

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Stella-Liisa Lõhmus

**RAAMATUPIDAMISE JA FINANTSARUANDLUSE  
KORRALDAMISE VASTAVUS ARUSAADAVUSE  
PRINTSIIBILE**

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Güldenkoh, MBA

Tallinn 2018

## SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2018
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamise vastavus arusaadavuse printsiibile</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Conformity of the Organisation of Accounting and Financial Reporting with the Principle of Comprehension</p> <p>Töö maht on 53 lehekülge, koos ühe lisaga. Töös kasutati 43 allikat, millele on viidatud.</p> <p>Viimased muudatused raamatupidamise seadusesse tulenesid direktiivist 2014/95/EL, mille alusel pidid kõik EL liikmesriigid võtma kasutusele alates 01.jaanuar 2017 direktiivis sätestatu, mis teebki lõputöö aktuaalseks.</p> <p>Probleem seisneb selles, et seaduste muutmisel ei koostata uut seadust, vaid viiakse sisse muudatusi, jättes seejuures märkamata erinevate sätete omavahelist kooskõla. Seetõttu võib seadusest arusaamine ning selle järgimine olla raskendatud inimestele, kes ei oma erialaseid teadmisi.</p> <p>Lõputöö eesmärk on välja selgitada raamatupidamise seaduse sätete vastavus arusaadavuse printsiibile.</p> <p>Teostati raamatupidamise seaduse sätete põhjalik analüüs. Analüüsi tulemusel selgusid ebakõlad 27 paragrahvi vahel. Analüüsi tulemusel leiti ebaselgeid seaduse sätete sõnastusi, puuduseid viitamisel paragrahvidele, leiti, et nii mõnigi säte välistab teineteist. Analüüsi tulemusel tehti 11 soovitusettepanekut, mida peeti vajalikuks, et tavakasutajatest raamatupidamiskohustuslased seadusest paremini aru saaks.</p>	
Võtmesõnad: raamatupidamine, finantsarvestus, raamatupidamise ajalugu, ettevõtja	
Võõrkeelsed võtmesõnad: accounting, financial accounting, accounting history, an entrepreneur	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Arvestusala arengud 2014-2019	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Stella-Liisa Lõhmus</p> <p>Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Maret Guldenkoh Kaitsmisele	Allkiri:
Kolledži direktor: Kerly Randlane	

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. RAAMATUPIDAMISARVESTUSE OLEMUS .....	7
1.1. Raamatupidamise tekkelugu .....	7
1.2. Raamatupidamiskohustuslase õigused ja kohustused .....	15
2. PÕHIPRINTSIIPIDE ÜHILDUVUS RAAMATUPIDAMISE JA FINANTSARUANDLUSE KORRALDAMISEKS .....	23
2.1. Nõuetekohane raamatupidamine .....	23
2.2. Raamatupidamise alusprintsüübid .....	33
KOKKUVÕTE .....	43
SUMMARY .....	45
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	47
Lisa. Raamatupidamise seaduse sätete ühilduvus.....	51

## SISSEJUHATUS

Kõik isikud, kes tegelevad ettevõtlusega, peavad korraldama raamatupidamist vastavalt raamatupidamise koostamise alusprintsiiptidele, mis tulenevad raamatupidamise seadusest ning on välja toodud kui raamatupidamise (arvestuse ja aruandluse) aastaaruannete alusprintsiibid. Raamatupidamist ei saa korrektselt korraldada nii, et alusprintsiipe ei jälgitaks esimesest majandustehingust kuni aastaaruanneteni. Raamatupidamise seadust täites on isikud seadusekuulekad, mis teeb neist ausa ning õiglase konkurendi teistele ettevõtjatele. Raamatupidamise seaduse järgimine on ettevõtjale igapäevane tegevus ning kui finantstadmisi mitteomav isik seadust lugedes seda mõista ei suuda, on raske seda ka ettevõtlustegevuses rakendada. Seadustesse viiakse sisse muudatusi, mis võib põhjustada selle, et ühest ja samast seadusest saavad erinevate teadmistega isikud erinevalt aru.

Lõputöö teema valik on tingitud sellest, et raamatupidamiskohustuslased peavad täitma raamatupidamise seadust, mis peab olema mõistetav kõikidele raamatupidamiskohustuslastele. Autor on arvamisel, et raamatupidamise seadusest on ka finantstadmisi omavatel isikutel sageli raske aru saada. Seaduse erinevaid sätteid ei ole võimalik alati täita nende omavahelise kooskõla puudumise tõttu. See omakorda võib põhjustada olukorra, kus üks säte on teisega vastuolus ja keeruline on üheselt aru saada, milline on kõige õigem lähenemine.

Viimased muudatused raamatupidamise seadusesse tulenesid direktiivist 2014/95/EL, mille alusel pidid kõik EL liikmesriigid võtma kasutusele alates 01.jaanuar 2017 direktiivis sätestatu, mis teebki lõputöö aktuaalseks.

Lõputöö uudsuseks on see, et autorile teadaolevalt teostatakse teadustöö raames esmakordne raamatupidamise seaduse sätete omavahelise ühilduvuse analüüs arusaadavuse printsiibist lähtuvalt.

Lõputöös on uurimisprobleemiks see, et seaduste muutmisel ei koostata uut seadust, vaid viiakse sisse muudatusi, jättes seejuures märkamata erinevate sätete omavahelist kooskõla. Seetõttu võib seadusest arusaamine ning selle järgimine olla raskendatud inimestele, kes ei oma erialaseid teadmisi. Kas raamatupidamise seaduse sätted on üheselt arusaadavad?

Lõputöö eesmärgiks on välja selgitada raamatupidamise seaduse sätete vastavus arusaadavuse printsiibile.

Käesolevas töös käsitletakse arusaadavuse printsiipi selliselt, et ka isikud, kes ei oma erilisi finantsteadmisi, peaksid mõistma ning aastaaruannetest aru saama selliselt, et nad oskaks vastavalt raamatupidamise alusprintsiipidele (Rahandusministeerium, 2017), mis on sätestatud raamatupidamise seaduses (Raamatupidamise seadus, 2002), käituda ning tegutseda. Teemat saaks käsitleda ka õigusriigi põhimõtte alapõhimõtte õigusselguse probleemist lähtuvalt, kuid tegemist ei ole õiguslase tööga, kuna töös ei ole analüüsitud niivõrd seadust õigusselguse põhimõttest lähtuvalt, vaid selle mõistmist raamatupidamiskohustuslase tasemel.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Analüüsida ja süstematiseerida raamatupidamiskohustuslase raamatupidamise teoreetilisi lähtekohti alates raamatupidamise tekkeloost.
2. Teostada raamatupidamise seaduse sätete omavahelise ühilduvuse analüüs.
3. Hinnata teooriast ja praktilisest analüüsist tulenevaid võimalusi ja analüüsida, kas raamatupidamise seaduse sätted vastavad arusaadavuse printsiibile.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Teostatakse raamatupidamise seaduse sätete kokkusobivuse analüüs. Analüüsi tulemustest lähtuvalt, tehakse muutmist vajavate paragrahvide konkreetseid muudatusettepanekud.

Lõputöö esimeses peatükis antakse ülevaade raamatupidamise põhitõdedest. Esimese peatüki esimeses alapeatükis süstematiseeritakse raamatupidamise tekkelugu lähtuvalt teoreetilistest allikatest ajaloost kuni kaasajani. Teises alapeatükis analüüsitakse raamatupidamiskohustuslase mõistet, tema õigusi ja kohustusi vastavalt teoreetilistest allikatest ja millistest seadustest on kohustuslik lähtuda.

Lõputöö teises peatükis antakse ülevaade raamatupidamise seadusest. Esimeses alapeatükis teostatakse 01.01.2018 jõustunud raamatupidamise seaduse kehtiva redaktsiooni paragrahvide omavahelise kokkusobivuse analüüs. Selgitatakse välja paragrahvid, mis on üheselt mõistetavad ja need, mis vajavad seotust teiste paragrahvidega. Seaduse erinevate sätete analüüsil selgub, millised paragrahvid ja nende sätted omavahel vastavuses ei ole ning millised need erinevused täpselt on. Teises alapeatükis tuuakse lähtuvalt eelnevast analüüsist välja puudused, tehakse ettepanekud seaduse üheselt ja selgeks mõistmiseks, tagamaks üheselt mõistetavate finantsandmete kuvamine riigile.

Töö koostamisel kasutatakse raamatupidamise seaduse 01.01.2018 redaktsiooni, materjale rahandusministeeriumi ning Maksu-ja Tolliameti kodulehekülgedelt, 2014/95/EL direktiivi ning muid teemakohaseid allikaid sh teadusartikleid.

