuuta ostmisel lausendi:

<i>D: USD arvelduskonto</i>	<i>63 100</i>
<i>K: Arvelduskonto</i>	<i>63 100</i>

Välisvaluutaarveldused ostjate ja tarnijatega**Arveldused ostjatega**

Ostjale välisvaluutas esitatud nõue kajastatakse majandustehingu päeval toimunud Eesti Panga kursiga

Näide:

Ettevõtte esitab ostjale kauba müügiarve 12 000 USD. Majandustehingu toimumise päeval on Eesti Panga valuutakurss: 1 USD = 12,35 krooni. Nõue arvestatakse ümber kroonidesse (12000 x 12,35= 148 200 krooni) ja koostatakse lausend:

<i>D: Nõuded ostjate vastu – ostjate tasumata summad</i>	<i>148 200</i>
<i>K: Müügitulu</i>	<i>148 200</i>

Nõude laekumine (variant 1)

Ostja tasub välisvaluutas välisvaluuta kontole.

Kui raha laekub välisvaluutas ja **ei konverteerita** kohe Eesti Vabariigis ametlikult kehtivasse vääringusse, kirjendatakse laekumine raha laekumise päeva Eesti Panga valuutakursi alusel.

Kohustuse tasumine (variant 1)

Kui tasutakse Eesti Vabariigis ametlikult kehtivas vääringus (arvestusvaluuta), kirjendatakse välisvaluutas fikseeritud kohustus tasumise päeva kommertsponga arvestusvaluuta kursiga.

Näide:

Ettevõttel on kohustus kaupade eest tasuda 4700 USD. Kohustus on ettevõttes kajastatud majandustehingu toimumise päeva Eesti Panga kursiga: 1 USD = 12,35 krooni ($4700 \times 12,35 = 58\,045$). Kohustus tasutakse kroonides kommertsponga arvelduskontolt. Kohustuse tasumise päeval on kommertsponga kurss: 1 USD = 12,62 krooni ($4700 \times 12,62 = 59\,314$). Kuna kommertsponga kurss on kõrgem, siis kajastatakse arvestuses ka kursi muutusest tekkinud ärikulu ($59\,314 - 58\,045 = 1\,269$) ja koostatakse tasumise kohta lausend:

D: Võlad tarnijatele 58 045

D : Muud ärikulud 1 269

K: Arvelduskonto 59 314

Tasumine (variant 2)

Kui tasutakse välisvaluutas fikseeritud kohustus või kulu välisvaluutas, kirjendatakse majandustehing arvelevõetud välisvaluutakursi alusel.

Näide:

Ettevõtte võlgnevus tarnijale on 4 700 USD. Kohustus on ettevõtte raamatupidamises kajastatud majandustehingu toimumise päeval kehtinud Eesti Panga kursiga: 1 USD = 12,35 krooni. ($4700 \times 12,35 = 58\,045$). Ettevõtte tasub kohustuse välisvaluutas. Ettevõtte raamatupidamises arvelevõetud välisvaluuta kurss on: 1 USD = 12,10 krooni. Tarnijale makstav summa arvelevõetud välisvaluuta kursi alusel on $4700 \times 12,10 = 56\,870$ krooni.

Kohustuse tasumise kohta koostatakse lausend:

D: Võlad tarnijatele 58 045

K: USD arvelduskonto 56 870

K: Muud äritulud 1 175-

1.2 Muud finantsinstrumendid

Siia kuuluvad kühiajalise kauplemise eesmärgil hoitavad väärtpaberid (aktsiad, võlakirjad, obligatsioonid, fondi osakud jne.) ning kindla lunastustähtajaga väärtpaberid, mille lunastustähtaeg on 12 kuu jooksul bilansipäevast. Rahaturufondide osakute puhul on tegu väärtpaberitega, mis on peaaegu sama likviidsed kui raha. Rahaturufondi osakuid kajastatakse bilansis väärtpaberitena, kuid finantsplaneerimisel ja ka rahavoogude aruande koostamisel kajastatakse neid reeglina rahana (kui raha ekvivalente).

Rahaturufondide osakute puhul on tegu väärtpaberitega, mis on peaaegu sama likviidsed kui raha. Rahaturufondi osakuid kajastatakse bilansis väärtpaberitena, kuid finantsplaneerimisel ja ka rahavoogude aruande koostamisel kajastatakse neid reeglina rahana (kui raha ekvivalente).

Bilansis kajastatakse finantsinstrumendid õiglasel väärtuses, välja arvatud aktsiad ja osad, mille õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata ja väärtpaberid, mida hoitakse lunastustähtajani

Arvestust peetakse vastavalt Raamatupidamise Toimkonna juhendile RTJ 3 Finantsinstrumendid. Arvele võetakse aktsiad ja muud väärtpaberid soetusmaksumuses, milleks on antud aktsiate (muude väärtpaberite) eest makstud õiglane väärtus. Algne soetusmaksumus sisaldab kõiki soetamisega otseselt kaasnevaid kulutusi. (nn. tehingukulud), milleks on tasud vahendajatele ja nõustajatele, tehinguga kaasnevad mittetagastatavad maksud ja muud tehinguga otsest kaasnevad kulutused. Juhul, kui tasutakse koheselt rahas, loetakse soetusmaksumuseks makstud rahasumma nominaalväärtus.

Aktsiate ja muude väärtpaberite oste ja müüke tuleb järjepidevalt kajastada kas tehingupäeval või väärtuspäeval.

- Tehingupäev on päev, mil ettevõtte võtab endale kohustuse (sõlmib lepingu) teatud aktsiate ja väärtpaberite ostuks.
- Väärtuspäev on päev, mil ettevõtte saab ostetud aktsiate ja väärtpaberite omanikuks või kaotab õiguse müüdüd aktsiate üle.

Juhul, kui ettevõtte rakendab õiglases väärtuses kajastatavate aktsiate ostu ja müügi arvestust väärtuspäeva meetodit ning bilansipäev jääb tehingu- ja väärtuspäeva vahelisele perioodile, tuleb soetatavate aktsiate tehingu- ja bilansipäeva vahelisel perioodil toimunud väärtuse muutus kajastada aruandeperioodi kasumi või kahjumina.

1.2.1 Aktsiad

Aktsiate ost lühiajalise investeringuna

Juhul kui soetatud finantsvara eest tasutakse koheselt rahas, loetakse selle soetusmaksumuseks makstud raha nominaalväärtust.

Näide:

Ettevõtte 1 ostab lühiajalise investeringuna ettevõtte 2 aktsiaid, makstes aktsiate eest arvelduskontolt 300 000 krooni. Koostatakse lausend:

<i>D: Aktsiad ja muud väärpaberid</i>	<i>300 000</i>
<i>K: Arvelduskonto</i>	<i>300 000</i>

Aktsiaid ja väärtapabereid kajastatakse bilansis õiglase väärtuse meetodil, välja arvatud lunastustähtajani hoitavad finantsinvesteeringud ja sellised väärtapaberid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata.

Aktsiate kajastamine bilansis õiglases väärtuses

Näide: Ettevõtte ostis 01.04.2004 10 000.- krooni eest aktsiaid, makstes tehingutasude eest 200.- krooni. 31.12.2004 on nimetatud aktsiate turuväärtus 11 000.- krooni. Aktsiaid müües tuleks vahendustasudena maksta 250.- krooni.

Raamatupidamislausend aktsiate soetamisel (soetusmaksumus sisaldab ka tehingutasusid):

<i>D: Aktsiad ja muud väärtapaberid</i>	<i>10 200</i>
<i>K: Arvelduskonto</i>	<i>10 200</i>

Aktsiate ümberhindamisel turuväärtusenle 31.12.2004 (võimalikke vahendustasusid ei võeta arvesse õiglase väärtuse määramisel):

<i>D: Aktsiad ja muud väärtapaberid</i>	<i>800</i>
<i>K: Muud finantstulud</i>	<i>800</i>

Ettevõtte kasutab finantsvara ostu ja müügi arvestusel väärtuspäeva meetodit, ning bilansipäev jääb tehingu- ja väärtuspäeva vahelisele perioodile

Näide:

Ettevõtte sõlmib 15.12.2004 tehingu aktsiate soetamiseks 15 000 krooni eest. 31.12.2004 on antud aktsiate turuväärtus 16 000 krooni. Aktsiad saavad ettevõtte omaks 12.01.2005 (väärtuspäev), mil nende turuväärtus on tõusnud 18 000 kroonini.

Ettevõtte kajastab oma bilansis seisuga 31.12.2004 muude nõuete hulgas omandatud aktsiate turuhinna tõusu summas 1 000 krooni. Samas summas kajastatakse 2004.a. kasumiaruandes ka aktsiatelt teenitud kasumit (aktsiaid ise aga veel ettevõtte bilansis ei kajastata).

Raamatupidamilausedid:

D: Muud lühiajalised nõuded 1 000

K: Muud finantstulud 1 000

Omandatud aktsiad võetakse raamatupidamises arvele nende väärtuspäeval, 12.01.2005:

D: Aktsiad ja muud väärtpaberid 18 000

K: Arvelduskonto 15 000

K: Muud lühiajalised nõuded 1 000

K: Muud finantstulud 2 000

Ettevõtte kasutab finantsvara ostu ja müügi arvestusel tehingupäeva meetodit

Näide: Ettevõtte sõlmib 15.12.2004 tehingu aktsiate soetamiseks 15 000 krooni eest. 31.12.2004 on nende aktsiate turuväärtus 16 000 krooni.

Finantsvara ostu kajastamine (tehingupäeval):

D: Aktsiad ja muud väärtpaberid 15 000

K: Arvelduskonto 15 000

Finantskasumi kajastamine 2004.a. lõpul:

D: Aktsiad ja muud väärtpaberid 1 000

K: Muud finantstulud 1 000

Aktsiate müük soetusmaksumusega

Näide: Ettevõtte 1 müüb lühiajalise investeeringuna soetatud Ettevõtte 2 aktsiaid soetusmaksumusega 200 000 krooni ja müügihinnaga 200 000 krooni. Raha aktsiate eest laekub arvelduskontole. Ettevõttes 1 koostatakse lausend:

D: Arvelduskonto 200 000

K: Aktsiad ja muud väärtpaberid 200 000

Lühiajalise investeringuna soetatud aktsiate müük, kui müügihind ületab ostuhinna

Näide: Ettevõtte 1 müüb lühiajalise investeringuna soetatud Ettevõtte 2 aktsiad soetusmaksumusega 180 000 krooni müügihinnaga 300 000 krooni.

Ettevõtte 1 koostab lausendi:

<i>D: Arvelduskonto</i>	<i>300 000</i>
<i>K: Aktsiad ja muud väärtpaberid</i>	<i>180 000</i>
<i>K: Muud finantstulud</i>	<i>120 000</i>
<i>(müügihind miinus soetusmaksumus)</i>	

Lühiajalise investeringuna soetatud aktsiate müük ostuhinnast madalama müügihinnaga

Näide: Ettevõtte 1 müüb lühiajalise investeringuna soetatud ettevõtte 2 aktsiaid, mille soetusmaksus oli 400 000 krooni müügihinnaga 370 000 krooni. Ettevõtte 1 koostab raamatupidamislausendi:

<i>D: Arvelduskonto</i>	<i>370 000</i>
<i>D: Muud finantskulud</i>	<i>30 000</i>
<i>(müügihinna ja soetusmaksumuse vahe)</i>	
<i>K: Aktsiad ja muud väärtpaberid</i>	<i>400 000</i>

Aktsiate kuluskandmine nende müügi korral kasutades FIFO meetodit.

Näide: Ettevõtte 1 ostis lühiajalise investeringuna Ettevõtte 2 aktsiaid a`50 krooni tükk, kokku 500 tk., soetusmaksumuses 25 000 krooni ja 700 tk. a`40 krooni tükk, soetusmaksumuses kokku 28 000 krooni.

Mõne aja pärast müüb ettevõtte 1 ära 700 Ettevõtte 2 aktsiat hinnaga 30 krooni tükk.. Müügitulemuse arvestamisel kasutatakse FIFO meetodit (tooteid müüakse või kasutatakse nende soetamise järjekorras) ja Ettevõtte 1 koostab lausendi (25 000 + 200 x 40):

<i>D: Arvelduskonto</i>	<i>21 000</i>
<i>D: Muud finantskulud</i>	<i>12 000</i>
<i>K: Aktsiad ja muud väärtpaberid</i>	<i>33 000</i>

1.2.2 Lühiajalised võlakirjad

Lühiajaliste võlakirjade ost

Võlakiri on väärtpaber, mis tõendab, et selle omanik on võlakirja emiteerijale laenanud teatud summa ja emiteerija peab laenuandjale perioodiliselt maksma intressi ning kindlaksmääratud ajal võlakirja tagasi ostma.

Näide: Ettevõtte 1 ostab lühijalisi Ettevõtte 2 võlakirjasid ja maksab nende eest kokku 10 000 krooni. Ettevõtte 1 koostab lausendi:

D: Aktsiad ja muud väärtpaberid 10 000

K: Arvelduskonto 10 000

Lühiajaliste võlakirjade müük kasumiga

Ettevõtte 1 müüb Ettevõtte 2 võlakirjad, mille soetusmaksumus on 10 000.- krooni. Müügist laekub 12 000.- krooni Ettevõtte 1 arvelduskontole. Ettevõtte 1 teeb lausendi:

D: Arvelduskonto 12 000.-

K: Aktsiad ja muud väärtpaberid 10 000

K: Muud finantstulud 2 000

(müügihind minus soetusmaksumus)

Lühiajaliste võlakirjade müük kahjumiga

Ettevõtte 1 müüb 8 000 krooniga ettevõtte 2 võlakirjad, mille soetusmaksumus on 10000.- krooni.

Müügist laekub ettevõtte 1 arvelduskontole 8000.- krooni. Ettevõtte 1 koostab lausendi:

D: Arvelduskonto 8 000

D: Muud finantskulud 2 000

K: Muud finantstulud 10 000

1.2.3 Tuletisväärtpaberid

Optioon - väärtpaber, mis annab selle omanikule õiguse osta või müüa tehingu alusvara tulevikus kindlal ajal ja kindla hinnaga.

Ostuoptsiooni ostmine

Ostuoptsioon annab investorile õiguse tulevikus osta optsiooni aluseks olevat vara varem kokkulepitud hinnaga ja tähtajal (tähtaja jooksul).

Näide: Ettevõtte 1 ostab kahekuulise 50 kroonise tehingu (täitmis) hinnaga Ettevõtte 2 aktsia ostuoptsiooni hinnaga 5 krooni ning tasub selle eest oma arvelduskontolt.

Ettevõtte 1 koostab lausendi:

D: Aktsiad ja muud väärtpaberid 5

K: Arvelduskonto 5

Ostuoptsiooni kasutamine

Ettevõtte 1 kasutab seotatud ostuoptsiooni (vt. eelmine ülesanne), kuna ettevõtte 2 aktsia hind on tõusnud 60 kroonini (üldjuhul on optsiooni mõtet kasutada, kui aktsia hind on kasutustähtajal suurem kui 50 krooni). Ettevõtte 1 kanded kasutuspäeval:

Lühiajalise investeeringu korral:

D: Aktsiad ja muud väärtpaberid 50

K: Arvelduskonto 50

Pikaajalise investeeringu korral:

D: Muud aktsiad ja väärtpaberid 50

K: Arvelduskonto 50

Ostuoptsiooniga soetatud aktsia edasimüük

Ettevõtte 1 müüb aktsiaoptsiooniga ostetud ettevõtte 2 aktsia edasi hinnaga 60 krooni ja raha laekub arvelduskontole

Lühiajalise investeeringu korral:

D: Arvelduskonto 60

K: Aktsiad ja muud väärtpaberid 55

K: Muud finantstulud 5

Pikaajalise investeeringu korral

D: Arvelduskonto 60

K: Muud aktsiad ja väärtpaberid 55

K: Finantstulud muudelt pikaajalistelt 5

finantsinvesteeringutelt

Ostuoptsiooni mittekasutamine

Ettevõtte 1 ei kasuta optsiooni tähtajal aktsiaoptsiooni, kuna ettevõtte 2 aktsia hind on langenud 49 kroonini (üldjuhul ei ole mõtet osta, sest see suurendaks kahjumit). Ettevõtte 1 kanded kasutustähtajal:

D: Muud finantskulud 5

K: Aktsiad ja muud väärtpaberid 5

Müügioptsiooni ostmine

Müügioptsioon annab investorile õiguse tulevikus müüa optsiooni aluseks olevat vara varem kokkulepitud hinnaga ja tähtajal (tähtaja jooksul).

Näide: Ettevõtte 1 omab ettevõtte 2 aktsiaid ja ostab ettevõtte 2 kahekuulise 50 kroonise tehingu (täitmis) hinnaga ettevõtte 2 aktsia müügioptsiooni hinnaga 5 krooni ning tasub selle eest oma arvelduskontolt.

Ettevõtte 1 lausendid ostupäeval

D: Aktsiad ja muud väärtpaberid 5

K: Arvelduskonto 5

Müügioptsiooni kasutamine

Ettevõtte 1 kasutab müügioptsiooni, kuna ettevõtte 2 aktsia hind on langenud 43 kroonini (üldjuhul ei ole optsiooni mõtet kasutada, kui aktsia hind optsiooni tähtajal on suurem kui 45 krooni, sest müügioptsiooni ostuhind oli 5 krooni). Ettevõtte 1 oli soetanud lühiajaliste väärtpaberitena ettevõtte 2 aktsia hinnaga 40 krooni ja raha laekub arvelduskontole.

Ettevõtte 1 lausendid optsiooni päeval, müües lühiajalise investeeingu eesmärgil soetatud aktsia:

D: Arvelduskonto 50

K: Aktsiad ja muud väärtpaberid 40

K: Muud finantstulud 10

Müügioptsiooni kulusse kandmine:

D: Muud finantskulud 5

K: Aktsiad ja muud väärtpaberid 5

Pikaajalise investeeingu eesmärgil soetatud aktsia müük:

D: Arvelduskonto 50

K: Muud aktsiad ja väärtpaberid 40

K: Finantstulud pikaajalistelt 10

finantsinvesteeringutelt

Müügioptsiooni kandmine kulusse:

D: Muud finantskulud (müügioptsioon) 5

K: Aktsiad ja muud väärtpaberid 5

Märkus: Kui müügioptsiooni ei oleks kasutatud, oleks teenitud kasumit $43 - 40 = 3$ krooni, kuid tänu müügioptsiooni kasutamisele saadi kasumit $50 - 40 - 5 = 5$ krooni, st. 2 krooni enam.

Müügioptsiooni mittekasutamine

Ettevõtte 1 ei kasuta optsiooni tähtajal müügioptsiooni, kuna ettevõtte 2 aktsia hind on tõusnud 51 kroonini (üldjuhul ei ole mõtet osta, sest see suurendaks optsiooni kahjumit).

Ettevõtte 1 kanded kasutustähtajal:

D: Muud finantskulud 5

K: Aktsiad ja muud väärtpaberid 5

1.3 Nõuded ostjate vastu

Nõuded ostjate vastu kajastatakse järgmistel bilansikirjetel:

- Ostjate tasumata summad
- Ebatõenäoliselt laekuvad summad (miinus)

1.3.1 Ostjate tasumata summad

Majandustehingute tulemusena toimub pidev vara ümberrühmitumine. Väljastatakse kaupa, valmistoodangut, teenuseid jne, millele vastastub raha sissetulek või nõudmiste suurenemine või kohustuste vähenemine. Vara ja kohustuste pidev muutumine fikseeritakse arvestuses. Arveldused müüjate ja ostjate vahel võivad toimuda kas sularahas või tavaliselt sularahata arvelduste korras pangaulekannetega .

Müüjale ei ole vahet, kas arveldused toimuvad sularahas või sularahata arveldustena eeldusel, et tegemist on usaldusväärse ja maksevõimelise kliendiga. Müües aga suurtes kogustes vara territoriaalselt kaugel asuvale ostjale, toimuvad maksed tavaliselt pooltevahelises lepingus fikseeritud tingimustel ja tähtaegadel, valdavalt pärast müügitehingu sooritamist, s.t. tagantjärele. Sisuliselt tähendab see materiaalse vara, teenuste jne. sularahata arvelduste korras võlgu (krediiti) müümist.

Vara ja teenuste krediitimüük on enam levinud tööstuses, hulgi- ja jaekaubandusettevõtetes. Krediitimüük toob kaasa nõudmiste suurenemise ostjatele, st. toimub debitoorse võla suurenemine. Ostjale tekib aga ostes kohustus tasuda saadud vara eest, st. tekib kreditoorne võlgnevus.

Ettevõtte püüavad krediitimüügiga suurendada oma käibe mahtu, ühtlasi püüavad nad müüa ainult maksevõimelistele klientidele. Vaatamata sellele on aga alati ostjaid, kes ei tasu ostuvõlga.

Näide krediitimüügi- ja tasumistehingust:

Ettevõtte müüb 15. jaanuaril ostjale X kauba krediiti müügihinnas kokku 80 000 krooni, millele lisandub käibemaks 18% (tasumise tähtaeg vastavalt lepingule on 7 kalendripäeva).

15.01. Ettevõttes koostatakse müügitehingu kohta päevaraamatu lausend:

Nr.	Kuup.	Sisu	Konto nimetus	Deebet	Kredit
	15.01	Kauba krediitimüük	Nõue ostjale X	94 400.-	
	15.01	Kauba krediitimüük	Müügitulu		80 000.-
	15.01	Kauba krediitimüük	Käibemaks		14 400.-

22.01. Laekub ettevõtte arvelduskontole 94 400.- krooni ostjalt X. Arvelduskonto väljavõtte alusel koostatakse päevaraamatu lausend:

Nr.	Kuup.	Sisu	Konto nimetus	Deebet	Kredit
	22.01	Arve tasumine ostja poolt	Arvelduskonto	94 400.-	
	22.01	Arve tasumine ostja poolt	Nõue ostjale X		94 400.-

Nõudmised ostjate vastu näidatakse bilansis kirjel "Ostjate tasumata summad" nominaalväärtuses. Kui aga võlgniku boniteet on madal ja tekib kahtlus maksete (nõudmiste) laekumises, nende osalises või täielikus ärajäämises, tuleb nõudeõiguse nominaalväärtust vähendada (konservatiivsuse ja ettevaatlikkuse põhimõtted). Selleks kantakse ostjatelt laekumata arved, mille tõenäolisuses kaheldakse, kuluks ja kajastatakse bilansis kirjel Ebatõenäoliselt laekuvad summad (miinus).

Nõude väärtus on langenud või nõue võib osutuda ebatõenäoliseks näiteks kui:

- võlgnik on pankrotis või likvideerimisel;
- võlgnik ei pea maksetähtaegadest kinni ja on tõenäoline, et laekumine võib võtta oluliselt aega;
- ettevõtte kogemus, et osa nõuete "kogumist" jääb laekumata.

Ebatõenäoliselt laekuvate arvetesummade kuluks kandmisega omistatakse bilansikirjele Nõuded ostjate vastu oletatav tegelik väärtus bilansipäeval, mis viib kasumi vähenemisele. Raamatupidamisarvestuses on väga tähtis arvatavate ebatõenäoliselt laekuvate arvete argumenteeritud ja võimalikult täpne selgitamine.

1.3.2 Ebatõenäoliselt laekuvad summad

Ebatõenäoliselt laekuvate arvete (nõudmiste) arvestamisel tuleb lähtuda tulude ja kulude vastavuse printsiibist. Kulud peavad olema vastavuses käibe mahuga (müügituluga), mille saamiseks nad on tehtud. Et kahjud ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest tekivad käibe mahu suurenemise tulemusena, kaetakse need müügitulust.

Kauba võlgu müümisel ei ole teada, kas kõik arved laekuvad. Vaatamata sellele, et võimalikud lõplikud kahjud laekumata arvetest võivad selguda alles järgmisel aruandeperioodil, tuleb need arvestada selle aruandeperioodi kuluks, millal vara müüdi. Sellepärast peab aruandeaasta kahjud ebatõenäoliselt laekuvatest ja lootusetutest nõudmistest prognoosima ja need ligilähedased andmed tähendavadki jooksva finantsaasta vastavat kulu. Iga üksiku nõudeõiguse mitteleaekumise täpne prognoosimine on raskendatud, töömahukas ja sageli ka võimatu. Sellepärast kasutatakse ostjatelt ebatõenäoliselt laekuvate summade kindlakstegemiseks spetsiaalseid meetodilisi töövõtteid.

Näide:

Ettevõttel oli majandusaasta viimase kuupäeva seisuga nõudeid ostjate vastu 6 miljonit krooni, Majandusaasta viimasel päeval hinnati laekumata arveid individuaalselt ja laekumata arvete summast hinnati 700 000 krooni ebatõenäoliselt laekuvaks. Nii oli majandustegevuse esimesel aastal ebatõenäoliselt laekuvaid arveid 700 000 krooni ja koostatakse lausend:

<i>D: Kulud ebatõenäoliselt laekuvatest arvestest</i>	<i>700 000</i>
<i>K: Ebatõenäoliselt laekuvad summad</i>	<i>700 000</i>

Kasumiaruandes kajastatakse kulud ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest summa perioodi kuluna üldhalduskulude koosseisus.

Konto "Ebatõenäoliselt laekuvad summad" on kontraaktiva konto, mille kreditsaldo näitab ettevõtte ebatõenäoliselt laekuvaid summasid ja kajastatakse bilansis negatiivses väärtuses bilansikirje Ostjate tasumata summade all. Sisuliselt vähendab ta saadaolevate arvete summat tõenäoliselt laekuva summani ja kajastatakse bilansis:

Nõuded ostjate vastu	
Ostjate tasumata summad	6 000 000
Ebatõenäoliselt laekuvad summad	(700 000)
Kokku	5 300 000

1.3.3 Kahju hindamine ostjatelt laekumata arvetest

Kauba müümisel ei tea ettevõtte, kas ostja tasub kõik arved või mitte. Kahju võimalikest laekumata nõudmistest tuleb aga arvestada ja viia vastavusse aruandeperioodi müügikäibe mahuga vaatamata sellele, et jooksvalt ei ole võimalik krediteerida iga ostja laekumata arvete kontot kõigi vara aruandeperioodil võlgumüügist tuleneda võivate kahjude kajastamiseks. Seepärast kasutataksegi mitmeid võimaliku laekumata jääva nõudesumma hindamise arvestusspetsiifilisi meetodeid, selle nõudesumma (reservi) arvestamiseks aga kontraaktiva kontot "Ebatõenäoliselt laekuvad summad".

1.3.3.1 Individuaalse hindamise meetod

Krediitimüügi summa ebatõenäoliselt laekuvaks hindamise aluseks on ostjatele saadetud meeldetuletuskirjad, millele ei vastata, või võlausaldaja poolt ostjate vastu esitatud hagiavaldus, ostjatele väljakuulutatud pankrot või likvideerimine. Ebatõenäoliselt laekuvaks hinnatud nõudesumma kantakse kuluks vaatamata selle, kas võla sissenõudmiseks on rakendatud meetmeid või mitte. Ebatõenäoliselt laekuv summa kantakse kuludesse koos käibemaksuga.

Et raamatupidamise aastaaruande koostamise ajaks ei ole võimalik laekumata jäävat võlgumüügi summat täpselt kindlaks määrata, on oletatava kahjumi hinnang kas optimistlik või pessimistlik. Optimistliku prognoosi korral on ebatõenäoliselt laekuvate arvete summa väiksem ja ostjatelt laekuv summa suurem kui pessimistliku prognoosi puhul ja suurem on ka kasum, sest prognoositav kulu on väiksem.

Ebatõenäoliselt laekuvad arved kantakse kuluks lausendiga:

D: Kulud ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest

K: Ebatõenäoliselt laekuvad summad

Selle lausendiga suurendatakse kulusid (vähendatakse kasumit), kuid ostjate võlgnevust ei vähendata ja ebatõenäoliselt laekuvaks hinnatud summad kajastuvad endiselt bilansikirjel Ostjatelt laekumata summad. Kui ebatõenäoliselt laekuvaks hinnatud summa osutub hiljem lootusetuks (ettevõtte ei suuda kaitsta oma nõudeõigust võlgniku pankroti või likvideerimise korral või kui võla sissenõudmiseks ei saa või ei ole majanduslikult otstarbekas rakendada abinõusid), kantakse nõudesumma bilansist maha lausendiga:

D: Ebatõenäoliselt laekuvad summad

K: Ostjatelt laekumata summad

Hea raamatupidamistava eeldab ebatõenäoliselt laekuvate arvete kuluks kandmist enne nende lootusetuks hindamist.

Varem kuluks kandmata lootusetu nõudeõigus kantakse maha lausendiga:

D: Kulud ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest

K: Ostjatelt laekumata summad

Et ebatõenäoliselt laekuvate nõudesummade hinnang on prognostiline – kas optimistlik või pessimistlik – ei ole välistatud nende summade hilisem osaline või täielik laekumine järgmisel või järgmistel majandusaastatel. Sel juhul vähendatakse laekuva summaga ebatõenäoliselt laekuvate arvete summat ja kulusid ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest liitlausendiga:

D: Arvelduskonto

D: Ebatõenäoliselt laekuvad summad

K: Ostjate tasumata summad

K: Kulud ebatõenäoliselt laekuvatest summadest

Praktikas on levinud rahaliste vahendite reserveerimine võimalikust arvete mittelaekumisest saadava kahju katmiseks. Seesugune vajadus tuleneb tulude-kulude vastavuse printsiibist, sest ettevõtte, müües vara, ei tea eelnevalt, milline müügi momendil tekkivad nõuded jäävad laekumata.