# 1. RAAMATUPIDAMISARVESTUSE OLEMUS

## 1.1. Raamatupidamise tekkelugu

Ettevõtte toimimiseks on oluline, et ettevõtja peab oma varade, kulude ning tulude üle arvestust. Kui arvestust ei peeta, on väga raske ettevõtjal toimida, sest arvestuslik ülevaade puudub. Raamatupidamine on väga oluline osa ettevõtte igapäevasest tegevusest, kuna tänu sellele kajastub õigesti, objektiivselt ning teistega võrreldavalt ettevõtte finantsseisund, majandustulemused ning rahavood. Tihti räägitakse raamatupidamise funktsioonidest ja võimalustest, kuid kui tihti mõeldakse sellele, kuidas selline süsteem üldse välja arenes.

Sellele küsimusele ei ole ainuõiget vastust, kuid enamlevinum on kolm varianti: 6000 aastat tagasi, kui inimesed hakkasid sihilikult majanduselu tõsiasi kirja panema, 500 aastat tagasi, kui avaldati L. Pacioli raamat „Kõik, mis käsitleb aritmeetikat, geomeetriat ja proportsiooni“ ja raamatupidamise mõistmine sai alguse, 100 aastat tagasi kui ilmusid esimesed teoreetilised struktuurid raamatupidamise valdkonnas. (Mukhametzyanov, et al., 2017, p. 1228) Samas on Denise Schmandt-Besserat oma töös väitnud, et kirjutamine sai alguse loendamisest. See väide põhineb faktil, et peaaegu igalt Kesk-Ida arheoloogiliselt alalt leidsid teadlased põlenud savi juppe, mida ei suudetud tuvastada. Hiljem leidis Schmandt-Besserat oma teadustöös, et märgid moodustasid välja töötatud raamatupidamise süsteemi, mida kasutati Kesk-Idas juba umbes 8000-3000 eKr. (Schroeder, *et al.*, 2014, pp. 2-3)

Korras raamatupidamine on kindlasti üks edu alustaladest, kui ettevõtte juhtkond näeb ettevõtet kui terviklikku organismi ja kui on soov olla pikaajaliselt edukas. Õige ja õiglane pilt ettevõtte majandustulemusest annab võimaluse analüüsida vigu, näha ettevõtte tugevaid külgi, leida uusi lahendusi ja sealjuures vältida valesid otsuseid. (Allikvee, 2006, lk 11) Raamatupidamine ja edukas ettevõtlus toimivad vaid siis, kui ettevõtja näeb ja saab aru, kui oluline on ühtse majandussüsteemi toimimiseks see, et andmeid kajastatakse õiglaselt, sest vastasel juhul on riigile kuvatud andmed väärad ning konkurents ettevõtete vahel muutub ebaausaks.

Raamatupidaja on ettevõttes üks tähtsamaid lüüsid, tänu kellele kajastub ettevõtte majanduslik olukord ning finantsseisund teistele ettevõtetele ning riigile. Professionaalne

raamatupidaja ettevõttes on keegi, kes vastab järgmistele professionaali standarditele (Brower, *et al*, 2005):

- Omab oskusi, teadmisi ning on läbinud eksperdi koostatud eksami ning on pidevalt arenenud struktureeritud ja jälgitavas kontekstis.
- On pühendunud väärtustele nagu täpsus, ausus, terviklikkus, objektiivsus, läbipaistvus ja usaldusväarsus.
- On distsiplinaarvõimuga asutuse järelevalve all.

Raamatupidamisega pole ettevõttes seotud mitte ainult raamatupidaja. Raamatupidaja on pigem ettevõtte üks lüli, kes paneb kirja kõik reaalsed tehingud, faktid ja seob need üheks terviklikuks pildiks ettevõtte majandamisest numbrite keeles. Seega on raamatupidamine vajalik ka ettevõtte juhtkonnale. Raamatupidamist võib teostada kas juhtkond ise, raamatupidaja, raamatupidamise osakond või raamatupidamisteenust osutav ettevõtte; oluline on, et seda teostavad kompetentne isik või isikud. (Allikvee, 2006, lk 11-12) Sellest ka raamatupidamise üks kõige tähtsam reegel: raamatupidamine peab olema loetav ja arusaadav nii ettevõtte juhtkonnale, raamatupidajale kui ka kõikidele isikutele, kel on vajadus saada informatsiooni finants- ja raamatupidamisarvestusest, ning ametnikele, kel on õigus kontrollida ettevõtja raamatupidamist ja maksude arvestamist.

Raamatupidamine on seega vajalik selleks, et ettevõtte toimiks ning majandussüsteemis püsiks aus ja terviklik konkurents. Raamatupidamist teostavad isikud on selle jaoks võtmeisikud, sest nemad teavad ja saavad aimu ettevõtte tegelikust majanduslikust olukorrast ning sellest, kas ettevõtte toimib õiguspäraselt või mitte. Siinkohal on oluline teada, kuidas selline omaette süsteem üldse välja arenes ning kuidas on nii suur toimiv süsteem aastast-aastasse muutunud.

Raamatupidamise, kui omaette majandusharu, juured ulatuvad väga kaugemale minevikku ning on loogiline, et ühtset seletust selle tekkimisele ei ole. Kuna nii kaugest minevikust on raske saada informatsiooni, millel on reaalne tõepõhi all, siis leidubki mitmeid erinevaid seletusi raamatupidamise tekkeloost ning selle kujunemisest. Igal indiviidil on seega erinev versioon iidsete aegade tagusest arvepidamisest ning kõiki neid võib pidada õigeks, oleneb millisest vaatenurgast vaadata ning millisele teadlasele keskenduda.

Raamatupidamise tekkimise täpset aega ja põhjust on raske määratleda. Ürgaja ühiskonnas polnud arvepidamist tarvis, kuna tolle aja inimestel polnud lihtsalt millegi kohta arvestust



pidada. Kõik, mis kütamise või koriluse käigus saadi, tarbiti kohe. Nui või kivikirves ei olnud niivõrd olulised varaobjektid, et nende kohta arvet pidada. Arvepidamise tekkimise eelduseks oli jõukuse suurenemine (tekkisid objektid, mille kohta oli vaja arvet pidada) ja oskus välja tuua kogus, jättes kõrvale varaobjektide muud omadused. (Alver. J, Alver. L, 2009, lk 12-13).

Arvepidamise ajalugu sai alguse Lähis-Idast, kuhu esimesed elanikud tulid 10 000-8000 aastat e.m.a. Sel perioodil loendas muistse templi preester olemasolevat vara (kari, vili) ja tegi selle kohta märkmeid. Tekkinud oli arvepidamine. Muinasaja arvepidamine oli eelkõige faktide fikseerimine – seega staatiline. See tugines inventeerimisele ja vara registreerimisele. Viimane tähendas keskendumist konkreetsetele varaobjektidele. Näiteks selleks, et kindlaks määrata, kumb kahest karjast on suurem, aeti mõlema karja veised kahekaupa läbi värava. Seega õppisid inimesed kõigepealt loendama, arvutamiseni jõuti hiljem. (Alver. J, Alver. L, 2009, lk 13).

Kuna teooriaid raamatupidamise tekkeloost on sadu, kui mitte tuhandeid, on raske täpselt kindlaks määrata millal arvepidamine alguse sai – kindel on see, et esimene arvepidamine oli erinev sellest, mis kehtib Eesti Vabariigis. Kõige kaugem teooria on 10 000 aasta tagune. See number kinnitab jällegi seda, et raamatupidamise näol on tegemist täiesti omaette toimiva ning väga olulise süsteemiga, ilma milleta meie riigi majandus tegutseda ei saaks.

Alver (2017) on väitnud, et raamatupidamise tekkimiseks oli vaja kahte asja – kirjutamis- ja arvutamisoskust. Kirjutamisoskus oli vanadel aegadel üks esimestest oskustest, mis omandati, et arvepidamisega tegelema saaks hakata. Arvutamisoskus oli selle loogiline jätk, sest arvutamisoskus tegi arvepidamise võrreldes kirjutamisoskusega veelgi lihtsamaks. Alver (2017) on samuti väitnud seda, et leitud on 18 Sumeri savitahvlilt, mis on pärit umbes ajavahemikust 3400–3000 e.m.a, ning, et iidsete tekstid on õnnestunud dešifreerida. Näiteks ühel savitahvlil on tekst: "29 086 mõõtu otra 37 kuud Kushim". Seda lauset tuleks tänapäeval lugeda järgmiselt: "37 kuu jooksul saadud 29 086 mõõtu otra mõõdet. Allkiri: Kushim." „Kushim“ esineb kõigil 18 savitahvlil. Arvatakse, et Kushim oli muistne (üles)kirjutaja, kes pidas arvestust mitmesuguste tehingute kohta - seega esimene raamatupidaja (Alver, 2017).

Iidsetel aegadel toimus inimestel kiire areng, sest olud sundisid neid tagant. Kirjutamis- ja arvutamisoskus on ühed paljudest oskustest, mis on praeguses ühiskonnas elavate isikute jaoks normaalsed ning igapäevased tegevused ning oskused. Vanal ajal tähendasid sellised

oskused palju, sest puudusid koolid, kus inimesed end harida saaks, samuti ei olnud piisavalt vahendeid, läbi millede kirjutamis- ja arvutamisoskus endile selgeks teha. Seetõttu olidki olulised avastused ning leiud, mis arvepidamise valdkonda järjest rikastama hakkasid.

Esialgu oli arvepidamine lihtne ja primitiivne. On teada, et Vana-Egiptuses kasutasid vaaraode vara üle arvestust pidades preestrite õpetatud ametnikud arvepidamiseks kohandatud piitsa või nõöri - piitsal või nõöril oli iga maksja kohta suuruse järgi oma nõörikene, kuhu võlasummade tekkimisel seoti sõlm. Võla tasumisel harutati sõlm lahti (või kustutati puutükilt mäрге, juhul kui arvestus oli peetud kriipsukeste vedamistega sellele puutükile). Hiljem kasutati näiteks arvepidamiseks juba kivist ja marmorist tahvleid. (Audiitorbüroo Õnne Kurvet, 2017)

Majandusteooria vanaisa on Vana-Kreeka teadlane Aristoteles, kes süstematiseeris majandusteadusi ning pööras tähelepanu erinevatele majandusprotsessidele ning nende kirjeldamisele (Linnasmägi, 2017, lk 16). Selline aegade tagune arvepidamine muutis maailma, sest, et tänu nõöri – piitsa meetodile tuldi üldse mõttele, et arvepidamine on vajalik. Võlglaste ja laenatud summade üle oli oluline arvestust pidada, sest vastasel juhul oleks olnud raske meelde tuletada, kes ja kui palju laenas ning millal oli oodata tagasimaksmist. Sellised teadmised panid aluse sellele, et inimesed hakkasid mõistma, kui oluline on oma varade ning kulutuste üle arvestust pidada, sest vastasel juhul võis toimetulek olla raskendatud. Just iidsete aegade eelkäijad on praeguse toimiva raamatupidamissüsteemi nurgakivi – aluspõhi, millest kogu süsteem järjest rohkem arenema hakkas.

Nagu ka tänapäeval on arvepidamisel olulised dokumendid, siis Kreeka raamatupidamist hellenismi perioodil iseloomustas 256. aastast e.m.a. pärinev põhjalik ürik ehk dokument – Zenoni papüürus. Zenon oli suure maavalduse haldur (valitseja), kelle üheks ülesandeks oli igapäevane arvepidamine tema jurisdiktsiooni all toimunud tehingute üle. Zenoni arvates olid arvepidamise eesmärkideks määrata kindlaks majandi üldseisund, mis omakorda eeldas aineliste varaobjektide süstemaatilist kontrolli ning regulaarset debitoorse ja kreditoorse võlgnevuse analüüsi ning teha kindlaks eri tegevusvaldkondade majanduslik efektiivsus (seega oli juba tegu majandusliku analüüsi esimeste ilmingutega). (Alver, 2017)

Zenoni papüürus muutis tolleaegse arvepidamise põhjalikumaks ning korrektsemaks, sest alates sellest ajast oli arvepidamine kindlalt määratud. Ürikus (dokumendis) olid kindlad

reeglid ning punktid, mida pidi järgima, sest vastasel juhul poleks raamatupidamine olnud korrektne ning vastanud nõuetele. On märkimisväärne, et juba mitu tuhat aastat tagasi oli loodud dokument, mis määratles raamatupidamise korrektse toimimise ning aitas varade üle kontrolli hoida, samuti analüüsida võlgnevusi. Alates Zenoni papüüruse loomisest hakkas aastatetagune arvepidamine järjest rohkem sarnanema praegusele – kaasaegsele raamatupidamisarvestusele.

Kaasaegse kahekordse kirjendamise meetod võeti kasutusele 14. sajandil. Raamatupidamise isaks peetakse teadlast, matemaatikut ning raamatupidajat Luca Bartolomeo Paciolit. (Alver, *et al.*, 2004, lk. 9-23) Seda hetke võib pidada arvepidamise teoreetiliseks aluseks. Pacioli kirjutas oma esimese traktaadi 1494. aastal, mis kirjeldab äriühingukonna süsteemi, mida kutsutakse kahekordseks kirjendamiseks (Barrett, 2005, p. 839). Ilmunud kirjutise pealkirjaks sai kahekordse kirjendamise raamat „Summa“. (Kirsipuu, 2015, lk 8) Luca Pacioli ei leiutanud kahekordse kirjendamise süsteemi, vaid ta oli esimene, kes selle süsteemikirjelduse avaldas. Pacioli kasutas teoses majandustehingute kirjendamisel araabia numbreid, rooma numbreid kasutas ta vaid kuupäevade kirja panemiseks. (Lee, *et al.*, 2013, pp. 2-12)

Luca Bartolomeo Pacioli (u. 1445 – 1509) oli tuntud õppejõud, matemaatik, kirjanik, õpetlane, rändur, kes töötas edukalt matemaatika professorina. Pacioli kirjutas oma traktaadi raamatupidamisest umbes 50 aastaselt. Traktaat koosneb 36-st peatükist, mis sisaldavad väga põhjalikke ning üksikasjalikke teoreetilisi seletusi ning näiteid. (Laas, 2012) Kuna avaldatud traktaat oli oma olemuselt ärialase kirjanduse klassika, siis muutus see peale avaldamist momentaalselt väga tähtsaks teoseks. See omakorda avaldas tungiva soovi inimeste seas ning traktaate hakati välja trükkima juba väga varajasel ajal. L. Pacioli levitas traktaadi kirjutamisega raamatupidamisarvestuse kahekordse kirjendamise meetodit ka väljapoole Itaalia piire ning saab väita, et Pacioli traktaat on kõige algus, millele baseeruvad põhimõtteliselt kõik raamatupidamise kahekordse kirjendamise meetodi kirjutised. (Laas, 2012)

Sellise teose loomine oli raamatupidamise arengus väga oluline hetk, mis pani aluse sellele, et inimesed oskavad ning saavad kergemalt arvepidamist korraldada. Traktaadi loomine ning kahekordse süsteemi avaldamine oli arvepidajate jaoks ajalooline, sest alates 1494. aastast oli olemas kirjutis, mis aitas paremini raamatupidamise olemust ning kõike sellega seonduvat (arvestamine, kulutused, tulud) mõista. Pacioli muutis raamatupidamise

süsteemi inimeste jaoks mugavamaks ning arusaadavamaks kui see oli iidsetel aegadel olnud.

Alates 1970. aastast on raamatupidamise ajalugu algatanud mitmeid teadusuuringute infrastruktuure (näiteks kongressid, ajalehed ja ühendused), mis toetavad võrgustike loomist. Näiteks Ernest Stevelinck organiseeris samal aastal Brüsselis esimese Maaailma raamatupidajate kongressi, mis nägi raamatupidamise ajaloo uurimist kui akadeemilist distsipliini. (Carmona, 2017, p. 321) Selline lähenemine on mitmes mõttes loogiline, sest raamatupidamine näitab ettevõtte finantsseisundit ning kindlasti peab see olema esitatud õigesti ning teatud reegleid järgides.

Selleks, et raamatupidamist õigesti pidada, tuleb järgida seadusi ning toimida vastavalt neis olevatele sätetele. Raamatupidamist reguleerivad sätted on ettevõtja jaoks ühed olulisimad reeglid, sest kui nendest kinni ei peeta, kaasneb ettevõtjale sellega lisakoormus (lisanduv maks). Raamatupidamine käib kindlate reeglite järgi just nagu toimib ka akadeemiline distsipliin. Kui puuduks reeglid, puuduks ka kord ning viimase puudumisel oleks tegemist ebakorrekse raamatupidamisega.