Sellise sihitusega reservi moodustamisel lähtutakse varasemate aastate andmetest, vajaliku analüütilise töö tulemustest, konkreetsest majandussituatsioonist ja tingimustest.

Reservi moodustamiseks kasutatakse järgmiseid meetodeid:

- Netokäibest osatähtsuse meetod
- Arvete maksetähtaegade meetod

1.3.3.2 Netokäibest osatähtsuse meetod

Selle meetodi kasutamisel esitatakse küsimus: milline osa aruandeaasta netokäibest jääb saamata? Küsimusele vastamiseks leitakse ebatõenäoliselt laekuvate summade reservi arvestatav summa eelmistel aastatel tegelikult laekumata jäänud arvetest saadud kahju alusel.

Näide:

Kolmel viimasel aastal on ettevõtte tegelik kahju ebatõenäoliselt laekuvatest summadest olnud järgmine:

Aasta	Netokäive	Kahju ebatõenäolistest nõuetest	Osatähtsuse %
2003	5 000 000	100 500	2,01%
2004	10 000 000	220 000	2,20%
2005	15 000 000	260 000	1,73%
Kokku	30 000 000	580 500	1,94%

Kui 2006.aastal on ettevõtte netokäive 20 000 000 krooni ja oletatav ebatõenäoliselt laekuvate arvete osatähtsus (tase) 1,94%, leitakse 2006. aasta ebatõenäoliselt laekuvate arvete reservi summa järgmiselt:

$$20\,000\,000 \times 1,94\% = 388\,000 \text{ krooni}$$

Leitud sihtreservi summa kajastatakse 31.12.2006.a. arvestuses lausendiga:

D: Kulud ebatõenäoliselt laekuvatest summadest 388 000

K: Ebatõenäoliselt laekuvad summad 388 000

1.3.3.3 Arvete maksetähtaegade meetod

Selle meetodi kasutamisel esitatakse küsimus: milline osa laekumata arvete summast jääb aasta lõpuks laekumata? Vastus sellele küsimusele võimaldab kindlaks määrata konto "Ebatõenäoliselt laekuvad summad" oletatava saldo aasta lõpuks.

Selle meetodi kasutamisel järjestatakse ostjatelt laekumata arved nende võimaliku tasumise tähtaegade järgi. Kui ostja ei tasunud arvet tähtaegselt, on võimalik, et väheneb selle tasumise tõenäosus või ei tasu ta seda arvet üldse. Mida rohkem on arve tasumise tähtaeg ületatud, seda väiksem on tasumise tõenäosus. Saadaolevate arvete järjestamine tasumise tähtaegade järgi annab ettevõtte juhtkonnale ülevaate krediitimüügi ja arveldustehingute üldisest olukorrast.

Tabelis on esitatud ettevõtte ostjatelt laekumata summad seisuga 31.12.2006, mis on rühmitatud maksetähtaegade alusel järgmiselt:

- Maksetähtaeg ei ole saabunud

- Viivitus 1 kuni 30 päeva
- Viivitus 31-60 päeva
- Viivitus 61-90 päeva
- Viivitus üle 90 päeva

Laekumata arvete igale rühmale prognoositakse eelmiste aastate tegelikult laekumata jäänud arvete alusel ebatõenäoliselt laekuvate summade osatähtsuse tase.

Ettevõtte X ostjatelt laekumata arvete analüüs maksetähtaegade järgi 31.detsembri 2006 seisuga

Ostja	Laekumata arveid kokku	Maksetähtaeg ei ole saabunud	Viivitus 1-30 päeva	Viivitus 31-60 päeva	Viivitus 61-90 päeva	Viivitus üle 90 päeva
A	150		150			
B	400			400		
C	1000	900	100			
D	250				250	
Muud	42600	21000	14000	3800	2200	1600
KOKKU	44400	21900	14250	4200	2450	1600
Ebatõenäoliselt laekuvate summade osatähtsus (%)		1,0	2,0	10,0	30,0	50,0

Tabeli andmetest selgub, et laekumata arvetest, mille maksetähtaeg ei ole saabunud, jääb laekumata ainult 1%, arvetest, mille tasumisega on viivitatud 1-30 päeva, ei laeku 2% jne. Kokku ei laeku 44 400 krediitimüügi summast oletatavasti 2459.

Ettevõtte X ebatõenäoliselt laekuvate nõudmiste arvestus

	Summa	Ebatõenäoliselt laekuvate arvete osatähtsus %	Ebatõenäoliselt laekuvad arved 31.dets.
Maksetähtaeg ei ole saabunud	21900	1	219
1-30 päeva	14250	2	285
31-60 päeva	4200	10	420
61-90 päeva	2450	30	735
Üle 90 päeva	1600	50	800
KOKKU	44400		2459

Oletades, et kontol "Ebatõenäoliselt laekuvad summad" on kreditsaldo 800 krooni, on oletatav kahju ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest sel juhul 1659 (2459-800).

Ebatõenäoliselt laekuvad summad kantakse 31.detsembril kuludesse lausendiga:

<i>D: Kulud ebatõenäoliselt laekuvatest summadest</i>	<i>1659</i>
<i>K: Ebatõenäoliselt laekuvad summad</i>	<i>1659</i>

Eelkäsitletud meetoditega püütakse erinevalt, lähtudes tulude ja kulude vastavuse printsiibist, selgitada aruandeaasta kulud ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest.

1.4 Muud nõuded

Muud nõuded esinevad bilansis kirjetel:

- Nõuded emaettevõtja ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vahel;
- Nõuded sidusettevõtjate vastu;
- Nõuded aktsionäride vastu;
- Muud lühiajalised nõuded.

Nõuded tütar- ja emaettevõtjatele ning nõuded sidusettevõtjatele on vastavalt ema-, tütar- ja sidusettevõtjate vahelised lühiajalised laene.

Kirjel Arveldused aktsionäridega (osanikega) arvestatakse mitmesuguseid nõudeid aktsionäride (osanike) vastu, mis on tekkinud märgitud, kuid rahaliselt tasumata või mitterahalise sissemaksena üle andmata vara aktsiate või osade eest.

Aktsiate või osade märkimise tühistamisel kantakse nõue aktsionäri või osaniku vastu maha, vähendatakse samal ajal omakapitali kontot "Aktsiakapital" või "Omakapital" (nimiväärtuses)

D: Aktsiakapital (osakapital)

K: Nõuded aktsionäride/osanike vastu

ja kui aktsiad on märgitud ülekursiga, siis ka kontot "Ülekurs" ja kui aktsiad on märgitud ülekursiga, siis ka kontot "Ülekurs"

D: Ülekurs

K: Nõuded aktsionäride/osanike vastu (nimiväärtust ületav summa)

Bilansikirjel Muud lühiajalised nõuded näidatakse ettevõtte poolt väljaantud antud lühiajalisi laene, aruandvatele isikutele antud avansse ja muid lühiajalisi nõudeid.

1.5 Viitlaekumised (aruandeperioodi laekumata tulud)

Viitlaekumisi kajastatakse bilansikirjetel:

- Intressid;
- Dividendid;
- Muud viitlaekumised.

Lähtudes tekkepõhisuse põhimõttest arvestatakse nendel bilansikirjetel kasumiaruandes tuluna kajastatud, kuid bilansipäeval rahaliselt laekumata arvelduskonto intresse, dividende aktsiatelt ja muid rahaliselt laekumata tulusid.

Näide:

Järgmisel majandusaastal, 05.jaanuaril, laekub ettevõtte arvelduskontole 150 krooni pangaintresse ja 10 000 krooni dividende eelmise majandusaasta eest.

Tulude õige kajastamise seisukohalt koostatakse ettevõttes eelmise majandusaasta lõpu 31.detsembri kuupäevaga lausend:

<i>D: Viitlaekumine (laekumata intressid)</i>	<i>150</i>
<i>D: Viitlaekumine (laekumata dividendid)</i>	<i>10 000</i>
<i>K: Finantstulu (intressitulu)</i>	<i>150</i>
<i>K: Finantstulu (dividenditulu)</i>	<i>10 000</i>

Summade laekumisel koostatakse 05.01 lausendid viitlaekumisinõude kustutamiseks:

<i>D: Arvelduskonto</i>	<i>10 150</i>
<i>K: Viitlaekumine (laekumata intressid)</i>	<i>150</i>
<i>K: Finantstulu (dividenditulu)</i>	<i>10 000</i>

1.6 Ettemaksed

Ettemaksed näidatakse bilansis kirjetel:

- Maksude ettemaksed ja tagasinõuded;
- Tulevaste perioodide kulud.

Maksude kontod on passivakontod, nende kreditsaldo näitab alati kohustust tasuda maksu. Maksude kontol võib esineda ka deebetsaldo, mis näitab tol juhul maksude ettemakset ja tagasinõuet Maksu- ja Tolliameti vastu. Bilansis kajastataksegi passivakonto deebetsaldo ettevõtte varana kirjel Maksude ettemaksed ja tagasinõuded. Eraldi kontot selleks avada ei ole vaja, soovi korral loomulikult võib.

Käibemaksu ettemaks võib tekkida ettevõttel,

- kes ostab oma ettevõtluse tarbeks kaupu ja teenuseid teistelt maksukohustuslastelt koos käibemaksuga ja müüb teenuseid või toodangut ekspordi (nii Euroopa Liitu kui ka teistesse välisriikidesse), arvestades käibemaksu 0%;
- kes tootmise pika perioodi või laovarude kasvu pärast on maksu-perioodil arvele võtnud rohkem sisendkäibemaksu kui nn. müügikäibemaksu;
- kes on soetanud või ehitanud põhivara ning seoses sellega on saanud rohkem sisendkäibemaksu tagasi arvestada, kui müügilt tasumisele kuulub.

Käibemaks ei ole käibemaksukohustuslasest ettevõttele kulu ja selle tagasisaamine ei ole tulu. Tegu on arveldusega.

Muid ettemakseid järgmiseks arvestusperioodiks (järgmise aasta kindlustus, ajalehtede ette tellimine, rendimaksud jne., st. kõik rahasummad, mida ettevõtte on ära maksnud, aga kulutama saab hakata neid alles järgmisel aruandeperioodil) ei arvestata maksmise perioodi kuluna ega kajastata kasumiaruandes, vaid nad on bilansis ettevõtte varana (nõudena) arvel.

Näide:

Ettevõtte maksab aruandeperioodi novembris järgmise 12 kuu eest kindlustusmaksuid 120 000 krooni. Aruandeperioodi kindlustuskuludeks kantakse novembri ja detsembri kuule langev osa 20 000, ülejäänud kindlustusmaksete summa 100 000 võetakse arvele tulevaste perioodide kuluna.

Lausend:

<i>D: Kindlustuskulud</i>	<i>20 000</i>
<i>D: Tulevaste perioodide kulud</i>	<i>100 000</i>
<i>K: Arvelduskonto</i>	<i>120 000</i>

Järgmisel aruandeperioodil kantakse kas igakuuliselt, kvartaalselt või antud näites kindlustuse lõppemisel sellele perioodile langevad summad kuludesse lausendiga:

<i>D: Kindlustuskulud</i>	<i>100 000.-</i>
<i>K: Tulevaste perioodide kulud</i>	<i>100 000.-</i>

Aasta alguseks arvel olevad tulevaste perioodide kulud kantakse raamatupidamisõiendi alusel kuluks vastavalt ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjadele kas igakuise, kvartaalse summana või kogu aasta summa korraga.

Tarnijatele ettemakstud summad ja järgmiste perioodide ettemakstud kulud kajastatakse bilansis varudena. Materiaalse põhivara eest ettemakstud summad kajastatakse bilansis põhivara kirjel - ettemaksed materiaalse põhivara eest.

1.7 Varud

Varud on varad:

- mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;
- mida parajasti toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;
- materjalid või tarvikud, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.

Põhimõisted

- **Soetusmaksumus** on vara omandamise või töötlemise ajal vara eest makstud raha või üleantud mitterahalise tasu õiglane väärtus.
- **Õiglane väärtus** on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustust teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.
- **Neto realiseerimisväärtus** on toote hinnanguline müügihind tavapärase äritegevuse käigus, millest on maha arvatud hinnangulised kulutused, mis on vajalikud toote müügivalmidusse viimiseks ja müügi sooritamiseks (turustuskulud).

Ettevõtte varu moodustavad kõik temale kuuluvad ja müügiks ning kasutamiseks määratud varad (materjalid, pooltooted, kütus, valmistoodang jne.). Teel olev vara arvestatakse varu hulka siis, kui selle omandiõigus on ettevõttele üle läinud. Varuna käsitletakse bilansis materiaalse vara jääke ja tarnijatele tehtud ettemakseid. Bilansis kajastatakse varud kirjetel:

- Tooraine ja materjal;
- Lõpetamata toodang;
- Valmistoodang;
- Ostetud kaubad müügiks;
- Ettemaksed tarnijatele.

Kaup, toore, materjal võetakse arvele soetusmaksumuses - milleks on ostuhind ja soetamiskulud.

Varud hinnatakse hiljem bilansis lähtuvalt sellest, mis on madalam, kas soetusmaksumus või neto realiseerimisväärtus (müügihind-turustuskulud). Soetusmaksumuse ja neto realiseerimisväärtuse vahe kantakse aruandeaasta kuluks.

Lõpetamata toodangut ja valmistoodangut arvestatakse tootmise omahinnas. Ettemaksed tarnijatele on materjali ja kauba eest tarnijatele tehtud ettemaksete summa bilansipäeval. Sellel kirjel ei näidata materiaalse ja immateriaalse vara ettemakseid. Materjalide soetusmaksumus e. ostuhind sisaldab ka kohaleveo ja paigaldamisega seotud kulusid.

1.7.1 Varude arvestuspõhimõtted

1.7.1.1 Esmane arvele võtmine

Varud võetakse algselt arvele nende soetusmaksumuses, mis koosneb ostukulutustest, tootmiskulutustest ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse. Varude ostukulutused sisaldavad lisaks ostuhinnale varude ostuga kaasnevat tollimaksu, muid mittetagastatavaid makse ja varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutusi.

Näide:

Materjalide arvelevõtmisest ja transpordikulu proportsionaalsest jaotamisest:

Ettevõtte ostis tarnijalt materjali ja kütust, sai arve tasumise osas krediiti 30 päeva. Arvel: Materjal

50t a` 2000 krooni kokku 100 000 krooni. Kütus 20t a` 1000 krooni, kokku 20 000 krooni.

Transpordikulu 4 000 krooni. Käibemaks 18% 22 320 krooni.

Transpordikulu jaotatakse materjali ja kütuse vahel proportsionaalselt kaalule.

1. Materjal võetakse arvele:

D: Varud (materjalid) 124 000.-

D: Käibemaks 22 320.-

K: Võlad tarnijatele 146 320.-

2. Varude analüütilises arvestuses jaotatakse transpordikulu proportsionaalselt kaalule ja saadakse materjali ja kütuse 1t hind koos transpordikuluga.

Transporditi kokku $50t + 20t = 70t$

Transpordikulu kokku $70t = 100\%$

Materjalile langes $50t = X\%$

$X = (50 \times 100) : 70 = 71,43\%$ $4000.- \times 71.43\% = 2857,20$ krooni

Kütusele langes $100\% - 71,43\% = 28.57\%$ $4000.- \times 28.57\% = 1142,80$ krooni

Materjali 1 t hind koos transpordikuluga

$$\frac{100\,000.- + 2857.20}{50} = 2057,144$$

Kütuse 1 tonni hind koos transpordikuluga

$$\frac{20\,000 + 1142.80}{20} = 1057,14$$

Varude tootmiskulutused sisaldavad nii otseseid toodetega seotud kulutusi (näiteks materjali maksumus, tööliste palgad jne.) kui ka proportsionaalset osa tootmise üldkuludest (näiteks tootmisseadmete amortisatsioon, remondikulu, tootmisega seotud juhtkonna palgad jne.). Püsivaid tootmise üldkulusid jagatakse toodete soetusmaksumusele lähtudes normaalsest tootmismahust.

Alljärgnevat kulutusi kajastatakse varude soetusmaksumuses (“omahinnas”):

- Tooraine maksumus
- Pakkematerjali maksumus
- Tollimaks
- Normaalsed tootmiskaod
- Tootmishoone amortisatsioon
- Lõpetamata toodangu ladustamisega seotud kulutused, kui need on tootmisprotsessi käigus vältimatud
- Ostujuhi palk
- Tootmisjuhi palk

Järgnevat kulutusi ei lülitata varude soetusmaksumusse, vaid need kajastatakse perioodikuluna:

- Normaalsest suuremad tootmiskaod
- Laokulud, v.a. juhul kui need on vältimatud tootmisprotsessi käigus
- Mitte-tootmislikud üldkulud, mis ei ole vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse
- Turustuskulud

Juhul, kui mingi põhitoote tootmisprotsessi tulemusena saadakse väljundina ka veel mõni nn. kõrvaltoode (väheväärtuslik toode, mis ei ole iseenesest tootmisprotsessi eesmärk), võib selle üle arvestust pidada lihtsustatud viisil, võttes seda bilansis arvele neto realiseerimisväärtuses. Kõrvaltoote neto realiseerimisväärtus tuleb ühtlasi arvata maha põhitoote soetusmaksumusest.

Näide:

Puidutöötlemisega tegelev ettevõtte saab oma põhitoodangu (saematerjal) kõrvalt kõrvaltootena saepuru, mis samuti müüakse. Kuna saadava saepuru turuväärtus on suhteliselt ebaoluline võrreldes põhitoodangu turuväärtusega, siis selle soetusmaksumuse üle eraldi arvestust ei peeta, vaid seda kajastatakse bilansis neto realiseerimisväärtuses. Saepuru neto realiseerimisväärtus arvestatakse maha saematerjali soetusmaksumusest.

1.7.1.2 Soetusmaksumuse arvestusmeetodid

Kui üksikud varude objektid on üksteisest selgelt eristatavad, lähtutakse nende soetusmaksumuse kindlaksmääramisel konkreetselt iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest (individuaalmaksumuse meetod).

Kui üksikud varude objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, kasutatakse soetusmaksumuse kindlaksmääramiseks kas FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit.

Iga varude objekti soetusmaksumuse kindlaksmääramine lähtudes konkreetselt antud objektile tehtud kulutustest on sobiv näiteks juhul, kui iga objekti toodetakse eraldi mingi kindla projekti või lepingu raames.

Juhul, kui toodetavate (või ostetavate) objektide hulk on suur ning objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, on individuaalse hindamise meetod ebasobiv ning selle asemel tuleb kasutada kas FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit.

FIFO (*first-in, first-out*) meetodi rakendamisel eeldatakse, et tooteid müüakse (või kasutatakse) nende soetamise järjekorras (st. esmalt kantakse kulusse algjääk, seejärel esimesena saabunud partii soetusmaksumus jne.). FIFO meetodi rakendamisel kajastatakse varude lõppjääki bilansis viimasena saabunud ja veel müümata (kasutamata) partiide soetusmaksumuses.

Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodi rakendamisel loetakse iga üksiku objekti soetusmaksumuseks perioodi algjäägi soetusmaksumuse ja perioodi jooksul soetatud objektide soetusmaksumuste kaalutud keskmist. Kaalutud keskmist võib ümber arvutada kas iga uue partii saabumise järel või üks kord iga teatud perioodi (näit. nädal või kuu) lõpul. Kaalutud keskmise arvutamise kord ja sagedus sätestatakse ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas.

1.7.1.3 Edasine kajastamine

Varusid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses või neto realiseerimisväärtuses, sõltuvalt sellest, kumb on madalam. Iga aruandeperioodi lõpul tuleb varude nimekiri kriitiliselt üle vaadata, et identifitseerida varude objektid, mille neto realiseerimisväärtus võib olla langenud madalamale nende soetusmaksumusest.

Järgmiste asjaolude esinemisel peab ettevõtte juhtkond kaaluma vajadust varude allahindluseks:

- varude füüsiline inventuur on tuvastanud, et varud on riknenud või nende füüsiline seisund on halvenenud;
- sarnaste varuobjektide turuhind on langenud;
- teatud varuobjekte pole pikema aja vältel suudetud müüa ega kasutada ning eksisteerib kahtlus, kas neid suudetakse realiseerida mõistliku aja vältel.

Materjale ja lõpetamata toodangut hinnatakse alla juhul, kui nendest valmistatavate valmistoodete hinnanguline soetusmaksumus ületab samade valmistoodete neto realiseerimisväärtust.

Varude allahindlusi nende neto realiseerimisväärtusele kajastatakse aruandeperioodi kuluna. Juhul, kui varem allahinnatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel taas tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada.

1.7.1.4 Konsignatsioonikaubad

Juhul, kui üks ettevõtte (edasimüüja) teostab teise ettevõtte (tarnija) varude müüki (nn. konsignatsioonimüük), kajastatakse varusid selle ettevõtte bilansis, kes kannab põhilisi varudega seotud riske (näit. kauba riknemise risk; turuhinna muutumise risk; kaupade finantseerimisega seotud riskid ja kulud jne.). Juhul, kui valdav osa konsignatsioonikaupadega seotud riske jääb tarnijale, kajastatakse antud kaubad tema bilansis. Juhul, kui edasimüüja võtab endale enamuse kaupade realisatsiooniga seotud riske, kajastatakse antud kaubad tema bilansis.

1.7.2 Varude hindamise meetodid kaubandusettevõtetes

1.7.2.1 Pideva inventeerimise meetod

Pideva inventeerimise meetod tähendab varu arvestuse sisseviimist iga kirje kohta. Paberisüsteemil tehakse seda kaartidel. Sisuliselt on see register abistav arvestusraamat, mille kontrollkontoks on Kaubavaru. Kaubavaru soetamisel tehakse kanne sellesse registrisse ja konto Kaubavaru deebetpoolele, krediteeritakse kontot Raha või Võlad tarnijatele. Ostjatele kaupade müük

kirjendatakse vastavasse registrisse ja konto Kaubavaru kreditisse ja konto Müüdnud kaupade kulu deebetisse. Saldo, mis on registris arvestusperioodi lõpul, on varu kirjete lõikes perioodi lõpuks.

Lausendid:

1. Müügiks ostetud kauba soetamine:

D: Müügiks ostetud kaup (soetusmaksumus)

D: Käibemaks (sisendkäibemaks)

K: Kassa/Võlad tarnijatele (arve kogusumma)

2. Kauba müük ostjale

D: Nõue ostja vastu (arve kogusumma)

K: Tulu (ilma käibemaksuta müügihind)

K: Käibemaks (käibemaks)

3. Müüdnud kauba soetusmaksumuse kuluks kandmine

D: Müüdnud kaubakulu (soetusmaksumus)

K: Müügiks ostetud kaup

Näide:

Kaupluses on müügiks ostetud kauba saldo 01.01. 20 000 krooni.

1. 06.01 Ostetakse kaup soetusmaksumuses 15 000 krooni, lisandub käibemaks 2700 krooni. Arve on tarnijale tasumata.
2. 26.01 Müüakse ostjale kaupa krediiti müügihinnas 8000 krooni, lisandub käibemaks 1440 krooni.
3. Müüdnud kauba soetusmaksumus on 6000 krooni.
4. 28.01 Tarnijale tagastatakse kaup koos käibemaksuga summas 3540 krooni
5. 30.01 Tarnijale tasutakse saadud kauba eest arvelduskontolt.

Koostatakse lausendid päevaraamatusse:

Nr.	Kuup.	Sisu	Konto nimetus	Deebet	Kredit
1	06.01	Ostetakse kaup	<i>Kaup</i>	15 000	
			<i>Käibemaks</i>	2 700	
			<i>Võlad tarnijatele</i>		17 700
2	26.01	Kauba müük, arve ostjale	<i>Nõue ostjale</i>	9 440	
			<i>Tulu</i>		8 000
			<i>Käibemaks</i>		1 440

3	26.01	Müüdnud kauba soetusmaksumuse kuluks kandmine	<i>Kulud</i> <i>Kaup</i>	6 000	6 000
4	28.01	Tarnijale tagastatakse kaup	<i>Võlad tarnijatele</i> <i>Kaup</i> <i>Käibemaks</i>	3 540	3 000 540
5	30.01	Tarnijatele arve tasumine	<i>Võlad tarnijatele</i> <i>(17 700 – 3540)</i> <i>Arvelduskonto</i>	14 160	14 160

Pideva inventeerimise meetodil on kolm eelist:

1. Iga kirje arvestus on kasulik ostjate iga tellimuse analüüsi jaoks ning korduva tellimuse aja ja koguse valikuks.
2. Pideva inventeerimise meetodit võib kasutada varude registri täpsuse kontrolliks. Perioodilise arvestuse juures on see aga möödapääsmatult vajalik realiseeritud kaupade maksumuse arvestuseks. Kaubavarude vähenemise kadude ja rikkemise tagajärjel võib kindlaks teha eraldi, mitte varjatult realiseeritud kaupade maksumuse sees.
3. Pideva inventeerimise korral saab tulude-kulude aruande teha ilma inventuurita. Seega saab igakuuliselt koostada aruandeid ja ainult korra või kaks lugeda kaubad füüsiliselt üle.

1.7.2.2 Lõppvaru hinnanguline brutokasumi meetod

Brutokasumi meetod on pideva inventeerimise meetodi eriliik.

Lõppvaru hinnangulist brutokasumi meetodit kasutades ei tehta inventuure. Sellegipoolest saab teha ilma kauba füüsilist inventuuri tegemata küllalt täpseid kasumiaruandeid. Brutokasumi meetodil (ja meetod) abil registreeritakse soetamise summad omahinnas ja jae realiseerimise hinnas. Nendele kirjetele tuginedes määratakse brutokasumi norm realiseerimiseks olevate kaupade suhtes.

Näide:

	Soetushinnas	Jaehinnas
Kaubavaru perioodi algul	20 000	25 000
Soetamine	60 000	80 000
Kaubad realiseerimiseks	80 000	105 000

Brutokasumi norm: $(105\,000 - 80\,000) / 105\,000 \times 100 = 24\%$ (st. juurdehindluse määr)

Täiendarv: $100\% - 24\% = 76\%$

Kui oletatav kuu realiseerimise maht jaehinnas oli 93 000, siis realiseeritud kaupade maht (kauba soetusmaksumus) oli võrdne 76% sellest summast, see on 70 680.

$$93\ 000 - 70\ 680 = 22\ 320 \text{ (brutokasum)}$$

Brutokasum = müügitulu - müüdud kauba soetusmaksumus

Seda meetodit kasutatakse laialdaselt, soovitatav on eraldi arvestust pidada osakondade, samuti kaubagruppide lõikes.

1.7.2.3 Perioodilise hindamise meetod

Kasutades perioodilise hindamise meetodit, viiakse perioodi lõpul läbi varudena arvelolevate kaupade loendus naturaalsetes ühikutes ja määratakse varude maksumus.

Näide: Varude jääk perioodi algul on 60 000 ja jääk perioodi lõpul on 40 000 krooni.

Realiseeritud kauba maksumuse arvestamine

Kaubavarude jääk perioodi algul		60 000
+ Hulgi tarnimine	50 000	
+ Transpordikulud	1 000	
Kokku tarnitud	51 000	+ 51 000
- Tagastamine tarnijale	3 000	- 3 000
Kaubad müügiks kokku		108 000
Miinus: kaubavarud perioodi lõpul		- 40 000
Realiseeritud kauba maksumus		68 000

1.7.3 Varude hindamise meetodid tööstusettevõtetes

Tööstusettevõtte peamiseks funktsiooniks on soetatud tooraine ja detailide muutmise valmistoodanguks. Selle poolest erineb ka varude arvestus tööstusettevõtetes.

Kaubavaru kontod tööstusettevõtetes:

1. **Tooraine ja materjalid** – materjalid, mis peavad saama realiseeritava kauba osaks tootmisprotsessi jooksul. Neid arvestatakse soetamise omahinnas selliste täpsustega nagu transport ja tagastamine.
2. **Lõpetamata toodang** – sellised kaubad, mis asuvad tootmisprotsessis ja mille töötlemine ei ole veel lõpetatud. Selliste kaupade maksumus koosneb nende tootmiseks kulunud materjalidest ja teistest kuludest nende toomiseks arvestusperioodi lõpuni.
3. **Valmistoodang** – kaubad, mille tootmine on lõpetatud, kuid mis pole veel kliendile saadetud.

1.7.4 Varude arvestus teenindustettevõtetes

Elanikkonda teenindavad ettevõtted

Näiteks juukurid, ilusalongi-, meditsiini- ja hambaravifirmad. Need ettevõtted ei oma mitte mingisuguseid teisi varusid peale abimaterjalide. Sellist liiki ettevõtete juures võib eristada inimeste tööjõu, kes otseselt tagavad teenindamist ja abimaterjalide kulusid kui elemente realisatsiooni maksumuses, v.a. üldhalduskulud.

Ehitus- ja remondiettevõtted

Varuosade ja ehitusmaterjalide varude arvestus on samasugune, nagu materjalivaru arvestus tööstusettevõttes. Kui materjalid on välja antud, registreeritakse need tellimuste kalkuleerimise raamatus. Tööjõukulud registreeritakse ka samas raamatus, mis põhimõtteliselt ongi lõpetamata toodangu register. Kulud kajastatakse Lõpetamata toodangu kontrol. Selle kategooria ettevõtetel ei ole valmistoodangu varusid.

Professionaalseid teenuseid pakkuvad ettevõtted

Need on juriidilisi, raamatupidamise jm. teenuseid pakkuvad ettevõtted. Neil ettevõtetel on tööjõukulud tootele, kuid ei ole kulusid toorainele. Iga ettevõtte poolt töödeldavale projektile antakse oma allkonto, kuhu kantakse tööjõukulud, lähetuskulud, telefonikulud, mis on konkreetselt seotud konkreetse tellimusega. Kulutused tellimustele moodustavad lõpetamata tööde varu. See varu on sellistel ettevõtetel ainuke varu. Muud ettevõtte kulud (rent, kommunalteenused, personali ja spetsialistide kulud), mis ei ole otseselt seotud teenuse pakkumisega, on perioodikulud.