Raamatupidamine on üheks tähtsaimaks majanduse alaks, mis on inimeste eludes järjest rohkem levinud, nii et on isegi võimatu tänapäeva ühiskonda ilma selleta ette kujutada. Raamatupidamine on hästi läbi mõeldud süsteem, mis mõjutab erinevaid majanduselu töekspidamisi, ükskõik kui erinevad need ka on, ja paigutab need tavalisse loogilisse süsteemi. (Mukhametzyanov, *et al.*, 2017, p. 1227) Läbi aegade on kasutusel olnud mitmesuguseid raamatupidamise süsteeme. Enam kasutusel olevate ja levinumate põhisüsteemide hulka kuuluvad itaalia, saksa, prantsuse-inglise ja ameerika süsteem. Kõigi nelja süsteemi puhul kasutati pearaamatu andmeid käibeandmiku ja bilansi koostamiseks. (Saidla, 2016)

Itaalia süsteem tähendas seda, et arvestust peeti kahes põhiraamatus. Kõik muudatused majandusüksuse varades kirjutati esiteks päevaraamatusse, seejärel pearaamatusse. Kindlaksmääratud ajal tehti kokkuvõtted ja toodi välja lõppseisud. Süsteemi arenedes hakati detailsema arvestuse pidamiseks kasutama mitmeid abiraamatuid, millede kokkuvõtteid võrreldi pearaamatu andmetega. (Raamatupidamise ABC, 2010) Selline süsteem sarnaneb kõige enam praegusele toimivale süsteemile, kus päevaraamatusse pandi kirja tehingu sisu ning pearaamatus asuvatesse kontodesse kirjendati, kas kirje vähenes või suurenes (deebet ja krediid).

Saksa süsteemi väljaarendamise aluseks oli vajadus võimaldada mitmel inimesel üheaegselt päevaraamatut pidada. Muudatuste registreerimine majandusüksuse varades jagati kahte ossa: muutused raha eest ja muudatused võlgu või mitte raha eest. Seega peeti kahte päevaraamatut ühel ajal, kusjuures sissekanded neisse tehti iga päev. Pääräamatusse aga võis sissekandeid teha kas iga päev või teatava aja, näiteks nädala, kuu jne, kaupa. (Raamatupidamise ABC, 2010) Saksa süsteem andis täpse ülevaate, millised on rahalised vahendid ning kui palju oldi toote või teenuse eest võlgu. Selline süsteem oli põhjalik, kuid samas ka tüütum, sest oli rohkem raamatuid, mida hallata.

Prantsuse-inglise süsteem erines saksa süsteemist selle poolest, et majandustehingute kronoloogiliseks registreerimiseks kasutati mitut žurnaali, kus igas neist kajastati kindlat ühelaadsete tehingute rühma. Niisugune süsteem võimaldas ulatuslikumalt tööjaotust ja madalama kvalifikatsiooniga töötajate kasutamist, sest ühelaadsete tehingute kandmiseks kindlatesse žurnaalidesse ei olnud vaja tunda kõiki raamatupidamise reegleid. (Raamatupidamise ABC, 2010)

Ameerika süsteemi iseärasuseks oli asjaolu, et kahe põhiraamatu asemel võeti kasutusele üks põhiraamat, kus igal leheküljel oli kaks osa- üks päevaraamatu ja teine pearaamatu jaoks. See süsteem nõudis tingimata abiraamatute pidamist. Süsteem sobis väikestele, suhteliselt püsiva tehingute ringiga ettevõtetele. (Raamatupidamise ABC, 2010) Ameerika süsteemi kasutamine oli väikestele ettevõtetele kindlasti mugav, sest kasutusel oli vaid üks põhiraamat. Nii oli kindel, et kõik asjad on ühes kohas ning kui midagi oli vaja kontrollida või otsida, sai seda teha kiirelt ning efektiivselt.

Kuna raamatupidamine on spetsiifiline ning oluline ala, siis juba iidsetest aegadest reguleeris seda seadus. Hammurapi seadustekogu loetakse esimeseks kaubandust ja arvepidamist reguleerivaks seaduseks, mis koosnes sissejuhatusest, 282 paragrahvist ja lõppsõnast. Seadus või seadusekogu on nii suure eraldiseisva ala puhul väga oluline, sest see aitab inimestel paremini ning lihtsamini raamatupidamisvaldkonnas toimida – kogu reeglistik on kättesaadav ühest kohast.

Näiteks tuli vastavalt Hammurapi seadustekogule saada kirjalik tõend tehingu (ost, rent, laen pantimine jms) toimumise kohta mitte ainult osapooltelt vaid ka tehingu tunnistajatelt, sest vastasel juhul ei arvestatud tehingut raamatupidamises ning kui ei suudetud tehingu toimumist tõestada, võis asi lõppeda hukkamisega (Alver, 2017). Hammurapi seadustekogu

olemasolu tõestab ning näitab seda, et juba nii sadu aastaid tagasi oli tolleaegsetele elanikele teada kasumi mõiste.

Samuti on oluline see, et õige ja õiglase raamatupidamisega tagatakse riigi jõudlus ja vastupidavus. Seda just sellepärast, et kui ettevõtja peab raamatupidamist nii nagu seadus ette näeb, kaasneb sellega loomulikult ka maksude maksmine riigile. Kui tuua näiteks raamatupidamiskohustuslane, kes on ka käibemaksukohustuslane, siis õiget raamatupidamist tehes ning arveid õigesti kajastades ei saa riigi eelarve kahju. Kuna käibemaksukohustuslasel on lubatud maha arvata ettevõtlusega seotud ostudelt käibemaks (saada riigilt käibemaks tagasi), siis on oluline et raamatupidamiskohustuslane ka oma käibemaksuarvestust õigesti peaks. Kui näidata liiga palju või kasutatakse näiteks fiktiivseid arveid ning küsitakse alusetult riigilt käibemaksu tagasi, siis jääbki riigil saamata suur osa maksutulust. Saab väita, et raamatupidamine ja raamatupidamisarvestus on otseselt seotud ka riigi maksutuluga ning sellega, kui hea on Eesti riigi majanduslik olukord.

Tänapäevane raamatupidamisarvestuse korraldamine võeti Eesti Vabariigis teravdatud tähelepanu alla 1994. aastal, kui võeti vastu 08.06.1994 "EV Raamatupidamise seadus", mis hakkas kehtima 01.01.1995 aastal. Täna sel päeval töötavad ja juhitud raamatupidajad aga juba uue seaduse järgi. Uus "Raamatupidamise seadus" võeti vastu 20. novembril 2002 aastal ja hakkas kehtima 01. jaanuarist 2003 aastal. Kehtivale seadusele on tehtud peaaegu igal aastal ka seaduse muutmise seadusi, seega tuleb alati kursis olla kehtivate nõuetega. (Audiitorbüroo Õnne Kurvet, 2017)

Järgmine raamatupidamise muutmise seadus jõustus 01.01.2018, millega raamatupidamisarvestuse nõudeid jällegi muudeti. Seaduse muutmise seadus ei tähenda aga seda, et vastu võetakse uus seadus. Seaduse muutmise seadusega muudetakse vaid mõnda sätet – muu jääb samaks. Seetõttu võibki juhtuda, et sätteid küll muudetakse, kuid ei jälgita nende ühilduvust teiste muutmata jäänud sätetega. See omakorda võib põhjustada selle, et üks säte välistab teise või üks säte ütleb üht ning teine teist ning on raske mõista, milline oleks õige tegutsemisviis.

Kokkuvõtvalt selgus, et raamatupidamine sai alguse mitmeid tuhandeid aastaid tagasi ning on olnud pidevas muutumises. Raamatupidamise isaks peetakse Luca Paciolit, kes avaldas esimesena traktaadi kahekordse kirjendamise kohta. Raamatupidamise vanaisaks peetakse Aristotelest, kes oli majandusteadlane ning kes pööras tähelepanu erinevatele

majandusprotsessidele ning nende kirjendamisele. Raamatupidamine on ettevõtlustegevuse lahutamatu osa, tänu millele kajastub raamatupidamiskohustuslaste majandustegevus õiglaselt ning õigesti. Kui raamatupidamisaruanded ei ole koostatud korrektselt ning ei kajastata tulemusi õiglaselt, siis jääb riigil maksutulu saamata. Seetõttu ongi oluline eelkõige mõista raamatupidamise sisu ning teket, sest kui puuduvad baastadmised, on raske kõike õiglaselt ning õigesti kohaldada.

## **1.2. Raamatupidamiskohustuslase õigused ja kohustused**

Igal ettevõtjal on Eesti Vabariigi seadusest tulenevad õigused ning kohustused. Raamatupidamiskohustus tuleneb raamatupidamise seadusest, juriidilistel isikutel on välja kujunenud kindlad kriteeriumid, mida tuleb täita. Seadus määratleb ning paneb paika kindlad nõuded ning piirid, mida saabki nimetada õigusteks ning kohustusteks. Et saada aru, millised on raamatupidamiskohustuslaseks olemise nõuded on oluline mõista selle valdkonna aluspõhimõtteid ning järgida seadust.