1.8 Põhivara

Kriteeriumid, mis võimaldavad määratleda põhivara:

1. Kasutusiga
2. Soetusmaksumus
3. Otstarve
4. Eksisteerimisvorm

Põhivara on kestvalt, pikaajaliselt (üle ühe aasta) kasutatav vara. Kõik muu vara on käibevara. Põhivaraobjektide ja käibevara vahelise väärtuselise kriteeriumi kehtestab iga raamatupidamiskohustuslane ise ja fikseerib selle oma raamatupidamise sise-eeskirjades. Vähem kui üks aasta kasutatavat käibevara käsitletakse väheoluliste varaobjektidena ja nendele kehtestab iga raamatupidamiskohustuslane oma raamatupidamise sise-eeskirjades lihtsustatud arvestusviisi.

Põhivara jaguneb:

- pikaajalised finantsinvesteeringud;
- kinnisvarainvesteeringud;
- materiaalne põhivara;
- immateriaalne põhivara.

1.8.1 Pikaajalised finantsinvesteeringud

Investeeringuline tähendab vahendite mahutamist pikaajalise kasumi saamise eesmärgil. Pikaajalised finantsinvesteeringud tähendavad teiste ettevõtete väärtpaberite (aktsiad, võlakirjad) soetamist pikaajalise (üle ühe aasta) kasu saamise eesmärgil. Pikaajalised finantsinvesteeringud arvestatakse bilansis soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ja soetamisega otseselt seotud väljaminekutest (näiteks maakleritasud, panga teenustasud, ekspertiisitasud).

Kui pikaajalise finantsinvesteeringu (väärtpaberite) realiseerimismaksumus (bilansipäeva turuhind) on püsivalt madalam soetusmaksumusest, hinnatakse pikaajaline finantsinvesteering alla kuni realiseerimismaksumuseni. Kui turuhind tõuseb, hinnatakse üles, kuid mitte rohkem kui soetusmaksumusest. Pikaajalise finantsinvesteeringute maksumuse korrigeerimiseks võib kasutada kontraaktiva kontot "Pikaajaliste finantsinvesteeringute allahindlus".

Näide:

Aktsiate ost pikaajalise investeeringuna

1. Ettevõtte ostab pikaajalise investeeringuna teise ettevõtte aktsiaid soetusmaksumusega 200 000.- krooni ja tasub arvelduskontolt.

<i>D: Pikaajalised finantsinvesteeringud</i>	200 000.-
<i>K: Arvelduskonto</i>	200 000.-

2. Ettevõtte müüb pikaajalise investeeringuna soetatud aktsiad 250 000 krooni eest (bilansiline maksumus 200 000.-).

<i>D: Arvelduskonto</i>	250 000.-
<i>K: Pikaajalised finantsinvesteeringud</i>	200 000.-
<i>K: Finantstulu</i>	50 000.-

Müües pikaajalisi investeeringuid bilansilisest maksumusest madalama hinnaga, kajastatakse bilansilise maksumuse ja müügihinna vahe finantskuluna.

1.8.2 Kinnisvarainvesteeringud

Kinnisvarainvesteering on kinnisvaraobjekt (maa või hoone (või osa hoonest) või mõlemad), mida ettevõtte hoiab (kas omanikuna või kapitalirendi tingimustel rendituna) eelkõige renditulu teenimise, väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil, mitte aga kasutamiseks toodete või teenuste tootmisel, halduseesmärkidel või müügiks tavapärase äritegevuse käigus. Kinnisvarainvesteeringuks võib olla ka selline objekt, mida ettevõtte ei oma, vaid rendib endale kapitalirendi tingimustel.

Kinnisvarainvesteering võetakse bilansis algselt arvele tema soetusmaksumuses, mis sisaldab ka soetamisega otseselt seonduvaid tehingukulusid.

Näide:

Ettevõtte soetab maa ostuhinnaga 400 000 krooni, notaritasuks on 4 000 krooni ja tehingu nõustaja tasuks 8 000 krooni. Maa kavatsetakse paari aasta pärast kallimalt edasi müüa.

Ettevõtte võtab maa arvele kinnisvarainvesteeringuna:

<i>D: Kinnisvarainvesteeringud</i>	412 000
<i>K: Arvelduskonto</i>	412 000

Kinnisvarainvesteeringu edasisel kajastamisel lähtutakse kas õiglase väärtuse meetodist või soetusmaksumuse meetodist. Valitud meetodit rakendatakse järjepidevalt ning kõikidele ettevõtte kinnisvarainvesteeringutele. Üleminek ühelt meetodilt teisele on lubatud ainult juhul, kui see annab objektiivsemat informatsiooni aruande kasutajatele. On äärmiselt ebatõenäoline, et soetusmaksumuse meetod võiks anda aruande kasutajatele objektiivsema ülevaate ettevõtte finantsseisundist kui õiglase väärtuse

1.8.2.1 Õiglase väärtuse meetod

Õiglase väärtuse meetodi rakendamisel kajastatakse kõiki kinnisvarainvesteeringu objekte igal bilansipäeval nende õiglasest väärtusest. Väärtuse muutusest tulenevad kasumid/kahjumid kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes. **Õiglase väärtuse meetodil kajastatavatelt kinnisvarainvesteeringutelt ei arvestata amortisatsiooni.**

Parimaks indikaatoriks kinnisvarainvesteeringu õiglasest väärtusest on tema turuväärtus. Turuväärtuseks loetakse soodsaimat hinda, mida müüja võiks saada avatud turul objekti müümisel või ostja selle ostmisel.

Õiglase väärtuse määramine peab tuginema reaalsel bilansipäeval eksisteerinud kinnisvaraturul, mitte hüpoteetilisel turul. Õiglase väärtuse määramisel võetakse arvesse kõiki objekti väärtust mõjutavaid tegureid, sealhulgas objekti asukoht, füüsiline seisund, objekti suhtes eksisteerivaid rendilepingud, turu üldine aktiivsus ja muud väärtust mõjutavad tegurid. Õiglase väärtus peab peegeldama turu üldist hinnangut objekti väärtuse kohta.

Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse määramisel ei arvata sellest maha potentsiaalseid objekti müügiga seotud tehingukulusid. Õiglase väärtuse hindamisel tuleb kasutada ettevõtteväliste professionaalsete hindajate abi, välja arvatud juhul, kui ettevõtte ise omab vastava kvalifikatsiooniga spetsialiste.

1.8.2.2 Soetusmaksumuse meetod

Soetusmaksumuse meetodi rakendamisel kajastatakse kinnisvarainvesteeringut analoogiliselt materiaalsele põhivarale, see tähendab soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud allahindlused väärtuse langusest. Soetusmaksumuse meetodi rakendamisel kinnisvarainvesteeringute hindamismudelina tuleb kõiki kinnisvarainvesteeringuid kajastada nende soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud allahindlused

väärtuse langusest. Ei ole aktsepteeritav teatud kinnisvarainvesteeringute kajastamine lähtudes õiglase väärtuse meetodist ning ülejäänute kajastamine lähtudes soetusmaksumuse meetodist.

1.8.2.3 Parendused, remont ja hooldus

Hilisemate parendustega seotud kulutused lisatakse kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumusele ainult juhul, kui need vastavad kinnisvarainvesteeringu mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele (sh. tõenäoline osalemine tulevikus majandusliku kasu tekitamisel). Kinnisvarainvesteeringute jooksva hoolduse ja remondiga kaasnevad kulutused kajastatakse perioodikuludes.

Parenduste kapitaliseerimine või kajastamine perioodikuludes omab praktilist tähtsust ainult juhul, kui ettevõtte rakendab kinnisvarainvesteeringute kajastamisel soetusmaksumuse meetodit. Õiglase väärtuse meetodi rakendamisel võetakse kinnisvarainvesteeringule parenduste käigus lisandunud väärtust arvesse läbi bilansipäeval toimuvate ümberhindluste.

Näide:

Kinnisvarainvesteeringute ümberklassifitseerimine, ümberhindlus ja müük

Ettevõtte bilansis on kajastatud hoone, mida ettevõtte seni kasutas enda äritegevuses, kuid alates 30.06.2005 kolis oma kontori mujale ja hakkas hoonet kasutusrendi korras välja rentima. Hoone bilansiline jääkmaksumus seisuga 30.06.2005 oli 6 miljonit krooni (soetusmaksumus 8 miljonit ja akumulieeritud kulum 2 miljonit), tema hinnanguline turuväärtus aga 10 miljonit krooni. Kuidas tuleks hoone kasutamises aset leidnud muutust kajastada raamatupidamises, kui ettevõtte rakendab kinnisvarainvesteeringute kajastamisel õiglase väärtuse meetodit?

Objekti ümberklassifitseerimisel ettevõtte poolt kasutatavast põhivarast kinnisvarainvesteeringuks kajastatakse positiivne vahe põhivara õiglase väärtuse ja jääkmaksumuse vahel eelmiste perioodide jaotamata kasumi suurenemisena.

D: Kinnisvarainvesteering 10 milj.

D: Põhivara (akumulieeritud kulum) 2 milj.

K: Põhivara (soetusmaksumus) 8 milj.

K: Eelmiste perioodide jaotamata kasum 4 milj.

Vastavalt kinnisvarabüroo hinnangule oli hoone turuväärtus seisuga 31.12.2005 langenud 9 miljonile kroonile.

Kõiki edasisi muutuseid õiglasel väärtuses kajastatakse aruandeaasta kasumi/kahjumina kasumiaruandes:

D: Kahjum kinnisvarainvesteeringu väärtuse muutusest 1 milj.

K: Kinnisvarainvesteering 1 milj.

31.03.2006 müüdi sama kinnisvaraobjekt 11 miljoni krooni eest.

D: Arvelduskonto 11 milj.

K: Kinnisvarainvesteering 9 milj.

K: Kasum kinnisvarainvesteeringu müügist 2 milj.

Kinnisvarainvesteeringuid kajastatakse bilansis selleks ettenähtud eraldi kirjel.

Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate kinnisvarainvesteeringute ümberhindlusest tekkivaid kasumeid/kahjumeid kajastatakse kasumiaruandes kas eraldi kirjel Kasum/kahjum kinnisvarainvesteeringute ümberhindlusest või kirjetel Muud ärikulud/Muud äritulud. Soetusmaksumuse meetodil kajastatavate kinnisvarainvesteeringute amortisatsioonikulu ja kahjumeid väärtuse langusest kajastatakse kasumiaruandes analoogiliselt materiaalse põhivara amortisatsioonikuluga. Kasumeid/kahjumeid kinnisvarainvesteeringute müügist kajastatakse kas eraldi kirjel Kasum/kahjum kinnisvarainvesteeringute müügist või kirjetel Muud ärikulud/Muud äritulud.

1.8.3 Materiaalne põhivara

Materiaalne põhivara on vara, mida raamatupidamiskohustuslane kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel või halduseesmärkidel ja mida ta kavatab kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta.

Materiaalne põhivara esitatakse bilansis järgmistel kirjetel:

- Maa ja ehitised (soetusmaksumuses);
- Masinad ja seadmed (soetusmaksumuses);
- Muu materiaalne põhivara (soetusmaksumuses);
- Põhivara akumulieeritud kulum (miinus);
- Lõpetamata ehitised;
- Ettemaksed materiaalse põhivara eest.

Materiaalset põhivara võib määratleda järgnevalt:

- Mida kavatakse kasutada pikema perioodi vältel kui ettevõtte majandusaasta
- Millel on oluline väärtus ettevõtte finantsolukorra hindamise seisukohast

- Millel on materiaalne vorm

Materiaalne põhivara koosneb: piiramatu kasutusajaga ja piiratud kasutusajaga põhivarast.

Piiramatu kasutusajaga põhivaraks on maa, kunstiväärtused, raamatukogufond, muuseumieksponaadid. Piiramatu kasutusajaga põhivarale kulumit ei arvestata. Maa on piiramatu kasutusajaga, maad ei amortiseerita. Kinnisvaraobjekti (maa koos seal asuvate hoonetega) soetamisel tuleb maad ja hooneid arvestada eraldi kontodel. Selleks leitakse eksperdi hinnangute alusel maa ja hoonete soetusmaksumus nende hinna osatähtsuse järgi kinnisvaraobjekti ostuhinnast.

Piiratud kasutusajaga põhivara on

- Maarajatised (teed, parklad, tarad jne.) ja ehitised
- Masinad ja seadmed
- Muu materiaalne põhivara

Arvestust peetakse nimetatud rühmade viisi.

Materiaalse põhivara objektid võetakse bilansis arvele soetusmaksumuses, mis koosneb nende ostuhinnast ja soetamise ning kasutuselevõtmise kuludest.

Soetamisega otseselt seotuks loetakse kulutused, mis on vajalikud vara viimiseks tema tööseisundisse ja -asukohta, sealhulgas:

- a) varaobjekti projekteerimis- ja muud sarnased tasud;
- b) vara valmistamisega seoses töötajatele makstud palk ja palgamaksud;
- c) vara valmistamisega seoses kasutatud materjalid ja töövahendid (k.a. valmistamisel kasutatud põhivara amortisatsioon);
- d) transpordikulud seoses vara viimisega tema tööasukohta;
- e) vara asukoha ettevalmistamise ja installeerimisega seotud kulutused;
- f) vara testimisega seotud kulutused (miinus testimise käigus toodetud toodete müügist saadud tulu); ja
- g) vara soetamisega otseselt seotud teenustasud (näiteks notaritasud, riigilõivud).

Näide:

Ettevõtte ostab maa, mille hind on 170 000, maakleritasu 6 000, notaritasu 2 000, vana hoone lammutamise tasu 10 000, tulu vanast hoonest saadud materjalide müügist

4 000, maakorrastustasu 1 000. Maa soetusmaksumuseks kujuneb seega 185 000 krooni (17 0000 + 6 000+ 2 000 + 10 000 – 4 000 + 1 000).

Juhul, kui materiaalse põhivara objekti valmistamine vältab pikema perioodi ning edasi finantseeritakse laenuga (või mõne muu võlainstrumendiga), tohib otseselt varaobjekti valmistamisega seotud laenukasutuse kulutusi (sh. intresse) kapitaliseerida antud objekti soetusmaksumuses.

Juhul, kui vara soetatakse mitterahalise vahetustehingu (bartertehingu) teel mingi teise vara eest, loetakse saadud vara soetusmaksumuseks tema õiglast väärtust, välja arvatud juhul, kui:

- a) vahetatavate varaobjektide õiglane väärtus pole usaldusväärset määratav; või
- b) vahetustehingul puudub äriiline sisu (näiteks ärioloogikast mittelähtuv tehing seotud osapoolte vahel teatud finantstulemuse saavutamiseks).

Neil juhtudel loetakse saadud vara soetusmaksumuseks äraantud vara bilansiline maksumus.

Näide:

Ettevõtte vahetab auto, mille bilansiline jääkmaksumus on 50 000 krooni ja hinnanguline turuväärtus 80 000 krooni, traktori vastu (hinnanguline turuväärtus samuti 80 000 krooni). Eeldades, et tehing toimus sõltumatute osapoolte vahel turutingimustel, tuleb saadud vara soetusmaksumuseks lugeda 80 000 krooni.

Lausendid:

<i>D: Põhivara (traktor)</i>	<i>80 000</i>	
<i>K: Põhivara (auto)</i>		<i>50 000</i>
<i>K: Muu äritulu - kasum põhivara (auto) võõrandamisest</i>		<i>30 000</i>

Rekonstrueerimisväljaminekud suurendavad põhivara soetusmaksumust. Nendeks on väljaminekud, mis pikendavad oluliselt vara kasulikku tööiga, suurendavad tootmispotentsiaali, tõstavad toodangu kvaliteet ja vähendavad tootmiskulusid. Põhivara korrashoiu-, hooldus- ja remondikulud ei suurenda põhivara soetusmaksumust. Need kajastatakse jooksvate kuludena.

Ostes maa koos muude varadega ühtse summa eest, tuleb maa kajastada eraldi - järelikult tuleb summa maa ja muude põhivarade vahel ära jagada.

Näide:

Maa ja hoone ostetakse kokku 85 000 krooni eest. Eraldi ostes saaks maatüki 10 000 krooni eest ja hoone 90 000 krooni eest. Maa osatähtsus on seega 10% ja hoone osatähtsus 90%. Maa soetusmaksumuseks kujuneb 8 500 (10% 85 000-st) ja hoone soetusmaksumuseks 76 500 (90% 85 000-st).

Soetusmaksumuse jagamisel komponentideks tuleb lähtuda olulisuse printsiibist, st. ebaolulise maksumusega komponente ei ole vaja eraldi arvele võtta isegi juhul, kui neil on erinevad kasulikud eluead.

Näide:

Ettevõtte soetab tootmisliini soetusmaksumusega 10 miljonit krooni. Tootmisliini kasulik eluiga on vähemalt 10 aastat, kuid see sisaldab teatud komponente, mis tuleb välja vahetada iga 3 aasta tagant. Väljavahetatavate komponentide hinnanguline soetusmaksumus on 1 miljon krooni. Ettevõtte võtab soetamisel väljavahetatavad komponendid arvele eraldi varaobjektina:

<i>D: Põhivara (tootmisliin - põhiosa; amortiseeritakse 10 a. jooksul)</i>	<i>9</i>
<i>D: Põhivara (tootmisliin - vahetatavad komponendid; 3 a. jooksul)</i>	<i>1</i>
<i>K: Arvelduskont/Võlad tarnijatele</i>	<i>10</i>

Kolme aasta pärast kantakse väljavahetatavate komponentide jääkmaksumus (juhul, kui see veel ei ole jõudnud nullini amortiseeruda) kulusse ning uute komponentide soetusmaksumus (mis võib olla ka suurem või väiksem kui 1 miljon krooni) võetakse arvele uue varaobjektina.

1.8.3.1 Materiaalse põhivara akumulieeritud kulum

Mõisted:

Lõppväärtus on summa, mida ettevõtte saaks vara võõrandamisel täna (miinus vara võõrandamisega seotud müügikulutused), juhul kui vara oleks sama vana ja samas seisukorras, nagu ta on eeldatavasti tema kasuliku eluea lõppedes.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus miinus tema lõppväärtus.

Amortisatsioon on vara amortiseeritava osa kandmine kulusse vara kasuliku eluea jooksul.

Kasulik eluiga on:

- periood, mille jooksul vara ettevõtte poolt tõenäoliselt kasutatakse; või
- tooteühikute (või muude sarnaste ühikute) arv, mida ettevõtte antud vara kasutamisest saab.

Akumuleeritud kulum on põhivara juba kuluna kajastatud (amortiseeritud) amortiseeritav osa (samatähenduslik mõistega akumulatsioon ammortisatsioon).

Põhivara amortiseerimisel (kulumi arvestamisel) tuleb lähtuda:

- Põhivara oletatavast majanduslikust otstarbekast kasutuseast (kasutusaastastest)
- Lõppväärtusest (kui põhivara soetusmaksumust ei arvestata maha saajaprotsendilisel).
- Soetusmaksumuse mahaarvestamise meetodikast.

Materiaalse põhivara objektide amortiseeritav osa amortiseeritakse kulusse objekti kasuliku eluea jooksul. Erandiks on piiramata kasutusega objektid (näiteks maa, püsiva väärtusega kunstiteosed, muuseumieksponaadid ja raamatud), mida ei amortiseerita. Kujunduseesmärgil soetatud kunstiobjekte, millel ei ole püsivat väärtust, samuti muuseumieksponaate ja raamatuid, mis kuuluvad teatud aja järel väljavahetamisele, amortiseeritakse nende kasuliku eluea jooksul.

Valitud amortisatsioonimeetod peab süstemaatiliselt peegeldama vara kasutamisest tema kasuliku eluea jooksul saadava majandusliku kasu jaotumist ajas. Amortiseerimine peab väljendama vara kasutamist, mitte ilmingimata tema väärtuse muutumist. Seega ei ole amortisatsioonimeetodi ja -määrade valikul eesmärgiks mitte vara jääkmaksumuse hoidmine võimalikult ligilähedane tema turuväärtusele, vaid vara kasutamise võimalikult õiglane peegeldus. Juhul, kui vara lõppväärtus on ebaoluliselt väike, võib seda lugeda nulliks. Olulise lõppväärtusega varaobjektide puhul amortiseeritakse kasuliku eluea jooksul kulusse ainult soetusmaksumuse ja lõppväärtuse vahelist amortiseeritavat osa.

Iga raamatupidamiskohustuslane sätestab oma raamatupidamise sise-eeskirjas amortisatsiooniarvestuse meetodid ja amortisatsioonimäärade vahemikud, millest tuleb üldjuhul lähtuda põhivara amortiseerimisel. Individuaalselt vähemoluliste ja/või standardsete varaobjektide puhul võib rakendada kogu varade grupile ühesuguseid amortisatsioonimäärasid. Individuaalselt oluliste või ebastandardsete objektide puhul tuleks amortisatsioonimäär määrata igale varaobjektile eraldi, lähtudes konkreetse objekti eeldatavast kasulikust elueast.

Vara hakatakse amortiseerima alates tema kasutusvalmis saamise hetkest. Ajutiselt kasutusest eemaldatud vara amortiseerimist ei peatata. Aktsepteeritavad on ka muud variandid – näiteks kui põhivara soetatakse kuu esimesel poolel (enne 15. kuupäeva), kantakse kuludesse kogu kuu amortisatsiooni summa ning kui põhivara soetatakse kuu teisel poolel, selles kuus amortisatsiooni ei arvestata. Vastav kord tuleb kehtestada samuti ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjades.

Igal bilansipäeval tuleb hinnata kasutatavate amortisatsioonimäärade, amortisatsioonimeetodite ja hinnanguliste lõppväärtuste põhjendatust. Kui ilmneb, et vara tegelik kasulik eluiga on oluliselt erinev esialgu hinnatust, tuleb amortisatsiooniperioodi muuta. Samuti tuleb vajadusel muuta amortisatsioonimeetodit ja vara hinnangulist lõppväärtust.

Näide:

Ettevõttele kuuluvad teatud rajatised soetusmaksumusega 100 000, mida amortiseeritakse 20 aasta jooksul (amortisatsioonimäär 5%). Bilansipäevaks on nende rajatiste jääkmaksumus 50 000 ning järelejäänud eluiga 10 aastat. Vahetult enne bilansipäeva võeti vastu otsus nimetatud rajatised 5 aasta pärast välja vahetada.

Lähtudes antud otsusest hinnatakse rajatiste järelejäänud eluiga ümber 5 aastale ning rajatiste jääkmaksumus amortiseeritakse kulusse 5 aasta jooksul (10 000 krooni ühes aastas). Varasemate perioodide amortisatsioonikulu ei muudeta.

Asjaolu, et rajatised kavatakse 5 aasta pärast välja vahetada, võib viidata nende väärtuse langusele. Selgitamiseks, kas lisaks amortisatsiooniperioodi muutmisele on vaja rajatise alla hinnata, tuleb läbi viia varade väärtuse test. Juhul, kui on märke sellest, et teatud materiaalse põhivara objekti kaetav väärtus võib olla langenud alla tema bilansilist väärtust, viiakse läbi vara väärtuse test ning hinnatakse vajadusel vara alla.

Põhivarade kajastamine kontodel:

D	Põhivara	K	D	Põhivara kulum	K
Algsaldo					Algsaldo
Sissetulek, maksumuse suurenemine		Väljaminek, põhivara mahakandmine	Põhivara kulumi mahakandmine		Põhivara kulumi arvestamine
Lõppsaldo					Lõppsaldo

Enamlevinud kulumise arvestuse meetoditeks on:

- Lineaarne ehk võrdeline meetod
- Toodangumahu meetod
- Alaneva jäägi meetod
- Aastate summa meetod.

Lineaarne meetod

Lineaarse meetodi puhul kantakse vara soetusmaksumus kasutusaastate lõikes võrdsete osadena kulusse. Lineaarne meetod baseerub eeldusel, et kulum sõltub ainult ajast. Kulumisumma arvutatakse valemiga:

$$\text{Aasta kulum} = \frac{\text{Soetusmaksumus} - \text{lõppväärtus}}{\text{Eeldatav kasulik eluiga}}$$

Näide:

Soetati 15.01.2005 veoauto. Veoauto soetusmaksumus on 1 000 000 krooni, eeldatav kasulik eluiga 5 aastat (200 000 km), lõppväärtus 100 000 krooni.

Aasta kulum = 1 000 000 - 100 000 / 5 = 180 000 krooni

Kulumiarvestuse graafik lineaarsel meetodil:

Aasta	Kulum	Akumuleeritud kulum	Jääkmaksumus aasta lõpuks
2005	180 000	180 000	820 000
2006	180 000	360 000	640 000
2007	180 000	540 000	460 000
2008	180 000	720 000	280 000
2009	180 000	900 000	100 000

Tegevusmahu meetod

$$\text{Kulumise määr} = \frac{\text{Soetusmaksumus} - \text{lõppväärtus}}{\text{Eeldatava kasuliku tööea maht}}$$

$$1000000 - 10000 / 200000 = 4,5$$

Kulum = kulumi määr x perioodi tegevusmaht.

Veoauto läbisõit esimesel aastal on 30 000 km, teisel 40 000 km, kolmandal 25 000 km, neljandal 50 000 km, viiendal 55 000 km.

Kulumiarvestuse graafik tegevusmahu meetodil:

Aasta	Aasta kulum	Akumuleeritud kulum kokku	Jääkmaksumus aasta lõpuks
2005	135 000	135 000	865 000
2006	180 000	315 000	685 000
2007	112 500	427 500	572 500
2008	225 000	652 500	347 500
2009	247 500	900 000	100 000

Kahekordselt alaneva jäägi meetod

$\text{Kulumi määr} = \frac{1}{\text{Eeldatav vara kasulik eluiga}} \times 2$

$$1 / 5 \times 2 = 0,4 = 40\% \text{ aasta kohta.}$$

Vastava perioodi kulumi summa leidmiseks korrutatakse kulumi määr vara jääkmaksumusega.

Kulumiarvestuse graafik kahekordselt alaneva jäägi meetodil:

Aasta	Aasta kulum	Akumuleeritud kulum kokku	Jääkmaksumus aasta lõpuks
2005	$1\,000\,000 \times 0,4 = 400\,000$	400 000	600 000
2006	$600\,000 \times 0,4 = 240\,000$	640 000	360 000
2007	$360\,000 \times 0,4 = 144\,000$	784 000	216 000
2008	$216\,000 \times 0,4 = 86\,400$	870 400	129 600
2009	29 600	900 000	100 000

Viimase aasta kulumiks võetakse summa (29 600), mis vähendab vara jääkmaksumuse selle likvideerimisväärtuseni.

Aastate summa meetod

$$\text{Kulum} = \frac{(\text{põhivara kasulik eluiga} + 1) - \text{kasutusaasta järjenumber}}{\text{Kasutusaastate järjenumbrite summa}} \times \text{soetusmaksumus} - \text{lõppväärtus}$$

$$\text{Esimese aasta kulum} = \frac{(5 + 1) - 1}{1 + 2 + 3 + 4 + 5} \times (1\,000\,000 - 100\,000) = 300\,000$$

Kulumiarvestuse graafik aastate summa meetodil:

Aasta	Aasta kulum	Akumuleeritud kulum kokku	Jääkmaksumus aasta lõpuks
2005	$5/15 \times 900\,000 = 300\,000$	300 000	700 000
2006	$4/15 \times 900\,000 = 240\,000$	540 000	460 000
2007	$3/15 \times 900\,000 = 180\,000$	720 000	280 000
2008	$2/15 \times 900\,000 = 120\,000$	840 000	160 000
2009	$1/15 \times 900\,000 = 60\,000$	900 000	100 000

1.8.3.2 Materiaalse põhivara üleshindamine

Materiaalse põhivara algset soetusmaksumust tohtis üles hinnata kuni 31.12.2005 juhul, kui objekti õiglane väärtus erineb oluliselt tema bilansilisest jääkväärtusest, tingituna vähemalt ühest järgnevast asjaolust:

1. Maa, hoone või rajatis on soetatud 1995. aastal või varem, ehk
2. Vara tegeliku soetusmaksumuse kohta puuduvad usaldusväärsed andmed.

Juhul, kui ümberhindluse tagajärjel vara bilansiline maksumus suurenes, kajastati vahet uue ja vana bilansilise maksumuse vahel omakapitali kirjel Eelmiste perioodide jaotamata kasum/kahjum.

Näide:

Ettevõtte bilansis oli 1990. aastal valminud hoone soetusmaksumuses 5 miljonit, jääkväärtuses 3 miljonit (akumuleeritud kulum seega 2 miljonit). Hoone turuväärtus on 8 miljonit ning hinnanguline järelejäänud kasulik tööiga 20 aastat. Õige ja õiglase kajastamise eesmärgil hinnati hoone ümber õiglasele väärtusele, elimineerides senise akumuleeritud kulumi:

<i>D: Põhivara (hoone)</i>	<i>3 milj.</i>
<i>D: Põhivara kulum</i>	<i>2 milj.</i>
<i>K: Eelmiste perioodide jaotamata kasum 5 milj.</i>	

Hoone “uus soetusmaksumus” hinnatuna õiglase väärtuseni (8 miljonit krooni) amortiseeritakse kuludesse 20. aasta jooksul.

1.8.3.3 Materiaalse põhivara allahindlus

Kui põhivara väärtus on langenud madalamale bilansilisest väärtusest, viiakse läbi vara väärtuse test ning hinnatakse vara alla.

Näide:	
Hoone soetusmaksumusega 4 miljonit, jääkväärtus 3 miljonit. Hoone turuväärtus on 2 miljonit krooni.	
Hoone jääkmaksumus viiakse vastavusse turuväärtusega, selleks suurendatakse akumuleeritud kulumit:	
<i>D: Kulud</i>	<i>1 milj.</i>
<i>K: Põhivara kulum</i>	<i>1 milj.</i>

1.8.4 Immateriaalne põhivara

Immateriaalne põhivara on füüsilise substantsita vara, mida raamatupidamiskohustuslane kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta.

Immateriaalset varaobjekti kajastatakse bilansis ainult juhul, kui:
- objekt on ettevõtte poolt kontrollitav;
- on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu, mis võib väljenduda ka kulude kokkuhoiuse;
- objekti soetusmaksumus on usaldusväärselt hinnatav.

Immateriaalne ehk mittemateriaalne põhivara on arvuti tarkvara, kaubamärgid, patendid, litsentsid, kasutusõigused, kliendinimekirjad, kvoodid, ostetud kontsessioonid. Need varaobjektid on füüsilise substantsita, s.o. nad ei ole materiaalsed, füüsiliselt tajutavad ega kombatavad, kuid peavad andma tulevikus tulu.

Alljärgnevaid väljaminekuid ja kahjumeid ei võeta arvele immateriaalse põhivarana, vaid need kajastatakse nende tekkimise perioodil kuludena:

- a) asutamiseväljaminekud (majandusüksuse asutamisega seotud kulud, nagu näiteks riigilõivud, juristidele makstud tasud jne.);
- b) uurimiseväljaminekud;
- c) koolitusega seotud kulutused;
- d) reklaamile tehtud kulutused;
- e) üldised halduskulutused;
- f) kahjumid tootmise algfaasis;
- g) kolimisega ja ettevõtte ümberstruktureerimisega seotud kulutused.

Amortiseeritava immateriaalse põhivara amortiseerimisel tuleb kasutada lineaarset meetodit, välja arvatud juhul, kui mõni muu meetod peegeldab objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikule elueale. Amortiseeritava immateriaalse põhivara lõppväärtuseks loetakse null, välja arvatud juhul, kui on äärmiselt tõenäoline, et vara on võimalik pärast selle kasuliku eluea lõppu müüa (näiteks varale eksisteerib aktiivne turg või kolmandad osapooled on kohustunud vara välja ostma).

Äriühenduse käigus tekkinud firmaväärtust loetakse alati määramata pikkusega kasuliku elueaga immateriaalseks varaks. Määramata pikkusega elueaga immateriaalseid varasid ei amortiseerita, kuid nende väärtuse kontrollimiseks tuleb igal bilansipäeval viia läbi väärtuse test ning juhul kui nende kaetav väärtus osutub väiksemaks bilansilisest jääkmaksumusest, tuleb nende bilansilist maksumust alla hinnata.

Näide: **Firmaväärtuse (goodwill) kujunemine**

Osteti Osühing X 100%, hinnaga 1 milj. krooni. Osühing X raamatupidamisbilanss seisuga 31. august 2005 oli:

Raha ja pangakontod	100 000	Lühiajalised kohustused	160 000
Debitoorne võlgnevus	200 000	Osakapital	80 000
Põhivara	300 000	Jaotamata kasum	260 000
Aktiva kokku	500 000	Passiva kokku	500 000

Milline on firmaväärtuse summa, seda olemasoleva info põhjal vastata ei saa. Varad on bilansis kajastatud soetusmaksumuses, selleks et arvutada firmaväärtust, on vaja andmeid varade

turuväärtusest. Tellitakse ekspertiis ja tehakse kindlaks varade turuväärtus (neto realiseerimismaksumus):

Raha	100 000
Debitoorne võlgnevus	200 000
Põhivara (jääkmaksumuses)	350 000
<u>Kohustused</u>	<u>(160 000)</u>
Netovarade turuväärtus	490 000

Vahe OÜ X netovarade ja ostuhinna vahel 510 000 krooni (1miljon – 490 000) näitab OÜ X firmaväärtust. Ostja kirjendab vara oma bilanssi.

Lausendid:

D: Raha	100 000
D: Debitoorne võlg	200 000
D: Põhivara	350 000
D: Immateriaalne põhivara – firmaväärtus	510 000
K: Kohustused	160 000
K: Raha	1 000 000

Määramata pikkusega elueaga immateriaalseid varasid ei amortiseerita, kuid nende väärtuse kontrollimiseks tuleb igal bilansipäeval viia läbi väärtuse test ning juhul kui nende kaetav väärtus osutub väiksemaks bilansilisest jääkmaksumusest, tuleb nende bilansilist maksumust alla hinnata. Varade allahindlusi kajastatakse aruandeperioodi kuluna.

1.8.4.1 Immateriaalse põhivara amortisatsioon

Immateriaalse põhivara amortiseerimisel kasutatakse ainult lineaarset meetodit. Bilansis kajastatakse immateriaalne põhivara jääkmaksumuses, soetusmaksumust ja kulumit eraldi kirjetel ei esitata.

Näide: Ettevõtte ostis patendi, makstes selle eest 300 000 krooni. Patendi juriidiline eluiga on 17 aastat, kuid see osteti aasta pärast registreerimise kuupäeva. Patendi ostmiseks osteti nõustamisteenust, mis maksis 15 000 krooni.

Patendi ostmise lausend:

D: Immateriaalne põhivara – patent	315 000
K: Arvelduskonto	315 000

Patendi 1 kuu amortisatsiooni arvestamine ja lausend:

1 aasta amortisatsiooni norm: $100\% : 16 = 6,25\%$

1 aasta amortisatsiooni summa: $315\,000 \times 6,25\% = 19\,688$

1 kuu amortisatsiooni summa: $19\,688 : 12 = 1641$

Lausend:

<i>D: Kulud (amortisatsioonikulud)</i>	<i>1641</i>
<i>K: Immateriaalne põhivara - patent</i>	<i>1641</i>

1.8.5 Põhivara müük

Ettevõtte võib oma tegevuse käigus müüa oma põhivara. Kui põhivara objekt otsustatakse müüa, siis vormistatakse ostjaga leping ja kantakse põhivara aktiga maha. Raamatupidamises tehakse sissekanded põhivarade analüütilise ja/või sünteetilise arvestuse registritesse.

Näide: Müüakse põhivara, mille soetusmaksumus on 20 000 krooni, kulum 8 000, jääkmaksumus 12 000. Müügi kokkuleppehind on 15 000 krooni, millele lisandub käibemaks.

Müügiarve: Põhivara	15 000
Käibemaks 18 %	2 000
Kokku	17 000

Raamatupidamislausendid:

1. <i>D: Põhivara kulum</i>	<i>8 000 (kulumi summa)</i>
<i>K: Põhivara</i>	<i>8 000 (kulumi summa)</i>
2. <i>D: Nõuded ostjate vastu</i>	<i>17 000 (arve lõppsumma)</i>
<i>K: Põhivara</i>	<i>12 000 (põhivara jääkmaksumus)</i>
<i>K: Käibemaks</i>	<i>2 000 (käibemaks)</i>
<i>K: Muud äritulud- põhivara müügikasum</i>	<i>3 000</i>
(müügihind - jääkväärtus $15\,000 - 12\,000 = 3\,000$)	

Põhivara müügikasum või -kahjum kajastatakse kasumiaruandes Muu ärituluna ja muu ärikuluna.

2 ETTEVÖTTE KOHUSTUSED

Kohustuse põhitunnuseks loetakse ettevõtte võlgnevuse olemasolu. Kohustused tulenevad möödunud tehingutest või teistest minevikusündmustest. Näiteks kaupade omandamisega või teenuste kasutamisega kaasneb kaubanduslik kreditoorne võlgnevus, pangalaenu saamisega selle tagasimaksmise kohustus. Kohustused tulenevad tavaliselt lepingust (näiteks kohustus tarnijale tasuta saadud kaupade ja teenuste eest), aga nad võivad olla ka seadusjärgsed (näiteks kohustus maksta kehtestatud riiklikke ja kohalikke maks, kohustus maksta töötajatele töötasu).

Et kohustused kuuluvad täitmisele, tähendavad nad võlga, mis nõuab tulevikus varast loobumist. Lähtudes kohustuste tasumise tähtajast eristatakse lühiajalisi ja pikaajalisi kohustusi. Lühiajalised kohustused (lühiajaline kreditoorne võlgnevus) on kohustused, mille tasumise tähtaeg on kuni üks aasta. Kohustused, mille maksetähtaeg on üle ühe aasta, on pikaajalised kohustused (pikaajaline kreditoorne võlgnevus).

Kohustusi iseloomustavad järgmised asjaolud:

- nende täitmiseks saab ettevõtteid sundida juriidiliste vahenditega
- nad on üheselt hinnatavad
- nad tähendavad ettevõttele majanduslikku koormust ehk nõudmisi ettevõtte aktive vastu
- nad tekivad juba toimunud majandustehingute alusel.

Kohustused liigendatakse võlausaldajate või kohustuste rühmade lõikes.

Välisvaluutas tekkinud lühi- ja pikaajalised kohustused võetakse arvele tehingupäeval kehtiva Eesti Panga kursiga. Bilansipäeval hinnatakse välisvaluutas tekkinud kohustused sellel kuupäeval kehtiva Eesti Panga kursiga. Kasum või kahjum kursi muutustest kajastatakse kasumiaruandes vastavalt muu äritulu või muu ärikuluna.

2.1 Lühiajalised kohustused

Lühiajalised kohustused ehk lühiajaline kreditoorne võlg on võlgnevus, mille tasumise tähtaeg on kuni 1 aasta. Üldjuhul tasutakse lühiajalised kohustused käibevara arvelt.

Lühiajalised kohustused kajastatakse bilansi passiva järgmistes osades:

- Võlakohustused;
- Ostjate ettemaksud kaupade ja teenuste eest;

- Võlad tarnijatele;
- Muud lühiajalised võlad;
- Maksuvõlad;
- Viitvõlad (aruandeperioodil tegemata väljamaksed);
- Lühiajalised eraldised;
- Muud tulevaste perioodide ettemakstud tulud.

Lühiajalised kohustused võib jagada kolme kategooriasse:

1. tegelikud kohustused ehk determineeritavad kohustused
2. hinnangulised kohustused
3. tingimuslikud kohustused.

2.1.1 Tegelikud (determineeritavad) kohustused

Tegelikud kohustused on need lühiajalised kohustused, mis on summaliselt täpselt määratletud. Selliste kohustuste hulka kuuluvad tasumata arved, lühiajalised pangalaenud, makstaolevad vekslid, tekkepõhised kohustused, makstaolevad maksuvõlad, dividendid, pikaajaliste laenude see osa, mis tuleb tasuda järgneval majandusaastal, võlad töövõtjatele ja muud ettemakstud tulevaste perioodide tulud.

2.1.2 Hinnangulised kohustused

Hinnanguliste kohustuste all mõistetakse selliseid kohustusi, mis on küll reaalselt ettevõtte kohustused, kuid mille täpne summa ei ole bilansipäevaks täpselt teada. Põhilisteks hinnangulisteks kohustusteks on toodete garantiikohustus ja puhkusetasukohustus.

a) toodete garantiikohustus

Kui ettevõtte müüb kaupu või osutab teenuseid teatud garantiiajaga, siis on tal kohustus need tooted või teenused vajadusel parandada või asendada uutega. Garantiikulu peab tulude/kulude vastavuse printsiibi kohaselt olema selle perioodi kulu, mil toode müüdi või teenus osutati. Kuna aga garantiikohustuse täitmine ei pruugi toimuda müümise perioodil, tuleb hinnanguliselt (reeglina varasemate perioodide tulemuste põhjal) kindlaks määrata eeldatav kulusumma.

b) puhkusekohustus (puhkuse reserv)

Puhkusekohustuse summa määratakse hinnanguliselt, kuna pole teada, kui suurt töötasu järgmisel aruandeperioodil töötajatele makstakse.

2.1.3 Tingimuslikud kohustused

Tingimuslikud kohustused tulenevad möödunud sündmustest.

Tingimuslikud kohustused on lubadused ja garantiid, mida ei saa materiaalselt fikseerida ja seetõttu ei või neid näidata bilansis kohustusena, kuid mis võivad teatud tingimustel muutuda kohustusteks, näidatakse raamatupidamise aasta-aruande lisas.

2.1.4 Võlakohustused

Võlakohustused jagunevad:

- lühiajalised laenud ja võlakirjad
- pikaajaliste võlakohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil
- konverteeritavad võlakohustused

2.1.4.1 Lühiajalised laenud ja võlakirjad

Lühiajalised laenud on alla 1 aasta tasumistähtajaga laenud ja ka arvelduslaen. Arvelduslaenu saadakse kokkuleppelistel alustel pangaga mitmesuguste maksete tasumiseks (kui ettevõttel endal ei puuduvad momendil rahalised vahendid). Arvelduslaen kajastatakse bilansis ainult tegelikult kasutatud osas, mitte eraldatud limiidi summas.

Laenu kasutamise eest makstav tasu on intress ja intressi väljendus protsentides on intressimäär. Võetud laenu eest arvestatakse intressi tekkepõhiselt. Intress on ettevõtte finantskulu ja kajastatakse kasumiaruandes kirjel Finantskulud - intressikulud. Kui laenuperiood hõlmab mingit osa kahest majandusaastast, tuleb intressikulu arvestada mõlema majandusaasta kohta eraldi.

Näide:

Ettevõtte arvelduskontole laekub lühiajaline pangalaen 120 000 krooni

D: Arvelduskonto 120 000

K: Lühiajaline pangalaen 120 000

Pank võtab ettevõtte arvelduskontolt maha laenu tagasimaksmisele kuuluva osa

10 000 krooni ja laenu intressi 1 000 krooni

D: Lühiajaline pangalaen 10 000-

D: Finanatskulu-intressikulu 1 000

K: Arvelduskonto 11 000

Raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustatakse täiendav informatsioon kohustuste kohta omanike, teiste grupi ettevõtete ja muude seotud osapoolte ees.

2.1.4.2 Pikaajaliste võlakohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil

Pikaajaliste pangalaenude tagasimaksed järgmisel perioodil on pikaajalise laenu see osa, mille tasumise tähtaeg on järgmisel majandusaastal.

Kuna nimetatud osa tasutakse käibevara arvelt, klassifitseeritakse see lühiajaliseks võlgnevuseks ja selle summa võrra vähendatakse pikaajalise pangalaenu bilansilist jääki.

Selleks koostatakse lausend:

D: Pikaajalised pangalaenud

K: Pikaajalise võlakohustuse tagasimakse järgmisel perioodil

2.1.4.3 Konverteeritavad võlakohustused

Konverteeritavad võlakohustused tekivad võlakirjadest, mille omanikel on õigus vahetada need raamatupidamiskohustuslase aktsiate vastu. Neid võlakirju nimetatakse vahetusvõlakirjadeks. Vahetusvõlakirjade väljalaskmine tähedab sisuliselt aktsiate väljalaskmist, see võib toimuda üldkoosoleku otsusel ja ainult juhul, et selline võimalus on ette nähtud aktsiaseltsi põhikirjas. Vahetusvõlakirja omanik on võlausaldaja ja ta saab intressi. Kui ta soovib hakata saama dividendi, on tal õigus vahetada võlakirjad aktsiate vastu.

2.1.5 Ostjate ettemaksud kaupade ja teenuste eest

Ostjate ettemaksetena arvestatakse ostjate lühiajalisi ettemakseid. Ettemaksud ei ole müügitulu, vaid kohustus ostjale lepingus ettenähtud ajal osutada teenus või lähetada kaup.

Kui raha laekumine ja müügitulu saamine toimuvad erinevatel kuudel, peab käibemaskohustuslane arvestama, et käibemaskohustusarvestuse mõistes on käive juba toimunud ning müüjal on kohustus esitada ka sellekohane arve.

Kui ettevõtte on käibemaksukohustuslane ja ettevõttele on tehtud ettemakse, siis on kohustus laekunud ettemaksust arvestada nn.müügikäibemaks, mis leitakse kogu laekunud ettemaksusumma jagamisel 1,18-ga, saades ilma käibemaksuta summa. Seejärel lahutatakse kogusummast maha käibemaksuta summa ja saadud vahe on käibemaks.

Näide:

Ettevõtte arvelduskontole laekus ostjalt ettemakse 30 000 krooni.

$30\ 000 : 1,18 = 25\ 423,73$

$30\ 000 - 25\ 423,73 = \underline{4\ 576,27}$ (käibemaks)

Lausend:

<i>D: Arvelduskonto/kassa</i>	30 000.-
<i>K: Ostja ettemakse</i>	25 423,73
<i>K: Käibemaks</i>	4 576,27

2.1.6 Võlad tarnijatele

Ostuarveldused kajastatakse kontol “Võlad tarnijatele”. Selle konto kreditsaldo näitab ettevõtte võlgnevusi hankijatele ja esineb bilansi passivas bilansikirjel –Võlad tarnijatele.

Iga tarnija kohta avatakse eraldi analüütiline konto, kuhu kantakse kõik ostutehingud ja tasumised tarnijale. Tarnijate lõikes peetakse arvestust iga saabunud arve ja selle tasumise kohta.

Arveldused tarnijatega toimuvad ka välisvaluutas. Raamatupidamise seaduse alusel tuleb välisvaluutas fikseeritud vara arvestust pidada Eesti Vabariigi vääringus, ümberhinnatuna tehingupäeval kehtiva Eesti Panga valuutakursi järgi. Kui kohustuse arvelevõtmise päeva valuutakurss erineb selle tasumise päeva valuutakursist, tekib ettevõttel kas kasum või kahjum, mida kajastatakse vastavalt kas muu ärituluna või muu ärikuluna.

Bilansipäeval tuleb välisvaluutas fikseeritud kohustused umber hinnata sel kuupäeval kehtiva Eesti Panga valuutakursi järgi. Kursimuutustest tuleneva võlakohustuse suurenemine kirjendatakse muu ärikuluna, vähenemine aga muu ärituluna.

2.1.7 Muud lühiajalised võlad

võlad ematettevõtjatele ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele

- võlad sidusettevõtjatele
- muud

Vastavatel kontodel ja bilansikirjetel näidatakse lühiajalisi kohustusi, sealhulgas laenu- ja hankevõlgasid tütar- ja emaettevõtjatele ning sidusettevõtjatele.

2.1.8 Maksuvõlad

Maksusüsteemi, maksustamisele esitatavad nõuded, maksumaksja ja maksu kinnipidaja õigused ning kohustused, maksuvaidluste lahendamise korra jne. sätestab Eesti Vabariigi Maksukorralduse seadus.

Maksud jagunevad riiklikeks ja kohalikeks. Riiklike maksudega maksustamist reguleerivad vastavad maksuseadused. Vastavate maksuseadustega reguleeritud riiklikud maksud on käibemaks, tulumaks, sotsiaalmaks, aktsiisimaks, hasartmängumaks, kinke- ja pärandusmaks, maamaks ja tollimaks, töötuskindlustusmaks, kogumispensionimaks. Kohalike maksudega maksustamist reguleerivad kohalike omavalitsuste volikogude poolt seaduse alusel antavad määrused.

Maksuvõlana näidatakse bilansis ettevõtte poolt arvele võetud kuid veel ülekandmata maksusummasid, samuti tähtajaliselt mittetasatud maksusummalt arvestatud viivis (maksuintress) ja maksutrahvid, millised on aruandeaastal kuludesse kantud. Maksuvõla jääk kajastatakse maksuliikide lõikes aastaaruande lisas.

2.1.9 Viitvõlad

- võlad töövõtjatele
- dividendivõlad
- intressivõlad
- muud

2.1.9.1 Võlad töövõtjatele

Töö- ja palgaarvestuse algdokumentide vormid määratakse raamatupidamise sise-eeskirjadega. Neis peab kajastuma iga töötaja poolt tehtud töö maht ja töötaja õige arvestus, mis on aluseks palgaarvestusele. Töö- ja palgaarvestuse algdokumentidelt peab saama andmed kulude kajastamiseks kuluarvestuse objektide lõikes.

Töö- ja palgaarvestuse analüütilise arvestuse registrid, mis annavad ülevaate arveldustest töötajatega, on raamatupidamises iga töötaja kohta peetavad isikukontod.

Isikukontodel kajastatakse:

- arvestatud palk, lisatasud ja muud palgaga võrdsustatud summad;
- palgast kinnipidamised liikide lõikes;
- puhkuste ajavahemikud ja puhkusetasud;
- väljamakstud või ülekantud summad;
- muud olulised näitajad.

Puhkuse andmisel on aluseks kalendriaasta. Tööaasta algab tööle asumise päevast. Tööaasta hulka ei arvata lapsehoolduspuhkusel viibimise ja töötaja soovil palgata puhkuse aega.

Puhkuseeaduse alusel töötajatele antavad puhkused on järgmised:

- põhipuhkuse kestvus on 28 kalendripäeva tööaasta eest. Puhkusepäevade hulka ei arvestata riiklikke pühi. Erijuhud- alaealistele, invaliididele, valitsuse töötajatele 35 kalendripäeva ning pedagoogika spetsialistidele 56 kalendripäeva;
- lisapuhkus allmaatööl 14 kalendripäeva, tervistkahjustavatel tööl 5 või 7 kalendripäeva;
- vanemapuhkus 3 kalendripäeva, kui peres on 1 või 2 alla 14-aastast last või 1 alla 3-aastane laps ning 6 kalendripäeva kolme või enama alla 14-aastase lapse korral.

Tööandja arvestab ja maksab nimetatud puhkusetasu 66.- krooni päevas, millelt peetakse kinni tulumaks (ei peeta kinni töötuskindl. makset ja kogumispensionimakset) ning ei ole sotsiaalmaksuga maksustatav.

Isa puhkus kuni 14 päeva kas enne või pärast lapse sünni kahe kuu jooksul, mille aluseks on enne lapse sünni – koopia dekreedilehest, pärast lapse sünni – lapse sünnitunnistuse koopia. Alusdokumendid jäävad töökohta. Ettevõtte esitab pensioniametile andmiku vanemapuhkuse ja isa puhkuse kasutamise kohta ja pensioniamet maksab sotsiaalkindlustuse eelarvest puhkusetasud ettevõttele.

Näide:

1. Arvestatakse isa puhkust 14 päeva $14 \times 66.- = 924.-$

D: Nõue pensioniametile 924.-

K: Võlad töövõtjatele 924.-

2. Pensioniametilt laekub ettevõttele isa puhkuse väljamaksmise eest

D: Arvelduskonto 924.-

K: Nõue pensioniametile 924.-

Puhkusetasu arvestamise kord on kehtestatud Vabariigi Valitsuse 23.08.2001.a. määrusega nr. 278 ja hakkas kehtima 01.01.2002.a.

Kui töötajale maksti viimasel kuuel kuul töötatud aja eest ainult põhipalka, säilitatakse talle puhkuse ajal kokkulepitud palk. Kui palga arvestamisel võeti arvesse töömaht või maksti lisatasu või preemiat, arvutatakse puhkusetasu päevatasu järgi.

Puhkuse päevatasu = eelnenud kuue kalendrikuu palga (põhipalk + lisatasud + preemiad + juurdemaksud) kogusumma jagatakse sama ajavahemiku kalendripäevade arvuga.

Kalendripäevade hulka ei arvestata rahvuspüha ja riigipühi.

Töö- või teenistussuhte lõpetamisel töötajale kasutamata puhkuse eest makstava rahalise hüvituse suuruse arvutamisel korrutatakse puhkuse päevatasu kasutamata puhkuse kalendripäevade arvuga. Kasutamata puhkuse kindlakstegemisel võetakse iga töötatud kuu kohta 1/12 aasta puhkuse kestvusest, 28 päevase põhipuhkuse korral seega 2,33 päeva iga kasutamata puhkusekuu kohta.

Elatise kinnipidamisel tuleb teada, et elatise kinnipidaja maksustab elatise tulumaksuga. Elatise kinnipidaja deklareerib ja kannab tulumaksu üle maksuametile elatise väljamaksmisele järgneva kuu 10.kuupäevaks. Tulumaks arvutatakse täiskroonides.

Näide:

Elatise maksja töötasuks on 10 000.- krooni, elatise suuruseks on 2000.- krooni.

1. Elatise maksja tulumaksu arvestamine:

Töötasu	12 000.-
Elatise	-2 500.-
Töötuskindlustusmaks	- 72.-
Tulumaksuvaba miinimum	- 2 000.-

$$7428 \times 23\% = 1708.-$$

2. Elatiselt peetakse kinni tulumaks: $2\,500 \times 23\% = 575.-$

Elatise saajale kantakse üle või makstakse kassast: $2\,500 - 575 = 1925.-$

Kõik palgaga seotud tehingud kajastatakse kontol "Võlad töövõtjatele". Selle konto kreditis näidatakse töötajatele arvestatud palk (töötasu, puhkuserahad, preemiad, lisatasud jne.). Konto deebetisse kirjendatakse kinnipidamised, väljamakstud või töötaja pangakontole ülekantud summad.

Näide:

Andmed ettevõtte töötajate kohta:

Nr.	Nimi	Amet	Kuu töötasu	Kogumispens. kohustus
1	Jüri Kull	Direktor	15 000.-	Ei
2	Anu Tuvike	Müügijuht	12 000.-	Ja
3	Ants Teder	Tööline	9 000.-	Ja

Kõik töötajad töötasid terve kuu, kõik on kirjutanud avalduse tulumaksuvaba miinimumi rakendamiseks. Palga maksmise kuupäev on töötamisele järgneva kuu 7. kuupäev. Tööaja tabeli alusel koostatakse palgaleht ja arvestatakse ettevõtte ja isiku maksukohustused.

Palgaleht

Nimi	Arvestatud töötasu	Töötuskindl. makse	Kogumispens. makse	Kinnipeetud tulumaks	Kätte	Isikustatud sotsiaalmaks
Kull	15 000.-	90.-	0	2969.-	11941.-	4950.-
Tuvike	12 000.-	72.-	240.-	2228.-	9460.-	3960.-
Teder	9 000.-	54.-	180.-	1556.-	7210.-	2970.-
KOKKU	36 000.-	216.-	420.-	6753.-	28611.-	11 880.-

Ettevõtte umbisikuline töötuskindlustusmaks arvestatakse umbisikuliselt kogu palgafondilt $36\,000 \times 0,3\% = 108.-$

Raamatupidamislausendid kuu töötasude ja ettevõtte maksukohustuste kuludesse kandmisel:

1. Arvestatud töötajate töötasud

<i>D: Tootmiskulud - töötasukulud</i>	9 000.-
<i>D: Turustuskulud – töötasukulud</i>	12 000.-
<i>D: Üldhalduskulud – töötasukulud</i>	15 000.-
<i>K: Võlad töövõtjatele</i>	36 000.-

2. Arvestatud sotsiaalmaksukulu (kuna töötasud makstakse välja alles järgmisel kuul, siis ei võeta maksukohustust veel arvele, vaid kajastatakse sotsiaalmaksu viitvõla kontol)

<i>D: Tootmiskulud – sotsiaalmaksukulu</i>	2970.-
<i>D: Turustuskulud – sotsiaalmaksukulud</i>	3960.-
<i>D: Üldhalduskulud – sotsiaalmaksukulud</i>	4950.-
<i>K: Sotsiaalmaksu viitvõlg</i>	11 880.-

3. Arvestatud ettevõtte töötuskindlustusmaksekulu (kirjendatakse viitvõla kontole)

<i>D: Tootmiskulud – töötuskindlustusmaksekulu</i>	27.-
<i>D: Turustuskulud – töötuskindlustusmaksekulu</i>	36.-
<i>D: Üldhalduskulud – töötuskindlustusmaksekulud</i>	45.-
<i>K: Töötuskindlustusmakse viitvõlg</i>	108.-

4. Järgmise kuu 7-1 kuupäeval makstakse töötajatele töötasud välja:

<i>D: Võlad töövõtjatele</i>	28 611.-
<i>K: Arvelduskonto</i>	28 611.-

5. Palga maksmisest lähtudes tekivad kõigi palgalt kinnipeetud maksude osas maksukohustused:

<i>D: Võlad töövõtjatele</i>	7389.-
<i>K: Töötuskindlustusmakse</i>	216.-
<i>K: Kogumispensionimakse</i>	420.-
<i>K: Kinnipeetud tulumaks</i>	6753.-

6. Palga maksmisest lähtudes tekivad kõigi viitvõlana arvele võetud maksude ja maksete osas maksukohustused. Selleks debiteeritakse vastavaid viitvõla kontosid krediteerides vastavaid maksukohustuse kontosid:

<i>D: Sotsiaalmaksu viitvõlg</i>	11 880.-
<i>D: Töötuskindlustusmakse viitvõlg</i>	108.-
<i>K: Sotsiaalmaks</i>	11 880.-
<i>K: Töötuskindlustusmakse</i>	108.-

7. Palga maksmise kuule järgneva kuu 10-ks kuupäevaks esitatakse deklaratsioon TSD ja lisa 1 ning tasutakse maksud ja maksed

D: Töötuskindlustusmaks 216.- (*isikustatud*) + 108.- (*umbisikuline*) = 324.-

D: Kogumispensionimakse 420.-

D: Sotsiaalmaks 11 880.-

D: Kinnipeetud tulumaks 6753.-

K: Arvelduskonto: 19 377.-

Viitvõlana kajastatakse bilansikirjel Võlad töövõtjatele ka ettevõttes moodustatav puhkusereserv. Puhkusereserv on aruandeaasta jooksul välja teenitud ja tekkepõhiselt kuluks kantud, kuid välja maksmata puhkusetasu. Reservi summa näitab, kui palju puhkusetasu (koos maksudega) peaks ettevõtja välja maksuma, kui kõik töötajad läheks bilansipäeva järgselt kohe korralisele puhkusele, võttes selleks välja kogu saadaoleva puhkuse.