Raamatupidamiskohustuslaseks on Eesti Vabariik ühe avalik-õigusliku juriidilise isikuna, Kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja (FIE) ning Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal. (Raamatupidamise seadus, 2002) Raamatupidamiskohustuslastel on seadusega määratud kindlad õigused ning kohustused, mida järgides tegutsetakse vaid parimates huvides ning õiglaselt. Et ettevõtlussüsteem toimiks, on oluline, et kõik registrisse kantud ettevõtjad kirjapandud reegleid järgiks, vastasel juhul oleks kaheldav, kas aus ettevõtlussüsteem Eestis toimib ning ettevõtted püsima jäävad.

Raamatupidamiskohustuslane peab koostama lõppenud majandusaasta kohta majandusaasta aruande. Majandusaasta pikkuseks on tavapäraselt 12 kuud. Majandusaasta aruanne koosneb raamatupidamise aastaaruandest, lisadest ja tegevusaruandest. (Palmipuu, 2013, lk 5,7; Raamatupidamise seadus, 2002). Raamatupidamiskohustuslase asutamisel, lõpetamisel, majandusaasta alguskuupäeva muutmisel või muul seadusega ettenähtud juhul võib majandusaasta olla lühem või pikem kui 12 kuud, kuid ei tohi ületada 18 kuud. Riigi, samuti riigi raamatupidamiskohustuslase majandusaastaks on eelarveaasta. (Raamatupidamise seadus, 2002) Kindel majandusaasta pikkus on seadusega määratud, sest vastasel juhul oleks raske hallata ettevõttes toimuvat ning pidada seadusjärgset

kontrolli. Mida suurem on infokogumik, seda raskem on sellest saada õiglast ning kasulikku informatsiooni.

Raamatupidamiskohustuslasel lasub mitmeid õigusi ja kohustusi. Õigused on näiteks avaliku ühingu- ja konkurentsioigus. Konkurentsioigus peab tagama ühest küljest ettevõtlusvabaduse teostamise ning teisest küljest avaliku huvi, mis seondub kvaliteetsete kaupade ja teenuste saamisega. Samuti on ettevõtjal õigus riigiabi saamisele (toetused jm) ja näiteks riigihankeõigus, ühinguõigus (õigus oma ettevõttele, ühingule), intellektuaalse omandi õigus (kaubamärgid jm), maksejõuetusõigus (äritegevuse lõpetamine olukorras, kus majandustegevus puudub, peab olema võlausaldajatele võimalikult valutu). (Justiitsministeerium, 2006, lk 6-9).

Raamatupidamise arvestus on majandussüsteem raamatupidamiskohustuslase majandusüksuse tasandil, peegeldades raamatupidamiskohustuslase vara, selle moodustamise allikaid ja kaasnevaid tehinguid. Raamatupidamise arvestuse koostisosad on finantsraamatupidamine, maksude arvestus, juhtimisarvestus, kuluarvestus, finantsanalüüs, eelarvestamine, sisekontroll, audiitorkontroll (audit). (Raamatupidamise seadus, 2002)

Raamatupidamine on tavaliselt kui süsteem, millel on kaks erinevat ahelat: juhtimisarvestus, mis vastab ettevõtte juhtide vajadustele ning finantsarvestus, mis vastab kõikide teiste kasutajate (töötajate, konkurentide, tarnijate) raamatupidamislikele vajadustele. (Atrill, P., McLaney, E., 2002, pp. 3-11) Lisaks juhtimisarvestusele ja finantsarvestusele on mõned teadlased ja raamatute autorid leidnud, et kolmandaks ahelalülis on maksuarvestus, mis on raamatupidamises eraldi spetsialiseerunud ala. Nimelt maksutagastused põhinevad finantsarvestuselt saadud informatsioonil ning maksuarvestuse kõige raskem aspekt ei ole mitte maksutagastuse ettevalmistus, vaid maksukava või teisti öeldes maksude planeerimine. (Meigs, *et al.*, 2000, p. 5)

Raamatupidamiskohustuslane peab enda varade ning kohustiste üle pidama järjepidavat kontrolli ning esitama alati õigeaegselt nõutavad dokumendid. See on vajalik selleks, et nii riigil kui ka teistel aruannete kasutajatel oleks ülevaade ettevõtja (finants)stabiilsusest ning selleks, et näha, kas ettevõtja on olnud maksukuulekas ning käitub õiguskuulekalt.

Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, finantstulemusest ja rahavoogudest; dokumenteerima kõiki oma majandustehinguid; kirjendama algdokumentide või nende



põhjal koostatud koonddokumentide alusel kõiki oma majandustehinguid raamatupidamisregistrites; koostama ja esitama majandusaasta aruande ning muud finantsaruanded käesolevas seaduses ja teistes õigusaktides sätestatud korras; säilitama raamatupidamise dokumente. (Raamatupidamise seadus, 2002)

Põhitõed loovad aluse ettevõtte toimimisele, sest ilma korrektse raamatupidamiseta ei saa toimida ka korrektne ning seaduspärane ettevõtlus. Samuti on põhitõdede olemasolu muutnud ettevõtluse ühtsemaks, sest kõigil ettevõtlusega tegelevatel isikutel on samad alused, mida tuleb järgida. Kui toimitakse vastavalt reeglitele, on tulemuseks lihtsasti loetavad ja ühiselt arusaadavad aruanded ning dokumendid ja õiguskuulekas toimimine.

Raamatupidamisandmed on alus paljudele otsustele, näiteks toodete ja teenuste hinna- ning kuluarvestusele, ettevõtete omandamisele või neist loobumisele, äriplaanide hindamisele. Selleks, et saada raamatupidamisteavet otsuste tegemisel hästi ära kasutada, on tähtis saada aru, kas ja mil viisil seda teavet võib usaldada – see tähendab, et mõista tuleb raamatupidamise nõrkusi ja tugevusi mõõtmissüsteemina. (Barker, 2011, lk 10) Et raamatupidamisandmete alusel üldse otsuseid tegema saaks hakata on oluline, et esitatud andmed oleksid õiged ning usaldusväärsed. Põhitõdede rakendamine ning olemasolu on seega ettevõtlussüsteemi toimimise alustala, sest kui esitatud andmed on valed või vigased, on oht, et ettevõtte siseselt tehakse vale otsus näiteks püsijäämise või loobumise suhtes.

Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama majandusaasta aruande, mis hõlmab raamatupidamise aastaaruande ja tegevusaruande koostamist ning majandusaasta aruande heakskiitmist. Majandusaasta aruande esitamine hõlmab audiitorkontrolli; äriühingute puhul majandusaasta kasumi jaotamise või kahjumi katmise ettepaneku koostamist; majandusaasta aruande esitamise kinnitamist. (Raamatupidamise seadus, 2002)

Majandusaasta aruannet koostatakse selleks, et oleks ülevaade ettevõtte toimimisest, plaanidest ning püsijäämisest. Samuti annab iga aastane majandusaasta aruande koostamine ning avaldamine võimaluse andmete statistilisteks analüüsideks tegevusala põhiselt. See võimaldab finantsalaga piisavalt tuttavatel inimestel saada ülevaate sektoripõhiselt ettevõtete edukusest ning näiteks sellest, millisel alal tegutsevatel ettevõtjatel oli kõige tulusam aasta ning millistel mitte.

Raamatupidamise aastaaruanne koosneb põhjaruannetest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ning lisadest. Eesti

finantsaruandluse standardist lähtuva mikroettevõtja ja väikeettevõtja raamatupidamise aastaaruanne koosneb vähemalt kahest põhiaruandest (bilanss, kasumiaruanne) ning lisadest (edaspidi lühendatult raamatupidamise aastaaruanne). Raamatupidamise aastaaruande koostamise aluseks on raamatupidamisregistrites kirjendatud majandusaasta majandustehingud ja reguleerimiskanded. Aastaaruande koostamiseks inventeeritakse raamatupidamiskohustuslase varade ja kohustiste saldod, hinnatakse registrites kajastatud varade ja kohustiste väärtuse vastavust raamatupidamise alusprintsipiide ning finantsaruandluse standardi arvestuspõhimõtetele, tehakse reguleerimis- ja lõpetamiskanded ning koostatakse põhiaruanded ja lisad. (Raamatupidamise seadus, 2002)

Vastavalt raamatupidamise seadusele on kõigil ettevõtjatel võimalik valida, kas koostada oma aruandeid vastavuses Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (IFRS) või Eesti finantsaruandluse standarditega. Eesti finantsaruandluse standard (EFS), mida kirjeldatakse Raamatupidamise Toimkonna juhendites (RTJ), on mõeldud rakendamiseks eelkõige väiksematele ja keskmise suurusega ettevõtetele, kellel puudub vajadus täismahus IFRS-i aruannete koostamiseks. (Palmipuu, 2012, lk 6) Selline jaotus on mõistlik ning teeb mikroettevõtja ja väikeettevõtja raamatupidamise arvestuse mõnevõrra lihtsamaks, sest neil ei ole kohustust tegutseda samade standardite järgi nagu seda peavad suured ettevõtjad tegema. Samuti on oluline märkida, et suurematel ning rahvusvaheliselt laienenud ettevõtetel on arusaadavalt rohkem dokumentatsiooni ning käivet, mistõttu on suurettevõtete aruannete detailsust ning täpsust vaja laiendada ning fookuseerida.