Aastaruande koostamise ajaks inventeeritakse puhkusepäevad ja tuuakse välja saadaolev summa.

Raamatupidamislausendid:

D: Kulud (vastavad puhkusetasukulud, sotsiaalmaksukulud, töötuskindl.maksekulud)

K: Puhkusereserv

Näide: Puhkuse inventuur

Nimi	Saamata puhkusepäevade arv	1 puhkusepäeva tasu	Kokku
Jüri Kull	28 puhkusepäeva	500.-	14 000.-
Anu Tuvike	18 puhkusepäeva	400.-	7 200.-
Ants Teder	21 puhkusepäeva	300.-	6 300.-
		Kokku	27 500.-
		Sotsiaalmaks	9 075.-
		Töötuskindlustusmaks	83.-

Väljatöötatud, ent kasutamata puhkusetasud kantakse perioodi kuludesse.

D: Tootmiskulud – puhkusetasukulud 6 300.-

D: Turustuskulud – puhkusetasukulud 7 200.-

D: Üldhalduskulud – puhkusetasukulud 14 000.-

K: Puhkusereserv 27 500.-

Ettevõtte maksukulud kajastatakse vastavate maksude viitvõlgade kontodel

a)	<i>D: Tootmiskulud – sotsiaalmaksukulu</i>	2 079.--
	<i>D: Turustuskulud – sotsiaalmaksukulu</i>	2 376.-
	<i>D: Üldhalduskulud – sotsiaalmaksukulu</i>	4 620.-
	<i>K: Sotsiaalmaksu viitvõlg</i>	9 075.-
b)	<i>D: Tootmiskulud – töötuskindlusmaksekulu</i>	19.-
	<i>D: Turustuskulud – töötuskindlustusmaksekulu</i>	22.-
	<i>D: Üldhalduskulud – töötuskindlustusmaksekulu</i>	42.-
	<i>K: Töötuskindlustusmakse viitvõlg</i>	83.-

2.1.9.2 Dividendivõlad

Dividend on osa aktsiaseltsi või osahinguga jaotatavast puhaskasumist. Ta on aktsiaseltsi või osahinguga poolt aktsionäridele ja osanikele rahas või muu varana tehtav väljamakse. Dividendide maksmine otsustatakse üks kord aastas kinnitatud majandusaasta aruande - kasumijaotuse ettepaneku alusel. Väljamakstava dividendi suurus määratakse omanike üldkoosoleku poolt vastuvõetavas kasumijaotamise ettepanekus, mille alusel koostatakse õiend ja tehakse raamatupidamislausend:

Näide:

31.03 otsustatakse maksta eelmise aruandeaasta kasumist 500 000 krooni dividende.

Raamatupidamislikult suurenevad kohustused ja väheneb omakapital lausendiga:

<i>D: Aruandeaasta kasum</i>	500 000
<i>K: Dividendivõlg</i>	500 000

Kuna väljamaksmisele kuuluv dividend on netodividend, millelt tulumaksu tasumise kohustus on dividendi väljamaksjal, siis võetakse arvele ka dividendi tulumaksukohustuse viitvõlg.

<i>D: Kulud</i>	149 351
<i>K: Dividendi tulumaksu viitvõlg</i>	149 351

15.04. kantakse omanike arvelduskontodele dividendid 500 000 krooni

<i>D: Dividendivõlg</i>	500 000
<i>K: Arvelduskonto</i>	500 000

Kuna maksukohustuse arvelevõtmine on kassapõhine, siis võetakse 15.04 viitvõla kontolt arvele tekkinud tulumaksukohustus

D: Dividendi tulumaksu viitvõlg 149 351

K: Dividendi tulumaks 149 351

10.05 esitatakse dividendide tulumaksu deklaratsioon vorm TSD lisa 6 ja kantakse maksuametile üle tulumaks

D: Dividendi tulumaks 149 351

K: Arvelduskonto 149 351

2.1.10 Lühiajalised eraldised

Eraldis on potentsiaalne kohustus ja võetakse arvele lähtudes Raamatupidamise seaduses sätestatud kohustuse mõiste ja tulude kulude vastavuse ning konservatiivsuse printsiipide alusel. Kui eraldis hõlmab mitut eelolevat ajaperioodi, kajastatakse järgmisel majandusaastal väljamaksmisele kuuluvat osa lühiajalise eraldisena ja eelolevatel aastatel väljamaksmisele kuuluvat osa pikaajalise eraldisena.

Tegelike väljaminekute tegemisel vähendatakse arvelevõetud eraldist.

2.1.10.1 Garantiikohustus

Tulude ja kulude vastavuse printsiibist lähtuvalt arvestab raamatupidamiskohustuslane, kes müügilepingu alusel on kohustatud müüdnud kaupa parandama ja välja vahetama, garantiikulu ja garantiikohustust. Garantiikohustuse määramiseks kasutatud arvestusmeetodid kehtestatakse raamatupidamiskohustuslase sise-eeskirjades ning näidatakse aasaaruande lisades.

Näide:

Summuteid tootev ettevõtte garanteerib summutivahetuse kogu auto kasutamise aja jooksul. Varasematel aastatel on 6% aasta jooksul müüdnud summutitest tagastatud. Juulis müüdi 350 summutit hinnaga 250 krooni.

31. juulil tehakse järgmine raamatupidamislausend:

D: Garantiikulu 5 250.- (350 x 0,6 x 250)

K: Garantiikohustus 5 250.-

05. detsembril tagastatakse üks summuti (soetusmaksumus 200 krooni) ja ostja maksab kassasse 50 krooni vahetusteenuse eest. Raamatupidamiskanne on järgmine:

<i>D: Kassa</i>	50.-
<i>D: Garantiikohustus</i>	200.-
<i>K: Tulu(vahetusest)</i>	50.-
<i>K: Varud</i>	200.-

2.1.11 Muud tulevaste perioodide ettemakstud tulud

Muud ettemakstud tulevaste perioodide tulud on aruandeaastal laekunud tulud, mida ostjad hakkavad kasutama järgmisel aruandeperioodil ja mida seega ei kajastata aruandeaasta tuluna.

Näide:

Detsembris laekus ruume rentivale ettevõttele järgmise aasta jaanuarikuu rendi ettemakse 50 000 krooni.

Lausend:

<i>D: Arvelduskonto</i>	50 000
<i>K: Tulevaste perioodide ettemakstud renditulu</i>	50 000

Järgmise aruandeperioodi jaanuaris koostatakse lausend:

<i>D: Tulevaste perioodide ettemakstud renditulu</i>	50 000
<i>K: Tulevaste perioodide ettemakstud renditulu</i>	50 000

2.2 Pikaajalised kohustused

Pikaajalised kohustused esitatakse bilansis kolme põhirühmana:

Pikaajalised võlakohustused

- Laenud, võlakirjad ja kapitalirendi kohustused;
- Konverteeritavad võlakohustused.

Muud pikaajalised võlad

- Võlad emattevõtjatele ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele;
- Võlad sidusettevõtjatele;
- Muud.

Pikaajalised eraldised

- Pensionieraldised
- Muud eraldised

Ettevõtetal on mitmeid finantseerimisallikaid. Majandustegevuse finantseerimisel on oluline tähtsus vaheditel, mis saadakse pikaajaliseks kasutamiseks. Pikaajaliseks kasutamiseks saadud vahendid on üldjuhul kas pikaajalised laenud, pikaajalised kapitalirendi kohustused või vahendid, mis saadakse pikaajaliste võlakirjade emiteerimisega.

FINANTSEERIMISE PÕHIREEGEL

- Käibevara soetatakse lühiajaliste kohustuste arvelt
- Põhivara soetatakse pikaajaliste kohustuste ja omakapitali arvelt

Pikaajaliste kohustuste järgmisel majandusaastal tasumisele kuuluv osa kajastatakse bilansis lühiajalise kohustusena.

Välisvaluutas fikseeritud kohustused võetakse arvele tehingupäeval kehtiva Eesti Panga valuutakursiga ja hinnatakse ümber bilaspäeva Eesti Panga valuutakursiga.

2.2.1 Pikaajalised võlakohustused

2.2.1.1 Pikaajalised laenud

Laenud on nii tagatisega kui ka tagatiseta pikaajalised pangalaenud konkreetsete äriprojektide ja investeringute rahastamiseks.

Laenude arvestus korraldatakse võlausaldajate lõikes pangalaenude arvestusega samadel põhimõtetel.

Pikaajaliste laenukohustuste see osa, mis kuulub tagasimaksmisele hiljem kui 12 kuu pärast (samade võlakohustuste lühiajalist osa kajastatakse kontol “Pikaajaliste laenu-kohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil”)

2.2.1.2 Pikaajalised võlakirjad

Võlakiri on väärtpaber, mis tõendab, et selle omanik on võlakirjaemiteerijale laenanud teatud summa. Emiteerija peab laenu andjale perioodiliselt maksma intressi ning kindlaksmääratud ajal võlakirja tagasi ostma.

Võlakirju emiteeritakse nimiväärtusega (müügihind = nimiväärtus), diskontoga (müügihind on väiksem nimiväärtusest) või preemiaga (müügihind on suurem nimiväärtusest).

Näide:

1. Emiteeritud võlakirjade müük nimiväärtusega

Aktsiaselts müüs nimiväärtuses 500 000 krooni väljaantud 5-aastase tähtajaga võlakirjad müügihinnaga 500 000 krooni. Intressi makstakse 2 korda aastas – 01.01 ja 01.07. Aastane intressimäär on 10% .

Võlakirjade müüja lausend:

D: Arvelduskonto 500 000

K: Väljaantud pikaajalised võlakirjad 500 000

Intressi arvestus:

D: Intressikulud ($500000 \times 0,1 \times 6/12$) 25 000

K: Arvelduskonto 25 000

2.2.1.3 Pikaajalised kapitalirendikohustused

Kapitalirent on rent, mille puhul kõik olulised vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Omandiõigus võib, kuid ei pruugi, lõppkokkuvõttes rentnikule üle minna. Kapitalirendi korral võetakse renditav vara rentniku raamatupidamises arvele varana ja teiselt poolt kapitalirendi kohustusena rendilepingus fikseeritud maksumuses.

Kapitalirendi korral võetakse vara rendilevõtja bilanssi ja rentnik arvestab varale kulumit (amortisatsiooni).

Kasutusrent on rent, mis ei ole kapitalirent. Kasutusrendi korral jääb renditav vara rendileandja bilanssi ja tema arvestab varale kulumit.

Rendi jõustumise päev on varaseim alljärgnevaist, kas:

- a) rendilepingu kuupäev või
- b) kuupäev, mil osapooled kohustusid täitma rendiga seonduvaid põhitingimusi.

Rendi jõustumise päeva seisuga toimub rendilepingu klassifitseerimine kasutus- või kapitalirendiks ning kapitalirendi puhul ka algselt bilansis kajastatavate summade arvutamine. Kapitalirendi lepingute sõlmimisega otseselt kaasnevad rentniku poolt kantavad esmased otsekulutused kajastatakse renditava vara soetusmaksumuse koosseisus.

Rendimaksud jaotatakse finantskuluks ja kohustuse jääkmaksumuse vähendamiseks. Finantskulud jaotatakse rendiperioodile nii, et intressimäär oleks igal ajahetkel rendiperioodi jooksul (või kuni järgmise intresside ümberhindamiseni, kui tegemist on ujuva intressiga rendilepinguga) kohustuse jääkmaksumuse suhtes sama.

Kapitalirendiga kaasnevad igal aruandeperioodil amortiseeritavate varade amortisatsioonikulu ja finantskulu. Kapitalirendi tingimusel renditavaid varasid amortiseeritakse lähtudes ettevõttes sama tüüpi varade osas rakendatavatest tavalistest amortiseerimis põhimõtetest. Kui ei ole piisavalt kindel, et rentnik omandab rendiperioodi lõpuks vara omandiõiguse, siis amortiseeritakse vara kas rendiperioodi jooksul või kasuliku tööea jooksul, olenevalt sellest, kumb on lühem. Juhul, kui on kahtlusi väljarenditava varaobjekti väärtuse langemise suhtes alla tema bilansilise väärtuse, viiakse läbi vara väärtuse test.

Pikaajaliste kapitalirendi kohustuste kajastamine:

1. Kapitalirendi arvelevõtmine

D: Põhivara

K: Kapitalirendi kohustus (pikaajaline kohustus)

2. Kapitalirendi arve

D: Kapitalirendi kohustus (põhimakse osa)

D: Intressikulu (intress)

D: Käibemaks

K: Võlg tarnijale (kogusumma)

Kapitalirendi võlg raamatupidamises peab vastama käibemaksuta väljaostumaksumusele kapitalirendigraafikus.

Oma olemuselt on kapitalirendileping kauba (põhivara) ostmise järelmaksuga. Nii käsitleb seda ka käibemaksuseadus, kuna kapitalirendi korral maksustatakse müük käibemaksuga koheselt lepingu vara üleandmisel.

Kasutusrendi puhul lähevad igakuised rendimaksud kuludesse ja käibemaksuseadus maksustab seda kui teenust.

Konverteeritavad võlakohustused on raamatupidamiskohustuslase poolt väljaantud pikaajalised vahetusvõlakirjad, mille omanikul on õigus vahetada võlakirjad raamatupidamiskohustuslase aktsiate vastu.

Lausendid:

1. Pikaajalise laenu saamine

D: Arvelduskonto

K: Pikaajalised pangalaenud

2. Intressi arvestamine

D: Intressikulu - finantskulu

K: Intressivõlg

3. Intressi tasumine arvelduskontolt

D: Intressivõlg

K: Arvelduskonto

4. Järgmisel majandusaastal tasumisele kuuluva pikaajalise laenuosa kajastamiseks koostatakse õiendi alusel lausend

D: Pikaajalised pangalaenud

K: Pikaajaliste pangalaenude tagasimaksud järgmisel perioodil

5. Selle laenuosa tasumine järgmisel majandusaastal

D: Pikaajaliste pangalaenude tagasimaksud järgmisel perioodil

K: Arvelduskonto

Raamatupidamise aastaaruande lisanäidatakse individuaalselt oluliste laenu-, kapitalirendi- ja muude nõuete kohustuste kirjeldus (maksetähtajad, intressimäärad, alusvaluutad, muud olulised tingimused).

2.2.1.4 Muud pikaajalised võlad

Võlad emaettevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele on pikaajalised kohustused teiste sama kontserni ettevõtete ees (k.a. nn. "õde-ettevõtted"); sh. saadud laenud ja tavapärase äritegevuse käigus tekkinud kohustused.

Pikaajalised võlad sidusettevõtjatele on pikaajaline võlgnevus sidusettevõtjatele.

3 OMAKAPITAL

**Omakapital (netovara) = raamatupidamiskohustuslase
varade ja kohustuste vahe**

Omakapital koosneb omanike ettevõttesse paigutatud varast (raha, põhi- ja käibevara) ja ettevõtte teenitud, kuid omanikele jaotamata varadest. Omakapital on ettevõttel tähtajatuks kasutamiseks. Juriidilise isiku algne omakapitali väärtus võrdub omanike poolt sellesse ettevõttesse investeeritud kapitaliga.

Omakapital aktsiaseltsis või osäühingus jaguneb:

- Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses;
- Ülekurss;
- Oma osad või aktsiad (miinus);
- Reservid;
- Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum);
- Aruandeaasta kasum (kahjum).

3.1 Aktsiakapital, osakapital

Aktsiakapital moodustub aktsionäride või osanike poolt tehtud rahalistest ja mitterahalistest sissemaksetest. Osäühingu ja aktsiaseltsi ühiseks tunnuseks on aktsionäride ja osanike piiratud vastutus. Sellest tuleneb nõue, et kapital peab olema sisse makstud enne äriregistrile registreerimise

avalduse esitamist. Aktsiaseltsi miinimumkapital on 400 000 krooni, osäühingu miinimumkapital on 40 000 krooni.

Aktsiate ja osade eest tasutakse rahas, kui põhikirjas ei ole ette nähtud teisiti. Raha tasutakse pangas avatavale arvelduskontole - stardiarvele.

Mitterahaliseks sissemakseteks võivad olla varad ja varalised õigused, mis on rahaliselt hinnatavad. Mitterahaliseks sissemaks ei tohi olla osutatav teenus ja töö. Aktsiaseltsis peab mitterahalised sissemaksed hindama ekspert ja kinnitama audiitor.

Osäühingus peab audiitor kontrollima 40 000 krooni ületavad mitterahalised sissemaksed. Mitterahalised sissemaksed peab osäühingus kontrollima audiitor ka juhul kui kõik mitterahalised sissemaksed kokku moodustavad üle poole osakapitalist. Mitterahaliste sissemaksete ebaõige hindamisega tekitatud kahju eest vastutavad seda hinnanud isikud ja hindamist kontrollinud audiitor solidaarselt.

Kontol “*Aktsiakapital*” (või “*Osakapital*”) on arvel ettevõtte poolt väljalastud aktsiad või osad nimiväärtuses.

Näide:

1. Moodustatakse aktsiaselts aktsiakapitaliga 400 000 krooni, aktsionärid märgivad kõik aktsiad:

D: Nõuded aktsionäride vastu 400 000
K: Äriregistrisse kandmata aktsiakapital 400 000

2. Aktsionärid tasuvad aktsiate eest arvelduskontole 100 000 krooni ja mitterahaliselt (põhivaraga) 300 000 krooni

D: Arvelduskonto 100 000
D: Põhivara 300 000
K: Nõuded aktsionäride vastu 400 000

3. Aktsiaselts kantakse Äriregistrissse

D: Äriregistrisse kandmata aktsiakapital 400 000
K: Aktsiakapital nimiväärtuses 400 000

Aktsiakapitali suurendamine fondiemissiooniga vastavalt juhatuse otsusele eelmiste perioodide jaotamata kasumi arvelt. Fondiemissiooni või läbi viia uute aktsiate väljalaskmisega või olemasolevate aktsiate nimiväärtuse suurendamisega.

Fondiemissiooni korral saadud aktsia soetusväärtus on omanikule 0, ent müües aktsia turuväärtusega on see aktsionärile tulu.

Lausendid:

D: Eelmiste perioodide jaotamata kasum

K: Äriregistrisse kandmata aktsiakapital

Aktsiakapitali suurendamine kantakse äriregistrisse:

D: Äriregistrisse kandmata aktsiakapital

K: Aktsiakapital nimiväärtuses

Aktsiakapitali (osakapitali) nimiväärtust ei vähendata oma aktsiate (tresooraktsiad) või oma osade nimiväärtuse võrra. Oma aktsiad ja oma osad näidatakse soetusmaksumuses nende kustutamiseni või edasimüümiseni kirjel Oma aktsiad (oma osad) negatiivses suuruses.

3.2 Ülekurss

Ülekurss kujuneb kui aktsia väljalaskehind on suurem selle nimiväärtusest. Ülekurssi võib kasutada aktsiaseltsi kahjumi katmiseks, kui seda ei ole võimalik katta eelmiste perioodide jaotamata kasumi ja põhikirjas ettenähtud reservkapitali arvelt, ja aktsiakapitali suurendamiseks fondiemissiooni teel.

Ülekurss väheneb, kui ettevõtte müüb omaaktsiaid (soetusmaksumuses) odavamalt kui ta ise tagasi ostis. Ülekursi konto kreditsaldo näitab tulu, mida ettevõtte on saanud aktsiate esmaemiteerimise müügist üle nimiväärtuse. Ülekurssi ei kajastata kasumiaruandes.

Alla nimiväärtuse ei ole vastavalt Äriseadustikule Eesti Vabariigis lubatud emiteeritud aktsiaid müüa.

Näide:

Ülekursi kujunemine

Aktsiaselts emiteerib 1 000 lihtaktsiat nimiväärtusega 500 krooni tükk. Müügile antud aktsiatest märgitakse 80 tükki müügihinnaga kokku 56 000 krooni. Aktsiaselts saab nende aktsiate müügist nimiväärtuses 40 000 krooni ja üle nimiväärtuse 16 000 krooni.

Aktsiate märkimise kohta koostatakse lausend:

<i>D: Nõuded aktsionäride vastu</i>	56 000
<i>K: Aktsiakapital nimiväärtuses</i>	40 000
<i>K: Ülekurs</i>	16 000

Aktsiaselts annab aktsiad peale raha laekumist üle ostjale:

<i>D: Arvelduskonto</i>	56 000
<i>K: Nõuded aktsionäride vastu</i>	56 000

Näide:

Ülekursi kujunemisest mitterahalise sissemaksega:

Aktsiaselts emiteerib 1 000 lihtaktsiat nimiväärtusega 500 krooni tükk. Müügile antud aktsiatest müüb ettevõtte 80 tükki seadmete eest, mis võetakse arvele põhivarana. Seadmete väärtuseks hinnatakse 50 000 krooni. Müüdud aktsiate nimiväärtus on 40 000 krooni.

Lausend:

<i>D: Materiaalne põhivara</i>	50 000.-
<i>K: Aktsiakapital nimiväärtuses</i>	40 000.-
<i>K: Ülekurs</i>	10 000.-

Ühtlasi kajastatakse ülekursina ka oma aktsiate või osade võõrandamisel tekkinud realiseerimiskasum või realiseerimiskahjum. Oma aktsiatega tehtud tehingute tulemusel saadud kasumit või kahjumit ei kajastata kasumiaruandes. Kui oma aktsiate või osade müügist tekkinud realiseerimiskahjum ületab varem müüdud sama liiki oma aktsiate realiseerimiskasumi, vähendatakse vahe võrra Eelmiste perioodide jaotamata kasumit. Eri liiki aktsiate realiseerimise arvestust peetakse eraldi kontodel.

3.3 Oma osad või aktsiad (miinus)

Oma aktsiad või oma osad on väljalastud ja tagasiostetud aktsiad või osad, mis ei ole ametlikult kustutatud ja on valmis kordusväljalaskmiseks. Tingimused oma aktsiate või osade tagasiostmiseks on sätestatud Äriseadustikuga. Reeglina tohib oma aktsiaid ja osasid tagasi osta piiratud koguses üldkoosoleku otsuse alusel. Tagasiostetud aktsiad või osad tuleb edasi müüa ühe aasta jooksul.

Tähtaegselt müümata aktsiad või osad tühistatakse ja aktsia ehk osakapital väheneb. Omaaktsiate omamise tulemuseks on ettevõtte vara ja omakapitali vähenemine.

Oma aktsiad kajastatakse bilansis soetusmaksumus miinusega ehk sulgudes ja seega nad vähendavad ettevõtte omakapitali suurust. Kasumiaruandes oma aktsiate või osadega tehtud tehinguid ei kajastata.

Kui ettevõtte otsustab omaaktsiaid teistkordselt mitte välja lasta, võib ta need aktsionäride nõusolekul ametlikult kustutada. Kui tagasiostetud aktsiad, mis kustutatakse, on väiksema maksumusega kui nende esmane väljalase, siis kajastatakse vahet kontol Ülekurs. Kui aga kustutatavate aktsiate maksumus ületab nende esialgset väljalaskehinda, siis vahe kantakse Eelmiste perioodide jaotamata kasumi vähenemisenä.

Tehinguid oma osade või oma aktsiatega kajastatakse kontra-passiva kontol Oma osad või aktsiad.

Näide:

1. Oma aktsia nimiväärtus on 1000.-, ettevõtte ostab tagasi nimiväärtusest kõrgema hinnaga 1200.-

Lausend:

<i>D: Omaaktsiad</i>	<i>1200.-</i>
<i>K: Arvelduskonto</i>	<i>1200.-</i>

2. Ettevõtte müüb oma aktsia kallimalt, vahe seostub ülekursiga

<i>D Arvelduskonto</i>	<i>1500.-</i>
<i>K Omaaktsiad</i>	<i>1200.- (soetusmaksumus)</i>
<i>K Ülekurs</i>	<i>300.- (1500-1200)</i>

3. Ettevõtte müüb oma aktsia soetusmaksumus madalama hinnaga

Oma aktsiad, mis osteti tagasi ja võeti soetusmaksumuses arvele 1200.-, müüakse uuesti hinnaga 1000.-. Raha laekub arvelduskontole, hinnavahe osas debiteeritakse kontot "Ülekurs".

<i>D: Arvelduskonto</i>	<i>1000.-</i>
<i>D: Ülekurs</i>	<i>200.-</i>
<i>K: Oma aktsiad</i>	<i>1200.-</i>

Kui kontol "Ülekurs" saldod ei ole või kui saldo ei kata hinnavahet, siis debiteeritakse kontot "Eelmiste perioodide jaotamata kasum".

Näide: Ülekursi algsaldo on 100.-

<i>D: Arvelduskonto</i>	1000.-
<i>D: Ülekurss</i>	100.-
<i>D: Eelmiste perioodide jaotamata kasum</i>	100.-
<i>K: Oma aktsiad</i>	1200.-

3.4 Reservid

- Kohustuslik reservkapital
- Muud reserved

3.4.1 Kohustuslik reservkapital

Kohustuslik reservkapital moodustatakse aruandeaasta kasumist ja kasumist eraldatakse vähemalt 5% seni, kuni reservkapitali suuruseks on kujunenud 10% aktsia- või osakapitalis suurusest.

Kohustuslikku reservkapitali võib kasutada peale nimetatud suuruse saavutamist aktsia- või osakapitali suurendamiseks fondiemissiooniga või kahjumi katmiseks. Kohustuslikust reservkapitalist ei või teha aktsionäridele-osanikele väljamakseid.

Lausendid:

1. Kohustusliku reservkapitali moodustamine aruandeaasta kasumist

D: Aruandeaasta kasum

K: Kohustuslik reservkapital

1. Kahjumi katmine kohustuslikust reservkapitalist

D: Kohustuslik reservkapital

K: Aruandeaasta kasum (kahjum)

2. Aktsia- või osakapitali suurendamine fondiemissiooniga

D: Kohustuslik reservkapital

K: Aktsia- või osakapital

Fondiemissiooni võib läbi viia nii uute aktsiate väljalaskmisega kui olemasolevate aktsiate nimiväärtuse suurendamisega.

3.4.2 Muud reservid

Reservid moodustatakse üldkoosoleku otsuse alusel aruandeaasta puhaskasumist või ka eelmiste perioodide jaotamata kasumist. Kontod reservide arvestamiseks avatakse reservide liikide lõikes. Soovitav on reservi kasutusotstarve reglementeerida.

Lausendid:

1. Põhivara soetamise reservi moodustamine aruandeaasta kasumist

D: Aruandeaasta kasum

K: Põhivara soetamise reserv

2. Põhivara soetamise reservi moodustamine eelmiste perioodide jaotamata kasumist

D: Eelmiste perioodide jaotamata kasum

K: Põhivara soetamise reserv

3. Soetatakse põhivara

D: Põhivara

D: Käibemaks

K: Võlad tarnijatele

4. Tasutakse tarnijale

D: Võlad tarnijatele

K: Arvelduskonto

5. Reservi vähenemist kirjendatakse Eelmiste perioodide jaotamata kasumi suurenemisena

D: Põhivara soetamise reserv

K: Eelmiste perioodide jaotamata kasum

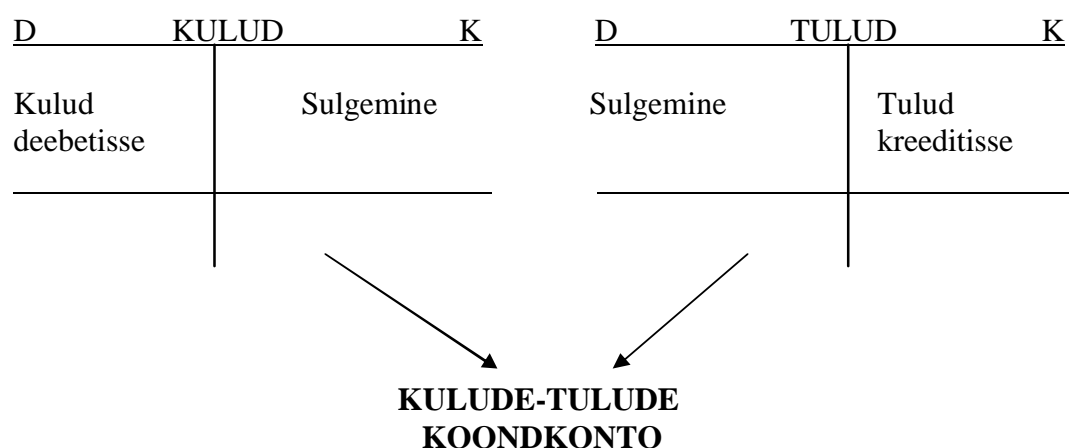
3.5 Eelmiste perioodide jaotamata kasum

Eelmiste perioodide jaotamata kasum on möödunud majandusaastatel tekkinud, ent jaotamata kasum. Arvestust peetakse kontol "Eelmiste perioodide jaotamata kasum". Konto kreditsaldo näitab eelmistel perioodidel teenitud kasumit. Konto deebetsaldo näitab eelmiste majandusaastate kahjumit ja vähendab seega omakapitali. Eelmiste perioodide jaotamata kasum kirjendatakse bilansi passivas samanimelisel kirjel. Kahjum kajastatakse sulgudes ehk miinusmärgiga.

3.6 Aruandeaasta kasum (kahjum)

Aruandeaasta tegevustulemuseks võib olla kas kasum või kahjum. Kahjumiga lõpetamine ei tähenda veel ettevõtte likvideerimist, tegevust jätkatakse ja otstarbekama tegevuse tulemusena on järgmisel aastal võimalik kasumiga töötada.