Raamatupidamise alusprintsipiid on koostatud selliselt, et iga isik, kes tegeleb ettevõtlusega ning seejuures ka raamatupidamisega, saab neist aru ning oskab neid jälgida ning rakendada. Raamatupidamises on kümme alusprintsipi ja neid kõiki on oluline aruannete koostamisel jälgida. Kui printsipi ei järgita või vaadatakse mööda kasvõi ühest alusprintsipiist, on auditit läbiviival isikul alusaruanne lugeda ebakorrektselt ning seda mitte arvestada. Raamatupidamise alusprintsipiideks on majandusüksuse printsipi, jätkuvuse printsipi, arusaadavuse printsipi, olulisuse printsipi, järjepidevuse ja võrreldavuse printsipi, tulude ja kulude vastavuse printsipi, objektiivsuse printsipi, konservatiivsuse printsipi, avalikustamise printsipi, sisu ülimuslikkuse printsipi (Raamatupidamise seadus, 2002).

Alusprintsiiptide järgimiseks tuleb nõuetekohaseks raamatupidamise korraldamiseks määrata majandusaasta, koostada raamatupidamise sise-eeskiri, kinni pidada dokumentide säilitamise tähtaegadest, koostada ning esitada erinevaid aruandeid. Raamatupidaja peaks lähtuma oma töös kutse-eeetika nõuetest. Raamatupidajad tuginevad jätkuvalt professionaalsusele ning ei kinnita oma likviidseid oskusi, seetõttu peaksid nad säilitama eetilist seost enda ja oma tööga (Gill, 2009, p. 15). Kutse-eeetika koodeks sätestab põhiprintsiibid, mis on raamatupidaja elukutse jaoks vajalikud (Raamatupidamine, 2006).

Eetika ja eetilise käitumise mõisteid käsitlevad erinevad autorid sarnaselt. Eetika sarnaneb moraal mõistele. Moraal kujutab endast väärtusi ja uskumusi selle kohta, mis on õige ja vale, hea ja halb, õiglane ning ebaõiglane. Eetika on selliste tõekspidamiste uurimine, põhjendamine ning analüüsimine. (Amstutz, 2013, p. 13) Seega kajastab eetika, millised need väärtused ja uskumused on. Olenevalt olukorrast võib tegemist olla nii sotsiaalsete, isiklike kui ka tööalaste väärtushinnangutega, rõhutades, kas ühiskonna või üksikisiku huvisid (Senaratne, 2011). Eetika mõistet ei saa alati üheselt määratleda. Raamatupidajal on oma ametiülesannete täitmisel kohustus jääda eetiliseks.

Kõik alusprintsiibid on omamoodi olulised ning ei saa välja tuua „kõige tähtsamat printsiipt“. Samuti on oluline, et finantsarvestuse korraldamine ja finantsaruandluses kasutatavad arvestuspõhimõtted ning informatsiooni esitusviis oleks kooskõlas kas Eesti finantsaruandluse standardiga või Euroopa Komisjoni vastu võetud rahvusvahelise finantsaruandluse standardiga. (Raamatupidamise seadus, 2002). See, kas kooskõla peab olema Eesti finantsaruandluse standardiga või rahvusvahelise finantsaruandluse standardiga oleneb sellest, millise standardi alusel raamatupidamise aruanne koostatakse.

Bilanss on raamatupidamisaruanne, mis kajastab teatud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit (vara, kohustisi ja omakapitali). (Raamatupidamise seadus, 2002) Kuna bilanss kajastab ettevõtte varade ja kohustiste väärtust, on see finantsseisundi aruanne ning seda võib võrrelda kui ettevõtte varaliste vahendite kokkuvõtet (Barker, 2011, lk 38) Tippjuhid, kes hindavad sündmuste mõju, kasutavad bilanssi sagedamini, sest see on informatiivsem. (Langdon, Bonham, 2006, p. 44) Bilansi „kuldreegel“ on see, et varad peavad võrduma kohustiste ning omakapitaliga. Kui see reegel ei ole täidetud, ja arvud on tasakaalust väljas on järelikult bilansi koostamisel tehtud viga või ettevõttes ongi tegutsenud valesti ning ebakorrektselt, see tähendab, jäetud midagi arvestamata või kirjapanemata, lootes, et pettus välja ei tule.

Kasumiaruanne annab informatsiooni majandustegevuse tulemi kujunemisest, kajastades ettevõtja tulusid ja kulusid. See tähendab, et bilanss eksisteerib praegusel ajahetkel ning näitab ettevõtte konkreetsel ajahetkel olemas olevat finantsseisundit. Kui toimub mingi muutus, kas ost, müük või võetakse/antakse laenu, muutub kohe samal hetkel ka bilanss. Ettevõtja käibevara ja põhivara summa ehk aktiva ning kohustiste ja omakapitali summa ehk passiva on bilansimaht, teoreetilises kirjanduses on kasutusel bilansimahu mõiste ning investorid kontrollivad bilansimahus varade ja kohustiste osakaalu (Elias, 2016, lk 16).

Kasumiaruanne (tulude ja kulude aruanne) on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustlase aruandeperioodi finantstulemust (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit) (Raamatupidamise seadus, 2002). Kasumiaruande eesmärk on kajastada, kas organisatsioon on teeninud kasumit või kahjumit. Kasumiaruanne on mingi kindla ajavahemiku, näiteks aasta, kokkuvõte (Barker, 2011, lk 30). Kesktaseme juhtide jaoks on kasumiaruanne olulisem, sest nad hindavad ettevõtja tegevust lühema aja jooksul (Langdon, Bonham, 2006, p. 44). Selleks, et ettevõtte teeniks kasumit, peavad tulud ületama kulusid ning kui ettevõtte on kahjumis ületavad kulud tulusid.

Raha, mis ettevõttele hüviste müügist laekub, on tulu. Tulud ei tohiks olla märgatavad enne, kui need on realiseeritud ja teenitud. Realiseerimine esineb tavaliselt siis, kui tooted või teenused on vahetatud sularahaks või sularaha nõudeks, samal ajal kui tulusid loetakse teenituks, kui üksus on oluliselt saavutanud, mis ta peab saavutama, et kasum oleks esitletud tuluna. (Ferris, 1996, p. 35) Raha mis ettevõtte peab hüviste tootmise ja müümisega seoses välja maksma, on ettevõtja kulu. Kulud on ettevõtja väljaminekud või vara ära kasutamine suuremate või keskmiste tehingute tulemusel. Kulud võivad samuti suurenda ka kohustiste suurenemisel. (Larson, Miller, 1995, p. 19). Näitena saab tuua kino – selleks, et saada tulusid, antud juhul piletite müügist, peab ettevõtja ostma filmi näitamise õiguse, maksma ruumi renti, töötajatele palka ja riigile makse. (Majanduse ABC, 2002).

Tulu mõistetakse erinevalt. Enamik inimesi peab tuluks raha laekumist oma tehtud töö eest või kasumit investeringutelt. Mõned majandusteadlased on arvamusel, et tõeline tulu on võrdne psühholoogiliste kogemustega või kasumlikkusega. Teised võtavad pragmaatilisema vaate ja käsitlevad tuluna raha. Raamatupidajad kajastavad raamatupidamisarvestuses tulusid alles siis, kui esineb tehing või majanduslik sündmus. Kohtunikud käsitlevad tulu kui ringlust kapitali kasutamise ja teenuste osutamise vahel. Tulu võib pidada vahendiks, mille abil inimesed elus püsivad ja ilma tuludeta ei oleks

majandust. (Holmes, 2001, pp. 3-4) Üldjuhul kehtib reegel, et tulu miinus kulu võrdub kasumi või kahjumiga.

Rahavoogude aruanne on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi rahavoogusid (raha ja raha ekvivalentide laekumisi ning väljamakseid) (Raamatupidamise seadus, 2002). Rahavoogude aruannet on tõenäoliselt finantsaruannetest kõige lihtsam mõista, sest see on lihtsalt makstud ja saadud rahasummade kokkuvõtte mingi ajavahemiku jooksul, umbes nagu pangakonto väljavõtte (Baker, 2011, lk 26).