Aasta jooksul koondatakse kõik kulud kulude nimelistele kontodele ja tulud tulude nimelistele kontodele. Nimelised kulude ja tulude kontod suletakse bilansipäeval “Kulude-tulude koondkontole”, kus selgub majandusaasta tulemus.



Kulude ja tulude koondkonto suletakse bilansipäeval kasumi või kahjumi kirjendamisega ”Aruandeaasta kasumi (kahjumi)” kontole.

Kasumi korral

Kulude-tulude koondkonto kreditsaldo näitab kasumit, mis kantakse kreditsaldo ulatuses ”Aruandeaasta kasumi” kontole lausendiga:

D: Kulude-tulude koondkonto

K: Aruandeaasta kasum

Kahjumi korral

Kulude ja tulude konto deebetsaldo näitab kahjumit mis kantakse deebetsaldo ulatuses ”Aruandeaasta kasumi (kahjumi)” kontole lausendiga:

D: Aruandeaasta kasum (kahjum)

K: Kulude-tulude koondkonto

Konto "Aruandeaasta kasumi (kahjumi)" kreditsaldo näitab aruandeperioodi tegevuskasumit ja see kajastatakse bilansi samanimelisel kirjel. Konto deebetsaldo näitab aruandeperioodi tegevuskahjumit ja see kajastatakse bilansi samanimelisel kirjel sulgudes ehk miinusega.

Bilansikirje "Aruandeaasta kasum (kahjum)" peab ühtima Kasumiaruandes kajastatava kasumiga (kahjumiga).

Aastaaruande kinnitamise kuupäevaga (järgmisel majandusaastal) koostatakse kasumijaotuse otsuse põhjal järgmised kanded:

1. Kohustusliku reservkapitali moodustamine

D: Aruandeaasta kasum

K: Kohustuslik reservkapital

2. Muude reservide moodustamine

D: Aruandeaasta kasum

K: Muud reservid (nimeliselt)

3. Dividendikohustuse kajastamine

D: Aruandeaasta kasum

K: Dividendivõlad

Dividendidelt makstav tulumaks kajastatakse dividendide väljakuulutamisel

D: Tulumaksukulu

K: Tulumaksu viitvõlg dividendidelt

4. Aruandeaasta kasumist eelnimetatud kannete (1,2,3) järel ülejäänud summa kantakse üle kontole "Eelmiste perioodide kasum"

D: Aruandeaasta kasum

K: Eelmiste perioodide kasum

4 ETTEVÖTTE FINANTSARUANDED

Lähtudes Eesti Vabariigi Raamatupidamise Seadusest eristatakse aruandluse kolm tasandit:

- I Raamatupidamise aastaaruanne
- II Majandusaasta aruanne
- III Ettevottesisene aruandlus (juhtimisarvestuse valdkond)

Raamatupidamise aastaaruande koostamisel tuleb lähtuda Raamatupidamise Toimkonna poolt välja andnud juhenditest:

RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted

RTJ 2 Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes.

Majandusaasta aruanne koosneb:

1. Raamatupidamise aastaaruanne, sh:
 - Bilanss ja kasumiaruanne
 - Rahavoogude aruanne
 - Omakapitali muutuste aruanne
 - Raamatupidamise aastaaruande lisad
 - Tegevjuhtkonna deklaratsioon
2. Tegevusaruanne
3. Lisaks: audiitori järeldusotsus
4. Kasumijaotuse ettepanek
5. Kinnitamise allkirjaleht

4.1 Raamatupidamise aastaaruanne

Raamatupidamise aastaaruanne koosneb neljast põhiaruandest (bilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest ja omakapitali muutuste aruandest) ja lisadest.

Raamatupidamise aastaaruandes peab olema selgelt välja toodud aruandeperiood, mille kohta see on koostatud. Raamatupidamise aastaaruanded koostatakse eesti keeles ja Eesti Vabariigis ametlikult kehtivas vääringus, tuues välja arvnäitajate puhul kasutatud täpsusaste (näiteks tuhandetes vääringu ühikutes).

Raamatupidamise aastaaruandes esitatakse aruandeaasta ja sellele eelnenud majandusaasta võrreldavad arvnäitajad. Aruandeaasta nullväärtusega kirje esitatakse ainult siis, kui eelnenud majandusaastal oli sellel kirjel nullist erinev väärtus.

Kui aruandeaasta ja eelnenud majandusaasta arvnäitajad ei ole võrreldavad kas aruannete esitusviisi või arvestuspõhimõtete muudatuste tõttu aruandeaastal, tuleb eelnenud majandusaasta võrreldavad arvnäitajad ümber arvutada, viies need vastavusse aruandeaastal kasutatud esitusviisi ja arvestuspõhimõttega. Võrreldavate arvnäitajate ümberarvutamise põhjused ja korrigeerimiste summad, võrreldes eelmise majandusaasta raamatupidamise aastaaruande arvnäitajatega, esitatakse aastaaruande lisas. Juhul kui võrreldavate arvnäitajate ümberarvutamine ei ole võimalik või otstarbekas, tuleb see asjaolu koos põhjendustega esitada raamatupidamise aastaaruande lisas.

4.1.1 Bilanss

Bilanss on raamatupidamisaruanne, mis kajastab teatud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit (vara, kohustusi ja omakapitali).

Raamatupidamiskohustuslane peab oma raamatupidamise aastaaruandes kasutama raamatupidamise seaduse lisas 1 toodud bilansiskeemi. Bilansikirjete nimetusi võib täpsustada, samuti võib lisada täiendavaid kirjeid või kirjete alaliigendusi, kui see tuleb kasuks bilansi informatiivsusele ja loetavusele.

Bilansikirjete alaliigendusi võib bilansi asemel esitada lisades. Lähtudes olulisuse printsiibist, võib ebaolulisi bilansikirjeid avaldada summeeritult.

Tegevusaladel, kus see on põhjendatud majandustegevuse iseloomu tõttu (näiteks krediidasutused, kindlustusandjad, investeerimisühingud, fondivalitsejad, mittetulundusühingud ja riigiraamatupidamiskohustuslased), võib raamatupidamiskohustuslane kasutada raamatupidamise seaduse lisas 1 toodust erinevat bilansiskeemi.

Raamatupidamise seaduse lisas 1 kirjeldatust erineva bilansiskeemi valikul tuleb lähtuda rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetest, vastavaid valdkondi reguleerivatest Raamatupidamise Toimkonna juhenditest ning rahvusvahelisest tavast antud tegevusalal; riigiraamatupidamiskohustuslase puhul ka riigi raamatupidamise üldeeskirja nõuetest.

Raamatupidamise seaduse lisas 1 kirjeldatust erineva bilansikeemi valikul võib raamatupidamiskohustuslane pidada otstarbekaks mitte klassifitseerida oma varasid ja kohustusi lühi- ja pikaajalisteks (näiteks finantsasutuste puhul, kus rahvusvahelise praktika kohaselt sellist jaotust bilansis ei toimu). Sellisel juhul on raamatupidamiskohustuslane kohustatud kajastama bilansis oma varasid ja kohustusi nende likviidsuse järjekorras.

Varasid ja kohustusi ei saldeerita omavahel bilansis, välja arvatud juhul, kui ettevõttel on juriidiline õigus vara ja kohustuse tasaarveldamiseks ning on tõenäoline, et ta seda õigust kasutab.

4.1.2 Kasumiaruanne

Kasumiaruanne (tulude ja kulude aruanne) on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi majandustulemust (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit).

Raamatupidamiskohustuslane peab oma raamatupidamise aastaaruandes jätkuvalt kasutama ühte Raamatupidamise seaduse lisas 2 toodud kasumiaruande skeemi. Kasumiaruande kirjete alaliigendusi (esitatud tabelis kursiivkirjas) võib kasumiaruande asemel esitada lisades. Sõltuvalt konkreetse raamatupidamiskohustuslase äritegevuse spetsiifikast võib osutada vajalikuks teatud Informatiivsuse eesmärgil võib kirjete nimetusi või sisu muuta või lisada täiendavaid kirjeid või kirjete alaliigendusi.

Kulude kirjed soovitatakse esitada kas sulgudes või miinusmärgiga.

4.1.2.1 Kasumiaruande skeem 1

Kasumiaruande skeemis 1 on ärikulud liigendatud lähtudes kulude olemusest (näit. materjalikulud, tööjõukulud, amortisatsioonikulu). Skeemi 1 on üldjuhul lihtsam rakendada, kuna see ei nõua kulude jagamist ettevõtte erinevatele funktsioonidele. Skeemi 1 rakendavad sageli väiksemad ettevõtted, kellel puudub vajadus kulude liigenduseks funktsioonide kaupa, aga ka suuremad ettevõtted majandusharudes, kus on kujunenud rahvusvaheliseks tavaks koostada kasumiaruannet lähtudes kulude olemusest, mitte nende funktsioonist.

Skeemis 1 kajastatakse müüdüd või kasutatud varude kulu üldjuhul kirjel Kaubad, toore, materjal ja teenused (administratiivsetel või muudel eesmärkidel kasutatud varude kulu võib kajastada ridadel Mitmesugused tegevuskulud või Muud ärikulud).

Tulude ja kulude vastavuse printsiibi tagamiseks sisaldab skeem 1 kahte varudega seotud kulude korrigeerimise kirjet:

- a) Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus – jääkide suurenemine kajastatakse kulude vähendusena (negatiivse kuluna) ning jääkide vähenemist kulude suurendusena.
- b) Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel – varud, mida on kasutatud põhivara valmistamiseks (nende soetusmaksumus on kapitaliseeritud antud põhivaraobjekti soetusmaksumuses) ning need on kajastatud kuluna mõnel teisel kasumiaruande real, kajastatakse sellel real kulude vähendusena (negatiivse kuluna).

Näide:

Aruandeperioodi jooksul on ettevõtte kulutanud varusid soetusmaksumuses kokku 100 000 krooni eest, millest 80 000 on müüdud (müügihind 130 000) ja 20 000 kasutatud oma tarbeks põhivara valmistamisel.

Antud tehingud kajastuvad järgmistel kasumiaruande (skeem 1) ridadel:

Müügitulu	130 000
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel	20 000
Kaubad, toore, materjal ja teenused	-100 000
Ärikasum	50 000

4.1.2.2 Kasumiaruande skeem 2

Kasumiaruande skeemis 2 kajastatakse müügitulu genereerimise eesmärgil müüüdud või kasutatud varude kulu kirjel Müüüdud toodangu (kaupade, teenuste) kulu.

Kasumiaruande skeemis 2 on ärikulud liigendatud lähtudes kulude funktsioonist ettevõttes (näit. müüüdud toodangu maksumus, turustuskulud, üldhalduskulud). Skeemi 2 on tavaliselt keerulisem rakendada, kuna kõikide ärikulude juures on vaja otsustada, millise ettevõtte funktsiooniga on nad seotud. Teatud kulusid (näiteks tööjõukulud) tuleb proportsionaalselt jagada erinevate funktsioonide vahel. Skeem 2 alusel liigendatud kasumiaruande annab aruande kasutajatele parema ülevaate erinevate funktsioonide kulukusest ettevõttes, samas on kulude jagamine funktsioonidele subjektiivne ning erinevate ettevõtete skeem 2 alusel koostatud kasumiaruanded ei pruugi omavahel olla võrreldavad.

4.1.3 Rahavoogude aruanne

Ettevõtte rahaliste vahendite suurus muutub rahaliste vahendite laekumiste ja väljamaksete kaudu. Rahalised vahendid liiguvad ettevõttes järelikult kahes suunas – ettevõttesse sisse ja sealt välja. Rahavoona mõistetakse eelkõige nn. neto rahavoogu, st. rahaliste vahendite laekumiste ja väljamaksete vahet.

Rahavoog on positiivne, kui laekumised ületavad väljamakseid.

Rahavoog on negatiivne, kui väljamaksed ületavad laekumisi.

Ettevõtte rahaliste vahendite jääk, mis kajastub bilansis, iseloomustab rahaliste vahendite hetkeseisu. Rahaliste vahendite laekumised ja väljamaksed aga rahaliste vahendite liikumist perioodi jooksul.

Rahavoogude aruanne kajastabki seega ettevõtte rahaliste vahendite jääkide muutumist aruandeperioodi jooksul. Muutumise teguritena vaadeldakse rahaliste vahendite liikumist kolme erineva tegevusvaldkonna

- põhitegevuse,
- investeerimistegevuse,
- finantseerimistegevuse lõikes.

Rahavoogude analüüs keskendub põhitegevuse rahavoo analüüsimisele. Põhitegevuse rahavoog on peamine allikas ettevõttele võetud laenude tagasimaksete teostamiseks, tegevuse laiendamiseks vajalike varade (varude) laiendamiseks, dividendide väljamaksmiseks jne. Rahavoogude aruanne on eelkõige ettevõtte tegevuse retrospektiivse analüüsi allikas ja vahend.

Rahavoogude aruandes kajastatakse raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi laekumisi ja väljamakseid, rühmitatuna vastavalt nende eesmärgile äritegevuse, investeerimistegevuse ja finantseerimistegevuse rahavoogudeks.

Rahavoogude aruande eesmärgiks on anda ülevaade ettevõtte poolt genereeritavast rahast ja ettevõtte poolt tarbitavast rahast, finantseerimisallikatest ning muutustest ettevõtte käsutuses olevas raha ja raha ekvivalentide hulgas.

Rahavoogude aruandes avaldatav informatsioon on oluline selleks, et hinnata ettevõtte võimet genereerida raha ja raha ekvivalente, mis on omakorda aluseks ettevõtte väärtuse hindamisel. Raha ekvivalentideks loetakse lühiajalisi (üldjuhul kuni 3 kuud) kõrge likviidsusega investeeringuid, mida on võimalik konverteerida teadaoleva summa raha vastu ning millel puudub oluline turuväärtuse muutuse risk (näiteks lühiajalised deposiidid ja osalused rahaturufondides).

4.1.3.1 Rahavood äritegevusest

Äritegevuse rahavoogude kajastamisel võib kasutada otse- või kaudmeetodit.

Otsemeetodi rakendamisel esitatakse brutosummadena kõik põhilised äritegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete kategooriad, nagu näiteks:

- (a) kaupade või teenuste müügist laekunud raha;
- (b) kaupade, materjalide ja teenuste eest makstud raha;
- (c) makstud palgad;
- (d) makstud tulumaks;
- (e) makstud intressid (alternatiivina on lubatud makstud intresse kajastada ka finantseerimistegevuse all).

Kaudmeetodi rakendamisel korrigeeritakse aruandeperioodi kasumit:

- a) mitterahaliste majandustehingute mõjuga (näiteks amortisatsioon; eraldise moodustamine);
- b) äritegevusega seotud varade ja kohustuste saldode muutusega; ja
- c) investeerimis- või finantseerimistegevusega seotud tulude ja kuludega (näiteks kasum põhivara või finantsinvesteeringute müügist).

4.1.3.2 Rahavood investeerimistegevusest

Investeerimistegevusest tulenevaid rahavoogusid kajastatakse otsemeetodil. Brutosummadena esitatakse kõik põhilised investeerimistegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete kategooriad (ostmisel tehtud väljamaksed tuleb näidata eraldi müügil laekunud summadest), sealhulgas:

- a) materiaalse ja immateriaalse põhivara ost ja müük;
- b) kinnisvarainvesteeringute ost ja müük;
- c) tütar- ja sidusettevõtete ost ja müük;
- d) muude finantsinvesteeringute ost ja müük (finantsasutused kajastavad lühiajaliste finantsinvesteeringute ostu ja müüki äritegevuse all);
- e) teistele osapooltele antud laenud (v.a finantsasutused, kelle jaoks laenude väljastamine on üks põhitegevustest);
- f) antud laenude laekumised (v.a finantsasutused, kelle jaoks laenude väljastamine on üks põhitegevustest);
- g) kauplemiseesmärgil soetatud derivatiivide ost ja müük (v.a finantsasutused, kelle jaoks see kuulub põhitegevuse hulka);
- h) saadud intressid ja dividendid (v.a finantsasutused, kelle jaoks see on osa äritegevuse rahavoogudest; alternatiivina on lubatud saadud intresse ja dividende kajastada äritegevuse all ka muudel ettevõtetel).

4.1.3.3 Rahavood finantseerimistegevusest

Finantseerimistegevusest tulenevaid rahavoogusid kajastatakse otsemeetodil. Brutosummadena esitatakse kõik põhilised finantseerimistegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete kategooriad (mõlemad eraldi), sealhulgas:

- a) laenude saamine;
- b) saadud laenude tagasimaksmine;
- c) kapitalirendi maksed;
- d) aktsiate emiteerimine;
- e) omaaktsiate ostmine ja müük;
- f) dividendide maksmine.

Kaudse rahavoo koostamise põhitõde:

<p>Võrreldakse perioodi alguse ja lõpu bilansikirjete muutusi</p> <ul style="list-style-type: none">- kui aktivas on saldo perioodi lõpul suurem kui perioodi algul, siis vahe miinusega- kui passivas on saldo perioodi lõpul suurem kui perioodi algul, siis vahe plussiga

4.1.4 Omakapitali muutuste aruanne

Omakapitali muutuste aruanne on raamatupidamisaruanne, mis kajastab aruandeperioodil toimunud muutusi raamatupidamiskohustuslase omakapitalis.

Omakapitali muutuste aruandes kajastatakse aruandeperioodil toimunud muutusi raamatupidamiskohustuslase omakapitali kirjetes, tuues eraldi välja omanike poolt kapitali tehtud sissemaksed ja omanikele tehtud väljamaksed, aruandeperioodi kasumi või kahjumi, arvestuspõhimõtete muutuste mõju, reservide suurendamise ja vähendamise ning muud omakapitali kirjeid mõjutanud majandustehingud.

4.1.5 Raamatupidamise aastaaruande lisad

Lisades kirjeldatakse aruande koostamisel kasutatud arvestusprintsiipe ning avalikustatakse muu informatsioon, mis on vajalik õige ja õiglase ülevaate andmiseks raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest.

Raamatupidamise aastaaruande lisad peavad sisaldama vähemalt alljärgnevat informatsiooni:

- Kasutatud arvestuspõhimõtete kirjeldus. Juhul kui arvestus- või esitusmeetodeid on muudetud, võrreldes eelmise aruandeperioodiga, tuleb avaldada muutuse sisu, põhjus ning mõju aruandes esitatud arvnäitajatele.

- Oluliste bilansikirjete analüüs, sealhulgas:
 - 1) aktsiate, võlakirjade ja muude väärtpaberite analüüs rühmade kaupa perioodi alguses ja lõpus;
 - 2) varude kirjeldus rühmade kaupa ning olulised varude allahindluse summad;
 - 3) kinnisvarainvesteeringute, materiaalse ja immateriaalse põhivara muutused rühmade kaupa (soetusmaksumus, akumuleeritud kulum ning jääkväärtus perioodi alguses ja lõpus; perioodi jooksul soetatud ja müüdud põhivara; põhivara alla- ja üleshindlused; perioodi kulum ja muud muutused; kapitalirendi tingimustel soetatud põhivara);
 - 4) individuaalselt oluliste laenu-, kapitalirendi- ja muude nõuete ning kohustuste kirjeldus (maksetähtajad, intressimäärad, alusvaluutad, muud olulised tingimused);
 - 5) tütar- ja sidusettevõtjate loetelu, osalus nende omakapitalis ja aruandeperioodi jooksul soetatud ja võõrandatud osalused;
 - 6) maksukohustuste ja -nõuete analüüs maksuliikide kaupa;
 - 7) oluliste eraldiste kirjeldus ja tõenäoline realiseerumise tähtaeg.
- Kasumiaruande oluliste kirjete analüüs, sealhulgas: müügitulu tegevusalade ja geograafiliste piirkondade kaupa; allahindlused, eraldised ja muud jooksva äritegevusega otseselt mitteseotud või harva esinevad tulud ja kulud;
- Rahavoogude aruande oluliste kirjete selgitus.
- Omakapital – emiteeritud ja märgitud aktsiate või osade arv ja nominaalväärtus perioodi alguses ja lõpus (eri aktsialiikide kaupa); perioodi jooksul emiteeritud aktsiate ja osade arv, nominaalväärtus ja emiteerimisel saadud tasu; perioodi jooksul tagasi ostetud, müüdud ja tühistatud aktsiate ja osade arv ning bilansiline väärtus; üldkoosoleku poolt kinnitatud dividendid ja muud muutused omakapitalis, juhul kui neid ei ole kirjeldatud omakapitali muutuste aruandes.
- Muu oluline informatsioon
 - panditud vara kirjeldus ja bilansiline väärtus;
 - antud lubadused, garantiid ja potentsiaalsed kohustused ning nende realiseerumise tõenäosus;
 - tehingud tegevjuhtkonna ja kõrgema juhtorgani liikmetega ning teiste seotud osapooltega (osapoolte kirjeldus, tehingute maht ja saldod bilansikuupäeva seisuga);
 - ülevaade aruandeaastal riigi- või kohaliku omavalitsuse eelarvest otseselt või kaudselt raamatupidamiskohustuslasele eraldatud vahendite ja nende kasutamise, samuti saadud riigiabi kohta (nõuet ei kohaldata tavapärastel turutingimustel toimuvatele majandustehingutele ning riigiraamatupidamiskohustuslastele);
 - olulised sündmused pärast bilansipäeva.

4.1.6 Tegevjuhtkonna deklaratsioon

Raamatupidamise aastaaruandega koos esitatakse kirjalik deklaratsioon, mis on raamatupidamise aruande lahutamatu osa ja millele kirjutab koos kuupäeva märkimisega alla kogu raamatupidamiskohustuslase tegevjuhtkond, kes deklareerib oma vastutust raamatupidamise aastaaruande koostamise eest ja kinnitab, et:

- 1) raamatupidamise aastaaruande koostamisel rakendatud arvestuspõhimõtted on vastavuses ühega käesoleva seaduse §-s 17 nimetatud raamatupidamistavast;
- 2) raamatupidamise aastaaruanne kajastab õigesti ja õiglaselt raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, majandustulemust ja rahavoogusid;
- 3) raamatupidamiskohustuslane on jätkuvalt tegutsev.

4.1.7 Tegevusaruanne

Tegevusaruandes antakse ülevaade raamatupidamiskohustuslase tegevusest ja asjaoludest, millel on määrav tähtsus raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi ja majandustegevuse hindamisel, olulistest sündmustest majandusaastal ning eeldatavatest arengusuundadest järgmisel majandusaastal.

Tegevusaruandes kirjeldatakse muu hulgas olulisi uurimis- ja arendustegevuse projekte ning nendega seotud väljaminekuid aruandeaastal ja järgmistel aastatel. Tegevusaruandes avalikustatakse tegevjuhtkonna ja kõrgema juhtorgani liikmete kõik raamatupidamiskohustuslaselt aruandeaastal saadud tasud ja soodustused, väljastatud garantiid ja potentsiaalsed kohustused, töötajate tasu üldsumma ja keskmine töötajate arv majandusaastal. Tegevusaruandes kirjeldatakse ka raamatupidamise aastaaruande koostamise perioodil toimunud olulisi sündmusi, mis ei kajastu raamatupidamise aastaaruandes, kuid mis oluliselt mõjutavad või võivad mõjutada järgmiste majandusaastate tulemusi.

Juhul kui äriühingust raamatupidamiskohustuslane on majandusaasta kestel omandanud või tagatiseks võtnud oma osasid või aktsiaid, tuleb tegevusaruandes näidata majandusaasta kestel omandatud või tagatiseks võetud ja võõrandatud ning majandusaasta kestel omandatud või tagatiseks võetud ning võõrandamata aktsiate või osade arv, nimiväärtus ja osakaal osa- või aktsiakapitalis, aktsiate või osade eest makstud tasu ning nende omandamise või tagatiseks võtmise põhjus.

4.1.8 Audiitori järelaudusotsus

Auditeerimine on kohustuslik, kui vähemalt kaks kolmest alljärgnevast näitajast on bilansipäeva seisuga suuremad kui:

- äriühingul müügitulu, teistel tulu 10 miljonit krooni
- bilansimaht 5 miljonit krooni
- töötajate arv 10 inimest.

Auditeerimine on kohustuslik ka muudel seadustes ettenähtud juhtudel (aktsiaseltsid ja osaliselt OÜ-d Ariseadustikust lähtudes kohustuslik). Aastaruanne esitatakse äriregistrile kuue kuu jooksul peale majandusaasta lõppu.

Äriregistrile tuleb esitada aruande koosseisus osanike nimekiri või üle 10% aktsiatega määratud hääli omavate nimeliste aktsiate omanike nimekiri aastaruande kinnitamise seisuga ja juhatuse deklaratsioon, et ettevõtte on jätkuvalt tegutsev organisatsioon.

4.1.9 Kasumijaotuse ettepanek

Kasumijaotumise ettepaneku võtab vastu üldkoosolek kinnitatud raamatupidamise aastaruande alusel. Kasumijaotumise ettepanekus märgitakse:

- a) puhaskasumi suurus,
- b) eraldised reservkapitali,
- c) eraldised teistesse reservidesse,
- d) aktsionäride vahel jaotatav kasumiosa,
- e) kasumi kasutamine muuks otstarbeks.

Näide:

Ettevõttel oli jaotamata kasumit 500 000 krooni. Aruandeaasta kasum moodustas 2 300 000 krooni, millest otsustati eraldada kohustuslikku reservkapitali suurendamiseks 5% aruandeaasta kasumist, arengu- ja uurimisväljaminekute reservfondi 400 000 krooni ja dividendideks 1 000 000 krooni. Ettevõtte juhatus koostab kasumijaotuse ettepaneku, mille üldkoosolek kinnitab ja mille alusel koostatakse raamatupidamises lausedid.

KASUMIJAOTUSE ETTEPANK

Eelmiste perioodide jaotamata kasum	500 000.-
Aruandeaasta kasum	2 300 000.-
Kokku	2 800 000.-
Kohustuslik reservkapital	115 000.-
Arengu- ja uurimisväljaminekute reservfond	400 000.-
Dividendideks	1 000 000.-
Jaotamata kasum	1 285 000.-

Lausendid:

1. Summade kandmine reserve kontodele ja dividendikohustuse kontole

D: Aruandeaasta kasum 1 515 000.-

K: Kohustuslik reservkapital 115 000.-

K: Arengu- ja uurimisväljaminekute reservfond 400 000.-

K: Dividendivõlg 1 000 000.-

2. Aruandeaasta järelejäänud kasumi kandmine eelmiste perioodide jaotamata kasumi kontole (2 300 000 – 1 515 000)

D: Aruandeaasta kasum 785 000.-

K: Eelmiste perioodide jaotamata kasum 785 000.-

4.1.10 Majandusaasta aruande allkirjad

Raamatupidamiskohustustlase majandusaasta aruandele kirjutavad koos kuupäeva märkimisega alla:

- 1) füüsilisest isikust ettevõtja;
- 2) raamatupidamiskohustustlase tegevjuhtkond ning kõrgema juhtorgani liikmed, kui see organ on olemas.

5 MAKSUD JA NENDE RAAMATUPIDAMISLIK KAJASTAMINE

Maks on maksukorralduse seaduse kohaselt maksuseadusega või seaduse alusel antud kohaliku omavalitsusüksuse volikogu määrusega riigi ja kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ettenähtud korras, suuruses ja tähtpäevadel ilma otsese vastutasuta täitmisele kuuluv rahaline kohustis.

Riiklikud maksud kehtestatakse maksuseadusega, kus peavad olema ära märgitud maksu nimetus, maksu objekt, maksumäär, maksumaksja, maksu laekumise koht, maksu tasumise tähtpäev või tähtaeg, maksu tasumise kord, maksuseaduse rakendamise kord, võimalikud maksusoodustused ja nende tegemise kord. Eestis on kehtestatud järgmised riiklikud maksud: tulumaks, käibemaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, tollimaks ja aktsiisid (kütuse-, alkoholi-, tubaka-, ja pakendiaktsiis) ning raskeveokimaks.

Kohalikud maksud on müüгимaks, paadimaks, reklaamimaks, teede ja tänavate sulgemise maks, mootorsõiduki maks, loomapidamismaks, lõbustusmaks ja parkimistasu. Valla- või linnavolikogul on õigus anda määrusi kohalike maksude kehtestamiseks.

Makse kehtestatakse, et oleks tagatud riigile tulude laekumine, mille tulemusena saab riik üldse eksisteerida. Samas ei ole see ainuke maksu eesmärk. Näiteks püüab riik mõjutada kaupade tarbimist aktsiisidega või toetada kodumaist tootjat (tollimaks).

Residendist füüsilised isikud maksavad tulumaksu kogu oma tulult, olenemata selle teenimise kohast (riigist). Maksustamisperiood on kalendriaasta. FIE-de ettevõtlustulu arvestamine toimub kassapõhiselt, ettevõtluse tulude ja kulude vahe maksustatakse nii tulu- kui sotsiaalmaksuga arvestades tulumaksuvaba miinimumi.

Äriühingud maksavad tulumaksu kasumilt mitte kasumi teenimisel, vaid alles kasumi jaotamisel dividendidena või muus vormis. Kuni kasumit ei jaotata, maksukohustust ei teki (investeeringute soodustamiseks).

Lisaks traditsioonilisel kujul kasumi jaotamisele maksustatakse ka töötajate mitterahaline palgatulu (erisoodustused), samuti kaudne kasumi jaotamine kingituste ning annetuste ja ettevõtlusega mitteseotud kulude kujul.

Raamatupidamises avatakse eraldi kontod kõikidele maksuliikidele.

5.1 Tulumaks

5.1.1 Residendist füüsiliste isikute maksustamine

Füüsilise isik on resident, kui tema puhul on täidetud vähemalt üks alljärgnevatest tingimustest:

- inimese alaline elukoht on Eestis;
- inimene viibib kaheteistkümne järjestikuse kalendrikuu jooksul Eestis 183 päeva või rohkem.

Kui inimene soovib, et tema palgalt või muult tulult kinnipeetava tulumaksu arvutamisel oleks maksuvaba tulu kalendriaasta jooksul arvesse võetud, tuleb tal väljamakse tegijale esitada vastavasisuline avaldus. Avaldus on kirjalik, vabas vormis. Üheaegselt (samal kuul) saab maksuvaba tulu arvestada vaid ühe väljamakse tegija (näiteks tööandja) juures. Kui maksuvaba tulu arvestamiseks on esitatud avaldus ning mõnel kuul väljamakseid ei tehta või jääb väljamakse alla maksuvaba määra, võib seesama väljamakse tegija sama kalendriaasta järgmistel kuudel tulumaksu kinnipidamisel arvestada vastavalt suuremat maksuvaba tulu.

Tööandja kajastab töötasudelt kinnipeetud maksusid töötasude väljamaksmisest lähtudes kassapõhiselt, st. maksukohustus võetakse ettevõttes arvele selle kuupäeva seisuga, mil töötasu välja makstakse.

Lausend:

1. Tulumaksukohustuse arvelevõtmine

D: Võlad töövõtjatele

K: Isiku tulumaks

2. Tulumaksukohustuse ülekandmine arvelduskontolt

D: Isiku tulumaks

K: Arvelduskonto

5.1.2 Füüsilisest isikust ettevõtja maksustamine

Kõikidel füüsilisest isikust ettevõtjatel lubatakse pidada oma tulude ja kulude arvestust kassapõhiselt. See tähendab, et füüsilise isiku poolt saadud tulu, maksustatavast tulust tehtavad mahaarvamised ning tasutud või kinni peetud tulumaks võetakse arvesse selle laekumise või tasumise perioodil.

Ettevõtluse tulust saab ettevõtlusega seotud mahaarvamisi teha vaid äriregistrisse kantud või Maksu- ja Tolliameti piirkondlikus maksukeskuses registreeritud füüsilisest isikust ettevõtja. Ettevõtlustulust on lubatud samal maksustamisperioodil maha arvata nii investeringud käibevarasse kui ettevõtlusega seotud põhivarasse (sealhulgas maa soetamine).

Suuremateks investeringuteks saab vahendeid koguda nn erikontole, millele kantud summasid maksustatakse ettevõtluse tuluna alles siis, kui raha erikontolt välja võetakse. Erikonto jäägi aastane kasv ei tohi ületada sama aasta ettevõtluse positiivset tulemit.

Füüsilise isiku tulu tulumaksuga maksustamise periood on kalendriaasta. Tuludeklaratsiooni esitamise tähtaeg on 31.märts. Tulumaksu juurdemakse sooritamise tähtajaks on 1.juuli. Erandina on füüsilisele isikule, kes deklareeris ettevõtlustulu või kes sai tulu vara võõrandamisest, tulumaksu juurdemakse sooritamise tähtajaks 1.oktoober. Enammakstud tulumaksu tagastab Maksu- ja Tolliamet samadeks kuupäevadeks.

5.1.3 Eestis registreeritud juriidiliste isikute maksustamine

Residendist juriidilised isikud maksavad tulumaksu tulumaksuseaduse § 48-52 alusel. Juriidiline isik on resident, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel.

Alates aastast 2000 maksavad Eesti juriidilised isikud tulumaksu:

- erisoodustustelt;
- tehtud kingitustelt, annetustelt ja vastuvõtukuludelt;
- dividendidena jaotatud kasumilt;
- ettevõtlusega mitteseotud kuludelt.

Kuni äriühingu poolt teenitud kasumit ei jaotata, maksukohustust ei teki. Lisaks kasumi traditsioonilisel kujul (dividendidena) jaotamisele maksustatakse ka tehingud, mida võib käsitleda kasumi varjatud kujul jaotamisena (ettevõtlusega mitteseotud kulud ja väljamaksud).

5.1.3.1 Erisoodustuste maksustamine

Erisoodustus on oma olemuselt töötaja palgatulu, mida makstakse üldjuhul mitterahalises vormis. Täpsemalt on erisoodustuseks igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse töötajale või teenistujale seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juht- või kontrollorgani liikmeks oleku või pikaajalise lepingulise suhtega, olenemata erisoodustuse andmise ajast. Kuna sisuliselt on tegemist töötaja palgatuluga, tuleb erisoodustustelt lisaks tulumaksule tasuda ka sotsiaalmaksu.

Tööandja maksab tulumaksu töötajale tehtud erisoodustuselt, kasitledes tehtud erisoodustust netosummana. 2006. aastal on netosummalt tulumaksu arvestamise määr 23/77, mis võrdub sisuliselt 23 protsendiga brutosummast.

Näide:

Reisibüroost laekub 20.veebruari ettevõtte pearaamatupidaja turismituusiku arve. Arvel: Turismituusik 7500.-

Käibemaks 1350.-

1. Arve saamine 20.02

D: Üldhalduskulud 8850.- (koos käibemaksuga summa)

K: Võlad tarnijatele 8850.-

2. Arve tasumine 10.03 tarnijale - reisibüroole

D: Võlad tarnijatele 8850.-

K: Arvelduskonto 8850.-

4. Erisoodustuse tulumaksukohustuse arvelevõtmine $8850 \times 23/77 = 2644$.-

D: Üldhalduskulud – erisoodustuse tulumaksukulu 2644.-

K: Erisoodustuse tulumaks 2644.-

5. Erisoodustuse sotsiaalmaksukohustuse arvelevõtmine $8850 + 2644 = 11494 \times 33\% = 3793$.-

D: Üldhalduskulud – erisoodustuse sotsiaalmaksukulu 3793.-

K: Erisoodustuse sotsiaalmaks 3793.-

6. Erisoodustuse maksukohustuste tasumine 10.04.

D: Erisoodustuse tulumaks 2644.-

D: Erisoodustuse sotsiaalmaks 3793.-

K: Arvelduskonto 6347.-

5.1.3.2 Kingituste ja annetuste maksustamine

Juriidiline isik maksab tulumaksu füüsilistele ja juriidilistele isikutele tehtud kingitustelt ja annetustelt.

Erireeglid on heategevuslikele kingitustele ja annetustele, mida residendist juriidiline isik teeb:

- tulumaksusoodustusega mittetulundusühingule või sihtasutusele;
- riigi või kohaliku omavalitsuse teadus-, kultuuri-, haridus-, spordi-, korrakaitse- või sotsiaalhoolekandenasutusele;
- usuliste ühenduste registrisse kantud isikule;
- haiglat pidavale isikule;
- kaitseala valitsejale;
- erakonnale.

Eelnimetatud isikutele saab kalendriaasta jooksul maksuvabalt kingitusi ja annetusi teha alljärgnevatel piirmäärades (annetaja valib alltoodud piirmääradest ühe):

1. 3% annetaja poolt isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summast (palgafondist);
2. 10% eelmise majandusaasta kasumist.

Maksuvabade vastuvõtukulude piirmäära arvestus toimub eraldi. Maksuvabasid väljamakseid seoses külaliste või äripartnerite toitlustamise, majutamise, transpordi või kultuurilise teenindamisega (vastuvõtukulused) saab kalendriaasta jooksul teha kuni 2% ulatuses isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summast. Täiendavalt saab tulumaksuvabalt teha vastuvõtukulused 500 krooni iga kalendrikuu kohta. Vastuvõtukulude summeeritud arvestus toimub kogu kalendriaasta jooksul. Annetuste teostamisel tuleb jälgida kas saaja kuulub nende saajate hulka, kellele kehtib osaline maksusoodustus. Kui ei, siis makstakse tulumaksu kogu annetuse summalt.

5.1.3.3 Dividendide maksustamine

Äriühing maksab tulumaksu kogu dividendidena jaotatud kasumilt, olenemata dividendi saajast. Kuna tulumaks arvutatakse väljamakstavalt summalt (netosummalt) võrdub maksumäär 2006.a. 23/77 sisuliselt 23%-ga brutosummast.

Vältimaks dividendide majanduslikku topeltmaksustamist, võimaldatakse emaettevõtjale nn maksukrediiti tütarettevõtja poolt temale dividendide maksmisel tasutud tulumaksu osas. Seda juhul, kui dividendi saava äriühingu dividendi maksvas äriühingus on vähemalt 20%.

Kui Eesti äriühingu tütarettevõtja asub välisriigis, saab vähemalt 20% osalust omav emaettevõtja nn maksukrediiti ka tütarettevõtja poolt dividendi aluseks olevalt kasumiosalt välismaal makstud tulumaksu osas.

5.1.3.4 Muude ettevõtlusega mitteseotud kulude maksustamine

Ettevõtlusega mitteseotud kuludeks loetakse:

- tasutud maksuintressid, seaduste alusel määratud trahvid;
- maksumaksjalt erikonfiskeeritud vara (n. tubakatooted, alkohol jne.);
- saastetasu, mis on tasutud kõrgendatud määra järgi (nn. trahvina tasutud);
- pistised ja altkäemaksud;

- mittetulundusühingutele tasutud sisseastumis- ja liikmemaksud, kui nendes ühingutes osalemine ei ole otseselt seotud maksumaksja ettevõtlusega;
- kulud maksumaksja ettevõtlusega mittevajalike teenuste ostmiseks või väljamaksed ettevõtlusega mitteseotud kohustuste täitmiseks;
- ettevõtlusega mitteseotud vara soetamine;
- mittekaubanduslikud tehingud madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isikuga, sh. tema osaluse ostmine, laenu andmine, teenuste soetamine jne;
- kalendrikuu jooksul füüsilistele isikutele väljamakstud avansside ja ettemaksete kogusummalt (v.a. töötasu avanss), mis ületab 50 % maksumaksja poolt eelneval kalendrikuul tehtud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summast. Avansside ja ettemaksete kogusummast arvatakse maha samal kalendrikuul tagastatud avansid ja ettemaksed, avansside ja ettemaksete eest soetatud kaupade ja teenuste maksumus.

Näide: Maksti juunis aruandekohustuslikele isikutele avanssi 60 000 krooni. Avansiaruanded koos kuludokumentidega esitasid nad juunis 45 000 krooni eest. Aruandekohustuslike isikute käes olev rahajääk kasvas kuu lõpuks 34 000 kroonini. Mai kuul (eelnev kuu) maksustati sotsiaalmaksuga 55 000 krooni, millest 50% = 27 500 krooni. Kuna avanss aruandvate isikute käes kasvas 34 000 kroonini, maksustatakse tulumaksuga $34\,000 - 27\,500 = 7\,000$ krooni. Tasumisele kuulub: $7\,000 \times 24/76 = 2\,211$ krooni.

Kui järgmisel kuul on avanss tagastatud, saab teha tulumaksu tagasiarvestuse.

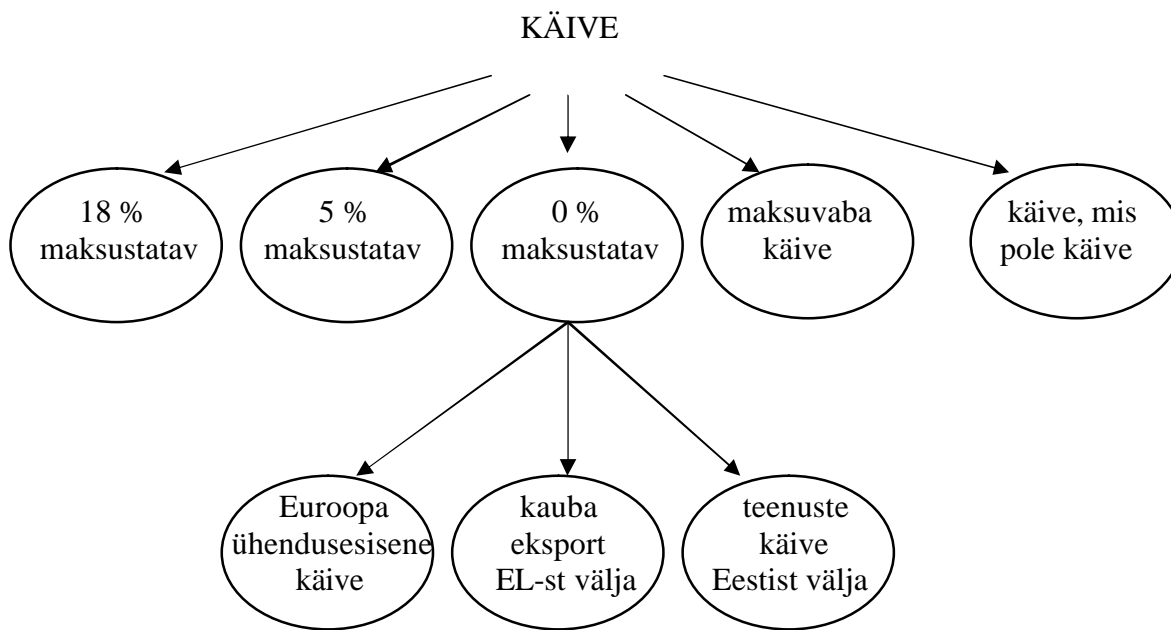
5.2 Käibemaks

Uus käibemaksuseadus, mis jõustus Eesti Euroopa Liiduga liitumisest, põhineb Euroopa Liidu Nõukogu Kuuendal Direktiivil (77/388/EEC). Käibemaksu standardmääraks on Eestis 18% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest, rakendatakse ka 5% ja 0% määra.

Käibeks ei loeta rahalisi arveldusi, millega ei kaasne teenuste osutamist või kaupade võõrandamist, nagu näiteks:

- rahalisi sissemaksed aktsiakapitali
- võlgnevuste tasumine
- laenude andmine ja võtmine
- kauba omaniku vahetus tolli vabalaos või vabatsoonis
- garantiiteenused
- kauba müüki ja teenuste osutamist väljaspool Euroopa Liitu

Käibemaksuseadusest lähtuvalt on



Eestis kehtestatud käibemaksu rakendatakse **lisandunud väärtuse maksuna** ehk riigile makstakse käibemaksu lisandunud väärtuselt (value added tax = VAT).

Näide:

Ettevõtte ostab kaupa 200 000,- + käibemaks 18% 36 000,-

Ettevõtte müüb kauba 250 000,- + käibemaks 18% 45 000,-

Seega lisandunud väärtus 50 000,- krooni, millelt käibemaks 18% on 9000,- krooni.

(kontroll: 45 000 – 36 000 = 9000).

Kaup on asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ja jahutusenergia. Teenus on ettevõtluse korras osutatav hüve või võõrandatav õigus, mis ei ole kaup. Ka väärtpaberi võõrandamist käsitatakse teenusena. Samuti tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Eestis maksustatakse teenuseid, mille käibe tekkimise koht on Eesti. Teenuse osutamisel ei oma käibe tekkimise koha määratlemisel reeglina tähtsust, kas tegemist on ühendusevälise riigiga või teise liikmesriigiga.

Käibeks loetakse kauba võõrandamist ja teenuse osutamist ettevõtluse käigus ning omatarvet.

Käibemaksuseaduses (vastavalt Euroopa Liidu õigusaktidele) tähendab kauba eksport kauba väljavedu Euroopa Liidust ning kauba import kauba sissevedu Euroopa Liitu. Liikmesriikidevahelise kaubanduse puhul on tegemist ühendusesisese soetamisega. Soetuse maksustamisel rakendatakse pöördkäibemaksu põhimõtteid.

Maksustatakse kauba ühendusesisest käivet, mis on kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasele koos selle toimetamisega teise liikmesriiki. Sellise tehingu puhul on oluline, et kaup toimetataks füüsiliselt teise liikmesriiki ning kauba ostja peab olema teise liikmesriigi käibemaksukohustuslane. Käive tekib võõrandamise liikmesriigis ning on maksustatud 0 määraga ning käibemaks tasutakse soetaja liikmesriigis.

Ühendusesiseseks käibeks loetakse teatud juhul ka oma kauba toimetamist teise liikmesriiki oma sealse ettevõtluse tarbeks.

Nõuded arvetele

Arvetele esitatavad nõuded on ühtlustatud kogu Euroopa Liidu ulatuses. Oluliseks uuenduseks on, et maksukohustuslase asemel võib arve väljastada ka kauba soetaja või teenuse saaja või teine isik, kes tegutseb maksukohustuslase nimel ja arvel. Arve väljastamine teise isiku poolt peab olema aktsepteeritud maksukohustuslase poolt, kuna arve väljastamise seaduses sätestatud tähtaja jooksul (7 kalendripäeva) tagab alati maksukohustuslane. Füüsilistele isikutele tuleb arved väljastada üksnes siis, kui tegemist on kaugmüügiga, uue transpordivahendi müügiga või kauba müügiga ühendusevälise riigi füüsilisele isikule oma pagasis väljaviimiseks ühendusevälisesse riiki.

Regulaarselt osutatavate teenuste ja üleantavate kaupade puhul võib arve esitada 1 kord kuus. Ostja nõusoleku korral võib maksukohustuslane jaemüügi korral arvet mitte esitada. Ostja taotlusel peab registreeritud maksukohustuslane alati väljastama nõuetekohase arve. Kui samale ostjale müüakse regulaarselt või pidevalt kaupu ja teenused, võib müüja esitada ostjale arve ühe kalendrikuu kohta tervikuna.

Maksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kes on registreeritud maksukohustuslasena. Maksukohustuslane võib olla füüsilisest isikust ettevõtja või juriidiline isik, riigi-, valla- või linnaasutus, samuti resident ja mitteresident. Maksukohustuslane peab lisama kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel käibemaksu, arvutama tasumisele kuuluva käibemaksusumma, tasuma käibemaksu, säilitama tehingutega seotud dokumente ja pidama arvestust ning peab esitama nõutele vastavaid arveid.

Kui kaupa või teenust müüv isik ei ole registreeritud käibemaksukohustuslasena, ei tohi ta väljastataval arvel või muul dokumendil näidata käibemaksusummat. Maksukohustuslane ei tohi arvele märkida vale käibemaksusumma käibemaksu.

Sisendkäibemaks

Sisendkäibemaks on:

- teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud ettevõtluses kasutatava kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks;
- imporditud kauba eest tasutud käibemaks;
- välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslane, saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt arvestatud käibemaks;
- ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba või muu soetatud kauba, millelt maksukohustuslane peab Käibemaksuseaduse kohaselt käibemaksu arvestama, maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaks.

Maksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaksu. See tähendab, et maksukohustuslane arvestab maha kauba soetamisel või teenuse saamisel tasutud käibemaksu ning tegelik käibemaksu maksmise kohustus tekib ainult maksukohustuslase poolt lisandunud väärtuse ulatuses.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud

Ei arvata maha sisendkäibemaksu, mis on tasutud:

- külaliste vastuvõtul
- oma töötajate toitlustamisel või majutamisel (v.a. majutusel töölahetuses) kui puudub Käibemaksuseaduse nõuetele vastav ostudokument (arve)
- kui kaupa või teenust ei ole saadud ega ka raha selle eest makstud.

Antud juhtudel kantakse kuludesse koos käibemaksuga summad. Ostuarvel ei tohi käibemaksu iseseisvalt parandada.

Kohustus registreerida maksukohustuslasena on, kui maksustatav käive ületab piirmäära 250 000 krooni.

Maksustamisperiood on kalendrikuu ning käibedeklaratsioon esitatakse maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20-ks kuupäevaks. Käibedeklaratsioonil deklareeritakse maksukohustuslase maksustatav käive erinevate maksumäärade kaupa ja ka kauba ühendusesisene soetus ja saadud teenused ja muud soetatud kaubad ja saadud teenused, millelt on maksukohustuslane kohustatud arvestama käibemaksu (pöördkäibemaksu kohustus). Samuti märgitakse deklaratsioonil maksustamisperioodi jooksul ettevõtluse tarbeks soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt tasumisele kuuluv sisendkäibemaks. Käibemaks tasutakse deklaratsiooni esitamise kuupäevaks.

D: Käibemaks

K: Arvelduskonto

Käibemaksu tagastamine

Maksu- ja Tolliamet on kohustatud tagastama enammakstud käibemaksu 30 päeva jooksul deklaratsiooni kuupäevast (sellekohane taotlus esitatakse Maksuametile kas koos käibedeklaratsiooniga või siis eraldi). Tagastamist on võimalik täiendavalt edasi lükata 30 päeva ja maksurevisjoni korral kuni revisjoni otsuseni. Ettevõtte otsustab ise, kas ta soovib enammakstud käibemaksu oma pangakontole, jätab selle järgmiste perioodide ettemakseks või katab käibemaksu ettemaksust teisi maksukohustusi.

Lausendid:

1. Arvelduskontole laekub maksuametilt enammakstud käibemaks

D: Arvelduskonto

K: Käibemaks

2. Teiste maksukohustuste katmine käibemaksu ettemaksest

D: Tulumaks/Sotsiaalmaks/Töötuskindlustusmaks/Kogumispensionimakse

K: Käibemaks

5.3 Maamaks

Maamaks on riiklik maks, mis laekub 100% ulatuses maa asukohajärgse kohaliku omavalitsuse eelarvesse. Maamaksu summa saadakse maa maksustamishinna korrutamisel maamaksumääraga. Maamaksu määr on üldjuhul 0,1-2,5 (alates 2002.aastast) protsenti maa maksustamishinnast. Maksumäär kehtestab kohaliku omavalitsusüksuse volikogu. Alates 2002. a. võib maamaksumäär kehtestada diferentseeritult maa hinnatsoonide lõikes.

Maa maksustamishind määratakse maa korralise hindamise teel, kasutades masshindamise meetodit ning võttes aluseks turuinformatsiooni. Maa hindamise objektiks on maatükk ilma sellel asuvate ehitiste, kasvava metsa, muude taimede ja päraldisteta.

Maamaksuga maksustatakse kogu maa. Maamaksu maksab maa omanik, teatud juhtudel ka maa kasutaja. Maamaksu arvutab ja maksuteate saadab maksuamet. Arvutamiseks vajalikud andmed saab maksuamet kohalikelt omavalitsustelt.

Maamaksu soodustusi on kaheksa:

- soodustus, mis tuleneb maksumaksja isikust (nt. pensionärid);
- soodustus, mis tuleneb maa sihtotstarbest või maa kasutamisele seatud piirangutest (näiteks haritav maa ja looduslik rohumaa, samuti maa, millel majandustegevus on kitsendatud).

5.4 Raskeveokimaks

2004. aasta 1. jaanuarist rakendatud raskeveokimaksu seadus sätestab raskeveokimaksu, millega maksustatakse veoste vedamiseks ettenähtud 12-tonnise või suurema registrimassiga veoauto ja autorong. Raskeveokimaks on riiklik maks. Veoauto ja autorong (raskeveok) maksustatakse sõltuvalt registri- või täismassile, telgede arvule ja veotelje vedrustuse tüübile.

5.5 Sotsiaalmaks

Sotsiaalmaksu makstakse riiklikuks ravikindlustuseks ja pensionikindlustuseks (sealhulgas kohustusliku kogumispensioni süsteemi jaoks) vajaliku tulu saamise eesmärgil. Sotsiaalmaksu makstakse töö- ja teenistussuhtes tehtavatelt väljamaksetelt, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele makstavatelt tasudelt, füüsilisele isikule teenuse osutamiseks sõlmitud võlaõigusliku lepingu alusel makstavatelt tasudelt, samuti erisoodustustelt ja neilt makstavalt tulumaksult. Nimetatud juhtudel on sotsiaalmaksu maksjaks väljamakse tegija (tööandja) ja maksustamisperioodiks kalendrikuu.

Näide: Töötaja kuupalk on 9000 krooni, lisaks on talle makstud preemiat 1500 krooni, sotsiaalmaksuga maksustatakse $10\,500 \text{ krooni} \times 33\% =$ sotsiaalmaks seega 3465 krooni.

Füüsilisest isikust ettevõtja maksab sotsiaalmaksu oma ettevõtlustulult, millest on tehtud ettevõtlusega seotud mahaarvamised; maksustamisperioodiks on kalendriaasta, mille kestel tuleb sooritada kord kvartalis sotsiaalmaksu avansilisi makseid. Teatud isikute osas (näiteks ajateenijad, töötü abiraha või lapsehooldustasu saajad) eest maksab sotsiaalmaksu riik.

Sotsiaalmaksuga ei maksustata:

- lähetuskulusid ja isikliku sõiduauto kompensatsiooni Vabariigi Valitsuse poolt kehtestatud piirmäärades;
- tervistkahjustava tööde tingimustes kasutada antavaid rõivaid, jalatseid ja teisi kaitsevahendeid;

- lapsevanematele antava täiendavate puhkusepäevade tasu ja lapse toitmise vaheaegade eest makstavat palgahüvitis;
- laevapere liikmetele ja lennukimeeskonnale tasuta toitlustamise korral riigisisese lähetusraha piirmääras.

Sotsiaalmaksu makstakse üldjuhul määraga 33% reaalselt makstud tasult, ent iga töötaja/teenistuja puhul vähemalt riigieelarvega kehtestatud kuumääralt, milleks on 700 krooni. Kui inimene töötab mitme tööandja juures, on sotsiaalmaksu miinimumkohustus tööandjal, kelle juures toimub maksuvaba tulu arvestamine töötasult tulumaksu kinnipidamisel.

5.6 Töötuskindlustusmaks

Töötuskindlustusmaks on töötuskindlustuse rahastamiseks töötuskindlustuse seadusega kehtestatud sundkindlustusmaks.

Töötuskindlustusmaksed makstakse:

- töötajale ja avalikule teenistujale makstud palgalt ja muudelt tasudelt;
- füüsilisele isikule töövõtu-, või muu teenuse osutamiseks sõlmitud võlaõigusliku lepingu alusel makstud tasudelt, välja arvatud juhul, kui tasu saaja on kantud äriregistrisse või registreeritud FIE-na ja tasu on saaja ettevõtlustulu.

Töötuskindlustusmaksed maksavad:

- 1) kindlustatu (antud mõiste hõlmab töötajat, avalikku teenistajat ja töövõtjat);
- 2) tööandja ja riik või kohalik omavalitsus tööandjana.

Makse määrad on kindlustatule 0,6% ja tööandjale 0,3% maksustatavatelt summadelt. Iga järgmise aasta makse määrad kehtestab Vabariigi Valitsus hiljemalt jooksva aasta 1. detsembriks.

Töötuskindlustusmaksed maksmine toimub paralleelselt kinnipeetud tulumaksuga ja isikustatud sotsiaalmaksuga ja deklareeritakse ühisel deklaratsioonil TSD.

Tööandja kohustused:

- arvestab ja teeb kinnipidamisi;
- kannab arvestatud ja kinnipeetud summad maksuametile järgmise kuu 10. kuupäevaks;
- annab kindlustatule tema nõudmisel tõendi.

Tulumaksuseaduse kohaselt palgalt kinnipeetava tulumaksu arvutamisel arvestatakse sellest maha ka palgalt kinnipeetav töötuskindlustusmaks.

5.7 Kogumispensionimakse

Kogumispensionide seadus reguleerib kohustusliku kogumispensioniga seonduvaid kohustusliku kogumispensioni makseid. Kogumispensionis ei osale mitte kõik töötajad, vaid ainult teatud ring makse maksjaid. Kohustuslikuks kogumispensioni makse maksjaks on kohustatud isik. Kohustatud isikuid võib liigendada kaheks grupiks:

- kohustuslikult liitujad
- vabatahtlikult liitujad

Kogumispensioni makset on kohustatud maksma residendist füüsiline isik tingimusel, et:

- isik on sündinud aastal 1983 või hiljem,
- isik on saanud 18-aastaseks,
- isiku eest makstakse sotsiaalmaksu, st. et ta saab sotsiaalmaksuga maksustatavat tulu.

Makse tasumise kohustus tekib kohustatud isiku 18-aastaseks saamisele järgneva aasta 1. jaanuaril.

Kogumispensioni makset on kohustatud kinni pidama need isikud, kellel on kohustus maksta sotsiaalmaksu, ehk teiste sõnadega kõik Eestis tegutsevad tööandjad.

Makse (kinnipidamise) määr on 2% maksustatavatelt tasudelt. Kinnipeetud kogumispensioni maksed kantakse üle Maksuameti pangakontole nii, nagu kantakse üle kinni peetud tulumaks ja töötuskindlustusmaksed, s.t. väljamakse tegemise kuule järgneva kuu 10. kuupäevaks. Maksuamet edastab vastava makse (2%) 15 tööpäeva jooksul Eesti väärtpaberite keskregistri pidaja pangakontole. 4%, mida riik lubab lisada töötaja enda maksele maksumaksja eest tasutava sotsiaalmaksu arvelt, arvutab maksuamet ise ja edastab samuti nimetatud pangakontole.

Kogumispensionide seaduse kohaselt kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni maksed vähendavad kinnipeetava tulumaksu arvestamisel maksubaasi.