Eelnevalt refereeritud teksti näitlikustamiseks näide (eurodes): äritegevust alustati sel aastal, seega on raha algseis null. Rahavoog põhitegevusest on 10 000, rahavoog investeerimistegevusest -30 000 (raha läheb ettevõttest välja), rahavoog finantseerimistegevusest 35 000 (finantseerimine on ettevõtte tulevikus loodetav kasum, seega näilikult raha „tuleb“ ettevõttesse).  $10\,000 - 30\,000$  võrdub  $-20\,000$ .  $-20\,000 + 35\,000$  võrdub  $15\,000$ , mis on muutus rahas. Kuna alustaval ettevõtjal oletatavalt rohkem rahaliikumisi ei olnud, siis aasta lõpuks ongi rahavoogude aruandes raha lõppseis 15 000 eurot.

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, reserve suurendamise ja vähendamise ning muud omakapitali kirjeid mõjutanud majandustehingud. (Raamatupidamise seadus, 2002)

Aastaruandeks vajalikud dokumendid/aruanded (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne, omakapitali muutuste aruanne) ja nende koostamine on üks tähtsamaid tegevusi ettevõtte tegutsemisel. Kui aruanded on tehtud õigesti ning vastavalt reeglitele, saab eeldada, et organisatsioonis on toimiv süsteem ja juht (töötajad), kellele ei langeks niisama lihtsalt kunagi kahtlus, et midagi peaks olema valesti või ebakorrekne. Muidugi on ka olukordi, kus aruannetes kajastatud numbrid ei vasta tegelikkusele ning see ongi asi, mis reaalsuses ei anna maksuametnikele või audiitoritele vabadust vaid aruannete põhjal otsuseid teha või aruandeid üleüldiselt usaldada. Selleks, et petuskeemide kasutajaid aina vähemaks jääks, tegutseb Maksu- ja tolliamet aina jõudsamalt ning omab vastavaid

parimaid süsteeme ning riskianalüüside tegijaid, tänu millelele niisama lihtsalt valeandmete esitamisega ettevõtte oma tegevusele kaugele siiski ei jõua.

Majandusaasta aruanne koosneb lisaks põhiaruannetele ka tegevusaruandest. Tegevusaruanne on ettevõtte juhtkonna poolt koostatav aruanne, kus tutvustatakse ettevõtet ja selle ajalugu ning ettevõtte majandustegevust, andes hinnang möödunud majandusaastale ning esitades peamised ideed ja ülesanded järgmiseks aastaks (Finance plus, 2017). Tegevusaruandes antakse ülevaade raamatupidamiskohustuslase tegevusest ja asjaoludest, millel on määrav tähtsus raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi ja majandustegevuse hindamisel, olulistest sündmustest majandusaastal ning eeldatavatest arengusuundadest. Tegevusaruanne peab sisaldama teavet ka raamatupidamiskohustuslase välisriigis registreeritud filiaalide olemasolu kohta. Vastavalt raamatupidamise seadusele peaks tegevusaruanne sisaldama järgmisi aspekte (Raamatupidamise seadus, 2002):

- tegevusvaldkonna/tegevusvaldkondade ning pakutavate toodete ja teenuste gruppide kirjeldus;
- tähtsamad majandusaastal toimunud ning lähitulevikus kavandatavad investeeringud;
- kirjeldada tehtud ning kavatsetavaid uurimis- ja arendustegevusi ja nende kulutusi;
- raamatupidamise aastaaruande koostamise perioodil toimunud sündmusi, mis võivad mõjutada järgmiste majandusaastate tulemusi.

Tegevusaruanne annab selle lugejale ülevaate ettevõtte (lähi)tuleviku plaanidest ning erinevate aastate aruannete põhjal on võimalik analüüsida kas eelmise aasta seatud eesmärk või plaan ka täideti või kas tehti midagi teisiti. Tegevusaruannet on lihtne lugeda ning see annab ka väheste finantsteadmisega inimesele aimu, millise ettevõttega on tegu ning kuhu poole pürgitakse.

Kokkuvõtvalt selgus, et raamatupidamiskohustuslasel on seaduse järgselt määratud kindlad nõuded mida tuleb jälgida, et kindlustada õiglane ning õige raamatupidamisarvestus. Samuti on seadusejärgselt raamatupidamiskohustuslastele sätestatud õigused. Raamatupidamist teostaval isikul on kohustus jälgida kutse-eetikast tulenevaid nõudeid ning täita ametiülesandeid vastavalt raamatupidamise seaduses välja toodud alusprintsipiidele. Raamatupidamise seadus on ettevõtjad liigitanud neljaks (mikro-, väike-, keskmise suurusega-, suurettevõtjad) ning tulenevalt liigitusest, on raamatupidamise seaduses mõne ettevõtja liigi osas erandeid, kuidas ning milliseid aruandeid tuleb esitada.

## **2. PÕHIPRINTSIIPIDE ÜHILDUVUS**

### **RAAMATUPIDAMISE JA FINANTSARUANDLUSE**

### **KORRALDAMISEKS**

#### **2.1. Nõuetekohane raamatupidamine**

Raamatupidamisarvestuse pidamiseks on oluline mõista seadust ning sellest aru saada, et osata seda ka rakendada. On oluline, et ühes ja samas seaduses välja toodud punktid ühtiksid omavahel ning oleksid omavahel kooskõlas, sest vastasel juhul võib juhtuda, et üks punkt välistab teist ja jääbki ebaselgeks, mida tuleb teha ja mida mitte. Nõuetekohane raamatupidamine peab vastama riigi poolt kehtestatud nõuetele, kuid raamatupidamiskohustuslasel on seda raske teha, kui seadust lugedes jääb arusaamatuks millised on tema kohustused ja millised mitte. On oluline, et seadusest saaksid ka aru inimesed, kel puuduvad erialased teadmised, seetõttu on raamatupidamise seaduse sätete arusaadavuse analüüs põhjendatud ja vajalik.

Raamatupidamiskohustuslastel Eestis on kohustus korraldada raamatupidamist kas Eesti finantsaruandluse standardi või rahvusvahelise finantsaruandluse standardi kohaselt (Raamatupidamise seadus, 2002). Eesti finantsaruandluse standard on sätestatud raamatupidamise seaduses ja rahvusvaheline finantsaruandluse standard Euroopa komisjoni ja Euroopa parlamendi nõukogu määruses (raamatupidamise seadus ja EÜ). Raamatupidamise seadusesse on tehtud vaid ükskuid muudatusi, lähtudes erinevatest direktiividest.

Esimene direktiiv 84/253/EMÜ, millega muudeti esimest korda raamatupidamise seadust, tekitas paljuski kõneainet, sest muudatusi oli palju. Kuna direktiiv kohaldub kõigile liikmesriikidele, ei olnud selle mitte rakendamine võimalik. 84/253/EMÜ direktiiv võeti vastu 10.aprill 1984, millega sätestati, et äriühingute raamatupidamise aastaaruandeid auditeeritakse ühe või mitme isiku poolt, keda liikmesriigid on raamatupidamisdokumentide põhikirjajärgse auditeerimise eest vastutavate isikute tunnustamist käsitleva kaheksanda nõukogu direktiivi alusel tunnustanud kui põhikirjajärgse auditeerimise läbiviijaid. (Euroopa Liidu Nõukogu, 2018) Nii on aastast-aastasse tehtud seaduse muudatusi põhinedes EL direktiividel.

Seejärel tuli rakendada direktiiv 2014/95EL, millega muudeti direktiivi 2013/34/EL seoses mitmekesisust käsitleva teabe ja muu kui finantsteabe avalikustamisega teatavate suurettevõtjate ja kontsernide poolt. (Euroopa Liidu Nõukogu, 2018). Direktiivi rakendamisel ei koostatud uut raamatupidamise seadust, vaid kohaldati olemasolevad seaduse paragrahvid direktiivi nõuetele, jättes sätete ühilduvuse kontrollimata.

Direktiivi 2014/95/EL kohandamisel esines mitmeid probleeme ning Eesti ettevõtlusmaailmas tekitas uus direktiiv palju vaidlusi ning kõneainet. Kristiina Malm (2014) on oma lõputöös väitnud: „Direktiivi eesmärgiks oleva halduskoormuse vähendamise asemel on oodata selle kasvu ja nihet seoses võimaliku topelt aruandluse kohustusega.

On tõenäoline, et äriühingute finantsinfo tarbijad nii avalikust ja erasektorist, eeldavad täiendava teabe esitamist. See tähendab aruannete esitamise protsessi muutumist keerukamaks ja ajamahukamaks. Aruandlusmahu vähenemisel, koguni 97–99% ulatuses, on finantsinfo puuduliku kättesaadavuse tõttu oht majanduskeskkonna läbipaistvusele ja seega majandusstabiilsusele.“ Muutused, mis direktiiv endaga kaasa tõi, tekitas paljudes ettevõtjates segadust ja meelehärmi, sest oli arvata, et teabe ja arvestuse esitamine muutub keerukamaks ja koormavamaks.