LISAD

Lisa 1 Bilansiskeem

Aktiva (varad)

Käibevara

Raha ja pangakontod

Aktsiad ja muud väärtpaberid

Nõuded ostjate vastu

Ostjate tasumata summad

Ebatõenäoliselt laekuvad summad (miinus)

Kokku

Muud nõuded

Nõuded emaeettevõtja ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu

Nõuded sidusettevõtjate vastu

Nõuded aktsionäride vastu

Muud lühiajalised nõuded

Kokku

Viitlaekumised (aruandeperioodi laekumata tulud)

Intressid

Dividendid

Muud viitlaekumised

Kokku

Ettemaksed

Maksude ettemaksed ja tagasinõuded

Tulevaste perioodide kulud

Kokku

Varud

Tooraine ja materjal

Lõpetamata toodang

Valmistoodang

Müügiks ostetud kaubad

Ettemaksed tarnijatele

Kokku

Käibevara kokku

Põhivara

Pikaajalised finantsinvesteeringud

Tütarettevõtjate aktsiad või osad

Pikaajalised nõuded emaeettevõtja ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu

Sidusettevõtjate aktsiad või osad

Pikaajalised nõuded sidusettevõtjate vastu

Muud aktsiad ja väärtpaberid

Muud pikaajalised nõuded
Kokku

Kinnisvarainvesteeringud

Materiaalne põhivara

Maa ja ehitised (soetusmaksumuses)
Masinad ja seadmed (soetusmaksumuses)
Muu materiaalne põhivara (soetusmaksumuses)
P? ? hivara akumulieeritud kulum (miinus)
Lõpetamata ehitised
Ettemaksed materiaalse põhivara eest
Kokku

Immateriaalne põhivara

Arenguväljaminekud
Patendid, litsentsid, kaubamärgid ja muu immateriaalne põhivara
Firmaväärtus
Ettemaksed immateriaalse põhivara eest
Kokku

Põhivara kokku

Aktiva (varad) kokku

Passiva (kohustused ja omakapital)

Kohustused

Lühiajalised kohustused

Võlakohustused

Lühiajalised laenu ja võlakirjad
Pikaajaliste võlakohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil
Konverteeritavad võlakohustused
Kokku

Ostjate ettemaksed kaupade ja teenuste eest

Võlad tarnijatele

Muud lühiajalised võlad

Võlad emattevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele
Võlad sidusettevõtjatele
Muud
Kokku

Maksuvõlad

Viitvõlad (aruandeperioodil tegemata väljamaksed)

Võlad töövõtjatele
Dividendivõlad
Intressivõlad

Muud
Kokku

Lühiajalised eraldised

Muud tulevaste perioodide ettemakstud tulud

Lühiajalised kohustused kokku

Pikaajalised kohustused

Pikaajalised võlakohustused

Laenud, võlakirjad ja kapitalirendi kohustused

Konverteeritavad võlakohustused

Kokku

Muud pikaajalised võlad

Võlad emaettevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele

Võlad sidusettevõtjatele

Muud

Kokku

Pikaajalised eraldised

Pensionieraldised

Muud eraldised

Kokku

Pikaajalised kohustused kokku

Kohustused kokku

Omakapital

Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses¹

Ülekurss

Oma osad või aktsiad (miinus)

Reservid

Kohustuslik reservkapital

Muud reservid

Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)

Aruandeaasta kasum (kahjum)

Omakapital kokku

Passiva (kohustused ja omakapital) kokku

Lisa 2 Kasumiaruande skeem 1

Müügitulu
Muud äritulud

Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel
Kaubad, toore, materjal ja teenused
Muud tegevuskulud

Tööjõukulud
a) palgakulu
b) sotsiaalmaksud
c) pensionikulu

Põhivara kulum ja väärtuse langus
Muud ärikulud

Ärikasum (-kahjum)

Finantstulud ja -kulud
a) finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
b) finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
c) finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt
d) intressikulud
e) kasum (kahjum) valuutakursi muutustest
f) muud finantstulud ja -kulud

Kokku finantstulud ja -kulud

Kasum (kahjum) majandustegevusest

Erakorralised tulud
Erakorralised kulud

Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist

Tulumaks

Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Lisa 3 Kasumiaruande skeem 1 kirjete selgitused

Skeem 1

Müügitulu	Aruandeperioodil toodete, kaupade ja teenuste müügist saadud tulu (arvestatud vastavalt juhendile RTJ 10 "Tulu kajastamine")
Muud äritulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekivad tulud, sh. kasum materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist; saadud trahvid ja viivised; netokasum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul, kui tulemuseks on netokahjum, kajastatakse see kirjel "Muud ärikulud")
Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus	Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus, kusjuures jääkide vähenemist näidatakse kuluna ning jääkide suurenemist kulude vähendusena ("negatiivse kuluna").
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel	Materjalid ja teenused, mida on kasutatud põhivara valmistamiseks ning mis on kajastatud mõnel teisel kasumiaruande kirjel kuluna, kajastatakse sellel kirjel kulude vähendusena ("negatiivse kuluna")
Kaubad, toore, materjal ja teenused	Otseselt põhitegevuse (näit. tootmis- või müügitgevuse) eesmärgil ostetud kaupade, toore, materjalide ja teenuste kulu.
Mitmesugused tegevuskulud	Administratiivsetel ja muudel põhitegevusega mitte otseselt seotud eesmärkidel ostetud teenuste ja abimaterjalide kulu (näit. raamatupidamisteenuste kulu, konsultatsioonikulud, kantseleikulud, reklaamikulud, kindlustus, asutamis- ja uurimiskulud, eraldiste moodustamisega seotud kulud, ebatõenäoliste nõuete allahindluskulu jne.)
Tööjõu kulud	
<i>Palgakulu</i>	<i>Aruandeperioodi eest arvestatud palgad, preemiad, puhkusetasud ja muud rahalised ja mitterahalised kompensatsioonid töövõtjatele, sõltumata sellest, kas need on väljamakstud või mitte.</i>
<i>Sotsiaalmaksud</i>	<i>Eelneval alakirjel loetletud tasudelt arvestatud sotsiaalmaks ja ettevõtte poolt tasutav töötuskindlustusmaks.</i>
<i>Pensionikulu</i>	<i>Ettevõtte poolt tekkepõhiselt arvestatud kulu seoses väljamakstud või tulevikus väljamaksmisele kuuluvate pensionite ja teiste töösuhtejärgsete hüvitistega.</i>
Põhivara kulum ja väärtuse langus	Materiaalselt ja immateriaalselt põhivaralt ja soetusmaksumuse meetodil kajastatavatel kinnisvarainvesteeringutel arvestatud amortisatsioonikulu ja väärtuse langusest (allahindlustest

	ja/või mahakandmistest) tekkinud kulu.
Muud ärikulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad kulud, sh. kahjum materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist; trahvid ja viivised; netokahjum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul, kui tulemuseks on netokasum, kajastatakse see kirjel "Muud äritulud")
Äri kasum (-kahjum)	
Finantstulud ja -kulud	
<i>Finantstulud ja -kulud investeeringuult tütarettevõtetesse</i>	<i>Kasum/kahjum tütarettevõtete müügist ning kapitaliosaluse meetodil arvestatud kasum/kahjum</i>
<i>Finantstulud ja -kulud investeeringuult sidusettevõtetesse</i>	<i>Kasum/kahjum sidusettevõtete müügist ning kapitaliosaluse meetodil arvestatud kasum/kahjum</i>
<i>Finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt</i>	<i>Kasum/kahjum muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt, sh. kasum/kahjum pikaajaliste finantsinvesteeringute müügist; intressi- ja dividenditulud pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt; kasumid/kahjumid ümberhindlustest õiglasele väärtusele</i>
<i>Intressikulud</i>	<i>Intressikulud laenuidelt, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt võlakohustustelt</i>
<i>Kasum (kahjum) valuutakursi muutustest</i>	<i>Kasum/kahjum finantseerimis- ja investeerimistegevusega seotud välisvaluutas fikseeritud nõuete ja kohustuste (näit. antud ja saadud laenud) valuutakursside muutustest</i>
<i>Muud finantstulud ja -kulud</i>	<i>Kasum/kahjum lühiajalistelt finantsinvesteeringutelt, sh. kasum/kahjum lühiajaliste finantsinvesteeringute müügist; intressi- ja dividenditulud lühiajalistelt finantsinvesteeringutelt; kasumid/kahjumid ümberhindlustest õiglasele väärtusele</i>
Kokku finantstulud ja -kulud	
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist	
Tulumaks	Dividendide tulumaksu kulu (kajastatakse dividendide väljakuulutamise hetkel)
Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)	
Sh. Emaettevõtte omanike osa puhaskasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks emaettevõtte omanikele kuuluvat osa kontserni puhaskasumist.
Vähemusomanike osa puhaskasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks kontserni ettevõtete vähemusomanikele kuuluvat osa kontserni puhaskasumist.

Lisa 4 Kasumiaruanne skeem 2

Müügitulu

Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu

Brutokasum (-kahjum)

Turustuskulud

Üldhalduskulud

Muud äritulud

Muud äriikulud

Äriikasum (-kahjum)

Finantstulud ja -kulud

a) finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt

b) finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt

c) finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt

d) intressikulud

e) kasum (kahjum) valuutakursi muutustest

f) muud finantstulud ja -kulud

Kokku finantstulud ja -kulud

Kasum (kahjum) majandustegevusest

Erakorralised tulud

Erakorralised kulud

Kasum (kahjum) enne maksustamist

Tulumaks

Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Lisa 5 kasumiaruande skeem 2 kirjete selgitused

Skeem 2

Müügitulu	Aruandeperioodil toodete, kaupade ja teenuste müügist saadud tulu (arvestatud vastavalt juhendile RTJ 10 "Tulu kajastamine")
Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu	Aruandeperioodil müüdnud toodete, kaupade ja teenuste maksumus ning tootmiskaod ja muud sarnased tootmiskulud, mida ei lülitata müüdnud toodete maksumusse. Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu arvestatakse samasugustest põhimõtetest ja kogustest lähtuvalt, nagu on arvestatud müügitulu.
Brutokasum (-kahjum)	
Turustuskulud	Ettevõttes turustusfunktsiooni täitmiseks tehtud kulud (sh. turustusega tegeleva personali töötasud, turustusega seotud põhivara amortisatsioonikulu, turustuseesmärgil tehtud transpordikulu, reklaamikulu jne.)
Üldhalduskulud	Ettevõttes üldhaldusfunktsiooni täitmiseks tehtud kulud (sh. üldhaldus- ja juhtivpersonali töötasud, administratiivhoonete ja -sadamete amortisatsioonikulu, valdav osa konsultatsioonikuludest jne.)
Muud äritulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad tulud, sh. kasum materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist; saadud trahvid ja viivised; netokasum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul, kui tulemuseks on netokahjum, kajastatakse see kirjel "Muud ärikulud")
Muud ärikulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad kulud, sh. kahjum materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist; trahvid ja viivised; netokahjum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul, kui tulemuseks on netokasum, kajastatakse see kirjel "Muud äritulud")
Ärikasum (-kahjum)	
Finantstulud ja -kulud	
<i>Finantstulud ja -kulud investeeringuult ültaretevõtetesse</i>	<i>Kasum/kahjum ültaretevõtete müügist ning kapitaliosaluse meetodil arvestatud kasum/kahjum</i>
<i>Finantstulud ja -kulud investeeringuult sidusettevõtetesse</i>	<i>Kasum/kahjum sidusettevõtete müügist ning kapitaliosaluse meetodil arvestatud kasum/kahjum</i>
<i>Finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt</i>	<i>Kasum/kahjum muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt, sh. kasum/kahjum pikaajaliste finantsinvesteeringute müügist; intressi- ja dividenditulud pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt; kasumid/kahjumid ümberhindlustest õiglasele väärtusele</i>
<i>Intressikulud</i>	<i>Intressikulud laenudelt, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt võlakohustustelt</i>
<i>Kasum (kahjum) valuutakursi muutustest</i>	<i>Kasum/kahjum finantseerimis- ja investeerimistegevusega seotud välisvaluutas fikseeritud nõuete ja kohustuste (näit. antud ja saadud laenud) valuutakurside muutustest</i>
<i>Muud finantstulud ja -kulud</i>	<i>Kasum/kahjum lühiajalistelt finantsinvesteeringutelt, sh. kasum/kahjum lühiajaliste finantsinvesteeringute müügist; intressi- ja dividenditulud lühiajalistelt finantsinvesteeringutelt; kasumid/kahjumid</i>

	<i>ümberrhindlustest õiglasele väärtusele</i>
Kokku finantstulud ja -kulud	
Kasum (kahjum) enne maksustamist	
Tulumaks	Dividendide tulumaksu kulu (kajastatakse dividendide väljakuulutamise hetkel)
Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)	
Sh. Emaettevõtte omanike osa puhaskasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks emaettevõtte omanikele kuuluvat osa kontserni puhaskasumist.
Vähemusomanike osa puhaskasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks kontserni ettevõtete vähemusomanikele kuuluvat osa kontserni puhaskasumist.

Lisa 6 Rahavoogude aruande kaudmeetodi näidis

LISA 3 –RAHAVOOGUDE NÄIDISARUANNE (kaudmeetodil)

	2005	2004
Rahavood äritegevusest		
Ärikasum		
<u>Korrigeerimised:</u>		
Põhivara kulum ja väärtuse langus		
Kasum (kahjum) põhivara müügist		
Äritegevusega seotud nõuete ja ettemaksete muutus		
Varude muutus		
Äritegevusega seotud kohustuste ja ettemaksete muutus		
Makstud intressid		
Makstud ettevõtte tulumaks		
Kokku rahavood äritegevusest		
Rahavood investeerimistegevusest		
Materiaalse ja immateriaalse põhivara soetus		
Materiaalse ja immateriaalse põhivara müük		
Tütarettevõtete soetus		
Tütarettevõtete müük		
Sidusettevõtete soetus		
Sidusettevõtete müük		
Muude finantsinvesteeringute soetus		
Muude finantsinvesteeringute müük		
Antud laenud		
Antud laenude tagasimaksed		
Saadud intressid		
Saadud dividendid		
Kokku rahavood investeerimistegevusest		
Rahavood finantseerimistegevusest		
Saadud laenud		
Laenude tagasimaksed		
Kapitalirendi põhiosa tagasimaksed		
Aktsiate emiteerimine		
Omaaktsiate tagasiostmine		
Makstud dividendid		
Kokku rahavood finantseerimistegevusest		
Rahavood kokku		
Raha ja raha ekvivalendid perioodi alguses		
Raha ja raha ekvivalentide muutus		
Valuutakursside muutuste mõju		
Raha ja raha ekvivalendid perioodi lõpus		

Lisa 7 Omakapitali muutuste aruanne – näidis konsolideerimata aruandes

	Aktσια- kapital	Ülekurss	Oma- aktsiad	Kohust. reserv- kapital	Jaota- mata kasum	KOKKU
Saldo 31.12.2003	X	X	(X)	X	X	X
Arvestuspõhimõtete muutuste mõju					(X)	(X)
Korrigeeritud saldo	X	X	(X)	X	X	X
Materiaalse põhivara ümberhindlus (vastavalt RTJ 5p33)					X	X
Aruandeperioodi puhaskasum					X	X
Makstud dividendid					(X)	(X)
Reservkapitali suurendamine				X	(X)	
Emiteeritud aktsiakapital	X	X				X
Saldo 31.12.2004	X	X	(X)	X	X	X
Aruandeperioodi puhaskasum					X	X
Makstud dividendid					(X)	(X)
Emiteeritud aktsiakapital	X	X				X
Reservkapitali suurendamine				X	(X)	
Tühistatud omaaktsiad	(X)	(X)	X			-
Tagasiostetud omaaktsiad			(X)			(X)
Saldo 31.12.2005	X	X	(X)	X	X	X

Lisa 8 Enamlevinud raamatupidamisalased terminid

IAS termin	Soovitavad eestikeelsed vasted	Raamatupidamise Toimkonna kommentaar
General	Üldine	
<i>Financial statements</i>	1. Raamatupidamise (aasta)aruanne 2. Finantsaruanded	Kasutatakse nii raamatupidamise aastaaruande kui muude finantsaruannete kontekstis
<i>True and fair</i>	1. Õige ja õiglane 2. Tõene ja aus	“Õige ja õiglane” on praktikas hästi juurdunud sõnakombinatsioon, kuigi keeleliselt ja sisuliselt võiks pakkuda ka sobivamaid vasteid (sh. “tõene ja aus”)
<i>Recognition</i>	1. Kajastamine (bilansis / kasumiaruandes) 2. Arvele võtmine	Kasutamise kontekst: mis hetkel ja kuidas kajastada teatud vara/kohustus, tulu/kulu bilansis või kasumiaruandes
<i>Measurement</i>	1. Mõõtmine 2. Hindamine	Kasutamise kontekst: millises väärtuses kajastada varasid/kohustusi bilansis pärast esmast arvele võtmist.
<i>Derecognition</i>	1. Kajastamise lõpetamine	Kasutamise kontekst: mis hetkel ja kuidas eelnevalt bilansis kajastatu sealt uuesti välja võetakse
<i>Presentation</i>	1. Esitamine 2. Esitusviis	Kasutatakse põhjaruannete (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) esitusviisi kontekstis
<i>Disclosure</i>	1. Avalikustamine; 2. Avalikustatav info(ratsioon)	Kasutatakse lisade kontekstis
Balance sheet	Bilanss	
<i>Asset</i>	1. Vara 2. Varaobjekt	
<i>Liability</i>	1. Kohustis 2. Kohustus	Selleks, et eristada IASi mõisteid “obligation” ja “liability” (neist <i>obligation</i> on laiem mõiste), oleks eesti keeles sobiv vastetena kasutada mõisteid “kohustus” (<i>obligation</i>) ja “kohustis” (<i>liability</i>). Samas ollakse praktikas juba väga harjutud sellega, et bilansis on “varad ja kohustused”, mitte “varad ja kohustised” — uue mõiste juurdumine praktikas oleks problemaatiline. Ka raamatupidamise seadus kasutab mõistet “kohustus” IASi mõiste “liability” tähenduses.
<i>Obligation</i>	1. Kohustus	“Obligation” on laiem mõiste kui “liability”
<i>Provision</i>	1. Eraldis	Kohustus, mille realiseerumise aeg või summa ei ole kindlad. Kasutatakse ainult kohustuste kontekstis, mitte varade allahindluse kontekstis.
<i>Allowance</i>	1. (Varade) väärtusvähend	Kasutatakse varade bilansilise väärtuse vähendamise kontekstis läbi allahindluse konto (näiteks ebatõenäoliselt laekuvate nõuete suhtes).
<i>Write-down (of assets)</i>	1. (Varade) allahindlus	Kasutatakse varade allahindluse kontekstis (näiteks varude suhtes).
<i>Reserve</i>	1. Reserv (omakapitali koosseisus)	Kasutatakse omakapitali kontekstis (mitte näiteks varade allahindluse kontekstis ega kohustuste kontekstis).
<i>Contingent asset</i>	1. Potentsiaalne vara 2. Tingimuslik vara	Võimalik vara, mille realiseerumine on ebakindel (kajastatakse bilansiväliselt).
<i>Contingent liability</i>	1. Potentsiaalne kohustus 2. Tingimuslik kohustus	Võimalik kohustus, mille realiseerumine on ebatõenäoline (kajastatakse bilansiväliselt).

IAS termin	Soovitavad eestikeelsed vasted	Raamatupidamise Toimkonna kommentaar
<i>Commitment</i>	1. Siduv tulevikukohustus	Tavaliselt siduvate investeerimiskohustuste või kasutusrendikohustuste kontekstis (aruandekuupäeval ei kajastata veel bilansis)
<i>Equity</i>	1. Omakapital	
<i>Net assets</i>	1. Netovara	
<i>Minority interest</i>	1. Vähemusosalus	
<i>Financial instruments</i>	1. Finantsinstrumendid	
<i>Derivatives; Derivative (financial) instruments</i>	1. Tuletisinstrumendid; 2. Deriviivid	Näit. optsioonid, futuurid jne.
<i>Hedges</i>	1. Riskimaandamisinstrumendid; 2. Riskiturbeinstrumendid	Riskimaandamise eesmärgil soetatud tuletisinstrumendid
<i>Hedge accounting</i>	1. Riskimaandamisinstrumentide arvestus 2. Riskiturbeinstrumentide arvestus	Erireeglid riskimaandamise eesmärgil soetatud tuletisinstrumentide arvestuseks
<i>Cost</i>	1. Soetusmaksumus; (oma)maksumus; 2. Väljaminek; kulutus 3. Kulu (ainult erandjuhtudel kasumiaruande kontekstis)	“Cost” tähendab teatud objekti maksumust; olenevalt olukorrast võidakse seda kajastada kuluna kasumiaruandes või kapitaliseerida varana bilansis. Sõltuvalt kontekstist sobib “cost” vasteks eesti keeles üldjuhul “(soetus)maksumus” või “kulutus” (ehk “väljaminek”). Ainult erandjuhtudel, kui mõistet “cost” kasutatakse kasumiaruande kontekstis (näiteks “staff cost”, “distribution cost” või “other cost”), on eestikeelse vastena aktsepteeritav ka sõna “kulu”.
<i>Expenditure</i>	1. Väljaminek; kulutus	Sageli põhivara soetamise kontekstis, aga ka muude kulutuste kontekstis (sarnaselt eelmise mõistega on võimalik nii kajastamine kuluna kui varana). “Väljaminek” ja “kulutus” on samatähenduslikud ning nende toimumine on sõltumatu raha liikumisest.
<i>Borrowing cost</i>	1. Laenuvõtukulutused 2. Laenukasutuse kulutused 3. Laenukulud (kasumiaruande kontekstis)	Näit. intressid, laenuvõtmisega kaasnevad tasud jne. Võib kajastada kuluna või kapitaliseerida laenu abil soetatud vara soetusmaksumuses, sõltuvalt rakendatavast arvestuspõhimõttest.
<i>Amortised cost</i>	1. Amortiseeritud soetusmaksumus 2. Korrigeeritud soetusmaksumus	Tavaliselt finantsvarade ja -kohustuste kontekstis. “Amortiseeritud soetusmaksumus” on otsetõlge, kuid võib tekitada raamatupidajates segadust (kuna ei toimu tavapärast amortiseerimist nagu näiteks põhivara puhul ollakse harjunud tegema), mistõttu aktsepteeritav on ka “korrigeeritud soetusmaksumus”.
<i>Replacement cost</i>	1. Asendusmaksumus	Näiteks põhivarade ümberhindluse kontekstis — alus õiglase väärtuse hindamisel, juhul kui turuväärtuse kohta andmed puuduvad.
<i>Fair value</i>	1. Õiglane väärtus; 2. Reaalväärtus;	On laiem mõiste kui turuväärtus.
<i>Market value</i>	1. Turuväärtus;	
<i>Net realisable value</i>	1. Neto realiseerimisväärtus	
<i>Carrying amount</i>	1. Bilansiline (jääk)maksumus	

IAS termin	Soovitavad eestikeelsed vasted	Raamatupidamise Toimkonna kommentaar
<i>Recoverable amount</i>	1. Kaetav väärtus 2. Kaetav maksumus	Kasutamise kontekst: kas teatud vara on vaja alla hinnata
<i>Value in use</i>	1. Kasutusväärtus	Varast genereeritavate rahavoogude nüüdisväärtus
<i>Present value</i>	1. Nüüdisväärtus	Tulevikurahavoogude diskonteeritud väärtus.
<i>Income statement</i>	Kasumiaruanne	
<i>Revenue</i>	1. (Müügi)tulu	Tavaliselt põhitegevusest tulenevate tulude kontekstis. Kajastamine brutosummana.
<i>Income / expense</i>	1. Tulu / kulu	Igasugused tulud ja kulud (nii põhitegevusest kui juhusliku iseloomuga)
<i>Gain / loss</i>	1. Kasum / kahjum 2. (Mittepõhitegevuse) tulu / kulu; 3. Tulum / kadum	Tavaliselt mitte-põhitegevusest tulenevate tulude/kulude kontekstis (näit. valuutakursidest, põhivara müügist jne.). Kajastamine kasumiaruandes toimub sageli saldeerituna (netosummas), mis õigustab ka “kasum/kahjum” mõiste kasutamist (tulud miinus kulud). Selleks, et võtta kasutusele eraldi eestikeelsete mõistete paar “gain / loss” vastena, on aktsepteeritav kasutada ka mõisteid “tulum” ja “kadum”.
<i>Profit / loss</i>	1. Kasum / kahjum	Tulud miinus kulud
<i>Economic benefits</i>	1. Majanduslik kasu	
<i>Financial performance</i>	1. Finantstulemus(likkus) 2. Majandustulemus	
<i>Extraordinary (items)</i>	1. Erakorralised (kulud/tulud)	IASi kohaselt äärmiselt harva esinevad sündmused, mis on täielikult väljaspool ettevõtte kontrolli (näit. maavärin). Tavaliselt kasumiaruande kontekstis.
<i>Exceptional (items)</i>	1. Erand(kulud/tulud)	IASi kohaselt harva esinevad aruannete seisukohalt olulised sündmused; tuleb lisades eraldi välja tuua (näit. suured allahindlused või tütarettevõtte müük). Tavaliselt kasumiaruande kontekstis.
<i>Cash flow statement</i>	1. Rahavoogude aruanne; 2. Rahakäibe aruanne	
<i>Cash inflows</i>	1. Raha laekumised;	
<i>Cash outflows</i>	1. Raha väljamaksed;	
<i>Other</i>	Muud	
<i>Notes</i>	1. Lisad	Aruande lisade kontekstis
<i>Control</i>	1. Kontroll; 2. Valitsev mõju	Näiteks vara või tütarettevõtte definitsioonis
<i>Fundamental errors</i>	1. Rängad vead	“Fundamental” on IASi kontekstis märksa “karmim” mõiste kui lihtsalt “oluline” (IASis kasutatakse “olulise” tähenduses sõnu “material” või “significant”).
<i>Changes in accounting estimates</i>	1. Raamatupidamishinnangute muutused	Kajastatakse edasiulatuvalt (aruandeperioodis ja järgnevatel perioodides)
<i>Accounting policies</i>	1. Arvestuspõhimõtted (laiemas mõttes); 2. Arvestusmeetodid (kitsamas mõttes);	Üldjuhul on sobivaimaks vasteks “arvestuspõhimõtted”; juhul, kui kasutatakse teatud spetsiifilise meetodi kontekstis, sobib vasteks ka “arvestusmeetodid”.
<i>Changes in accounting policies</i>	1. Muutused arvestuspõhimõtetes 2. Muutused arvestusmeetodites	Kajastatakse tagasiulatuvalt (korrigeerides eelmisi perioode)
<i>Depreciation; amortisation</i>	1. Amortisatsioon	IASis kasutatakse “depreciation” materiaalse põhivara jaoks ning “amortisation” im-

IAS termin	Soovitavad eestikeelsed vasted	Raamatupidamise Toimkonna kommentaar
		materiaalse vara ja finantsvara ja -kohustuse jaoks. Mõlemad mõisted on sisuliselt samatähenduslikud.
<i>Operating lease</i>	1. Kasutusrent	Rendilepingu tüüp, mille puhul renditavat vara ei kajastata rentniku bilansis
<i>Finance lease</i>	1. Kapitalirent 2. Kapitaalrent	Rendilepingu tüüp, mille puhul renditavat vara kajastatakse rentniku bilansis.
<i>Business combinations</i>	1. Äriühendused	Tütär- ja sidusettevõtete soetamised.
<i>Acquisitions</i>	1. Soetamised 2. Omandamised	Tütarettevõtete või muude varade kontekstis
<i>Goodwill</i>	1. Firmaväärtus	Äriüksuste soetamisel ostuhinna ja saadud netovara vahe.
<i>Negative goodwill</i>	1. Negatiivne firmaväärtus	
<i>Cash-generating unit</i>	1. Raha genereeriv üksus	Tavaliselt teatud põhivarade rühma kaetava väärtuse hindamise kontekstis
<i>Impairment (of asset)</i>	1. (Vara) väärtuse langus	Tavaliselt põhivara kontekstis
<i>Impairment loss</i>	1. Kahjum vara väärtuse langusest 2. Kadum vara väärtuse langusest	
<i>Effective interest rate</i>	1. Sisemine intressimäär 2. Tegelik intressimäär	Finantsvarade ja finantskohustuste korrigeeritud soetusmaksumuse kontekstis
<i>Effective income tax rate</i>	1. Tegelik tulumaksumäär	Tulumaksukulu jagatud kasumiga enne tulumaksu
<i>Investment property</i>	1. Kinnisvarainvesteering	Kinnisvara, mida hoitakse renditulu või vara väärtuse kasvu eesmärgil
<i>Biological assets</i>	1. Bioloogilised varad	Taimed, loomad ja muud elusorganismid
<i>Research and development</i>	1. Uurimis- ja arendustegevus	
<i>Government grant</i>	1. Sihtfinantseerimine 2. Riiklikud toetused	
<i>Percentage of completion method</i>	1. Valmidusastme meetod	Tulude/kulude arvestamisel pikaajalistelt lepingutelt.
<i>Trade date</i>	1. Tehingupäev	Tehingutel finantsinstrumentidega
<i>Settlement date</i>	1. Väärtuspäev	Tehingutel finantsinstrumentidega
<i>Offsetting</i>	1. Tasaarvestus; 2. Saldeerimine	Vara ja kohustuse (või tulu ja kulu) kajastamine netosummana bilansis (või kasumiaruandes), sõltumata sellest, kas teise osapoolega on kokkulepe vastava nõude ja kohustuse juriidiliseks tasaarvlemiseks või mitte.
<i>Net settlement</i>	1. Tasaarveldus;	Vara ja kohustuse (juriidiline) tasaarveldus teise osapoolega
<i>Benchmark treatment</i>	1. Põhikäsitlus	Teatud juhtudel, kus IAS aktsepteerib rohkem kui ühte arvestusmeetodit, kutsutakse tavaliselt ühte neist "benchmark treatment" ja teist "allowed alternative treatment".
<i>Allowed alternative treatment</i>	1. Alternatiivkäsitlus	