Töö koostaja õppetöö, praktika ja alanud töökogemuse põhjal saab väita, et raamatupidamise seaduse paragrahvidel puudub omavaheline sätete ühilduvus. Seetõttu teostatakse raamatupidamise seaduse tavakasutajatest raamatupidamiskohustuslastele arusaadavuse analüüs. Analüüsitakse raamatupidamise seaduse 01.01.2018 redaktsiooni igat paragrahvi eraldi ning ka iga paragrahvi ühilduvust tervikuga. Analüüsi tulemusena selgitatakse välja, kas paragrahv vajab ühilduvust mõne teise paragrahviga ja kui vajab, siis millise paragrahviga ning miks.

Raamatupidamise seaduses on kaheksa peatükki ja 62 paragrahvi. Raamatupidamise seaduse omavahelist ühilduvust vajavate paragrahvide analüüsi koondtulemused on lisas. Raamatupidamise seaduse analüüs ja erinevate paragrahvide erisuste välja toomist teostati 2018. a veebruar ja märts igal nädalal kokku umbes 5 tundi. Analüüs teostati etappide kaupa.

Seaduse esimeste paragrahvide (paragrahvide 1-6) analüüsist nähtub, et finantsteadmist omavale inimesele on kõik üheselt arusaadav ning puudub vajadus neid paragrahve kooskõlastada järgmistega. Seetõttu esitatakse analüüs omavahel kooskõla vajavate



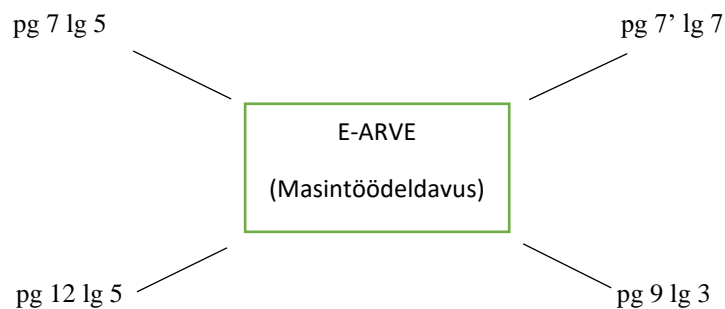
paragrahvide osas. Edasised paragrahvid on finantsteadmisi omavale isikule arusaamatud. Andes väljatoodud erisusi lugeda erinevate valdkondade inimestele, kes oma töös nii mõnelgi korral on pidanud kasutama raamatupidamise seadust, selgus, et nii mõnegi väljatoodud ebakõlaga ollakse nõus. Seetõttu esitatakse analüüsi tulemused mitte kooskõlas olevate paragrahvide osas. Ebakõlas on 27 paragrahvi (vt lisa).

**1 etapp pg 7 lg 5, pg 7' lg 7, pg 9 lg 3, pg 12 lg 5.** I etapi paragrahvid käsitlevad kõik masintöödeldavuse mõistet. Paragrahvist 7 lg 5 nähtub, et algdokument peab olema masintöödeldav ning, et raamatupidamisregistreid tuleb pidada masintöödeldavalt. (Raamatupidamise seadus, 2002) Teksti analüüsidest jääb arusaamatuks, mida tähendab masintöödeldav: kas masintöödeldav on paber kandjal algdokument, mida saab vajadusel arvutisse *scannida* või printida?; kas masintöödeldav on algdokument, mis on arvutiprogrammi sisestatud?

Jääb ebaselgeks, mida ette nähakse ning kas kõik raamatupidamiskohustuslase algdokumendid (s.o näiteks arved) on kohustuslik hoida arvutis ning pidada nende üle süsteemset kontrolli. Analüüsi teostades eeldati, et järgnevatest sätetest saadakse aru mõistest „masintöödeldav“, kuid alles paragrahv 7' lg 7 selgub, et masintöödeldav algdokument tähendab e-arvet.

Raamatupidamise seaduse paragrahv 12 lg 5 sätestab, et raamatupidamise algdokumente, raamatupidamisregistreid, lepinguid, raamatupidamise aruandeid ja muid äridokumente, säilitatakse masintöödeldavalt. (Raamatupidamise seadus, 2002) Paragrahvis sätestatu jätab ebaselgeks, kas selleks, et masintöödeldavalt näiteks algdokumente säilitada tuleb lihtsal ning väiksel ettevõtjal muretseda arvuti, kus kõiki vastavaid dokumente hoida? Seaduse paragrahv 12 lg 5 sätestab samuti, et kui ettevõtjal ei ole masintöödeldavalt säilitamise võimalust ning kulud oleks ebaproportsionaalsed, võib dokumente säilitada ka muus vormis. (Raamatupidamise seadus, 2002)

Seadust analüüsidest tekitab arusaamatus see, et kui ettevõtjal ei ole masintöödeldavalt säilitamise võimalust ning otsustatakse säilitada kõik vajalikud dokumendid paber kandjal, kuid juhtub, et dokumentide taasesitamine ei ole võimalik, kas see on rikkumine, millele järgneb karistus? Seadust analüüsidest selgub: omavahel ei ole vastavuses paragrahvid 7 lg 5, 9 lg 3, 7' lg 7 ning 12 lg 5, milles kõikides on ebakõla ning sätestatus sõnal „masintöödeldav“. (Vt lisa ja joonis 1)

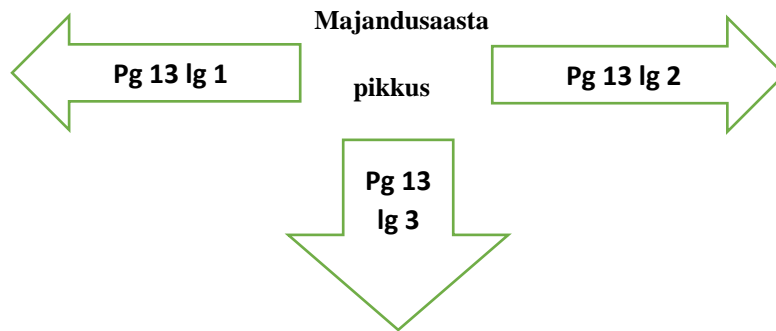


Joonis 1. E-arvet käsitlevad paragrahvid raamatupidamise seaduses (autori koostatud lisa alusel).

**2 etapp pg 13 lg 1, pg 13 lg 2, pg 13 lg 3.** Raamatupidamise seaduse paragrahv 13 lg 1 sätestab, et majandusaasta pikkus on 12 kuud. (Raamatupidamise seadus, 2002) Üldjuhul ning suurem osa ettevõtjate majandusaastaks on kalendriaasta, sest nii on mugavam ning parem arvestust pidada. Seaduse paragrahv 13 lg 2 aga sätestab, et raamatupidamiskohustuslase asutamisel, lõpetamisel, majandusaasta alguskuupäeva muutmisel või muul seadusega sätestatud juhul võib majandusaasta olla lühem või pikem kui 12 kuud, kuid ei tohi ületada 18 kuud. (Raamatupidamise seadus, 2002)

Analüüsisides eelpool oleva teksti sisulist arusaamist, jääb selgusetuks: kui määrata majandusaasta, siis kas tuleb määrata 12 kuud ning kas see peab siiski ühtima kalendriaastaga? Või võib majandusaasta olla ka 10 kuud või näiteks 15 kuud? Kui muuta iga aasta majandusaasta kuupäeva, kas siis võib iga aasta ettevõtjal olla erineva pikkusega majandusaasta? Kas ei oleks lihtsam, kui kõigile raamatupidamiskohustuslastele kehtiks samad reeglid, sest paragrahvi 13 lg-d 1 ja 2 jätavad lugeja segasesse olukorda, sest ei ole kindlat reeglit kui pikk või milline majandusaasta olema peab.

Arusaamatuks jääb ka paragrahv 13 lg 3, mis sätestab, et majandusaastaks on kalendriaasta, kui põhikirjas ei ole sätestatud teisiti. (Raamatupidamise seadus, 2002) Seadus annab siinkohal raamatupidamiskohustuslasele jällegi vaba valiku, kuid samas järgmises lõikes sätestatakse, et majandusaasta pikkus on 12 kuud (kalendriaasta). Kalendriaasta on 12 kuud ning jaanuarist-detsembrini, kuid kui ettevõtja määrab oma majandusaastaks 10 kuud (põhikirjas), sest teatul hetkel on see võimalik, siis ei ole tegemist kalendriaastaga.



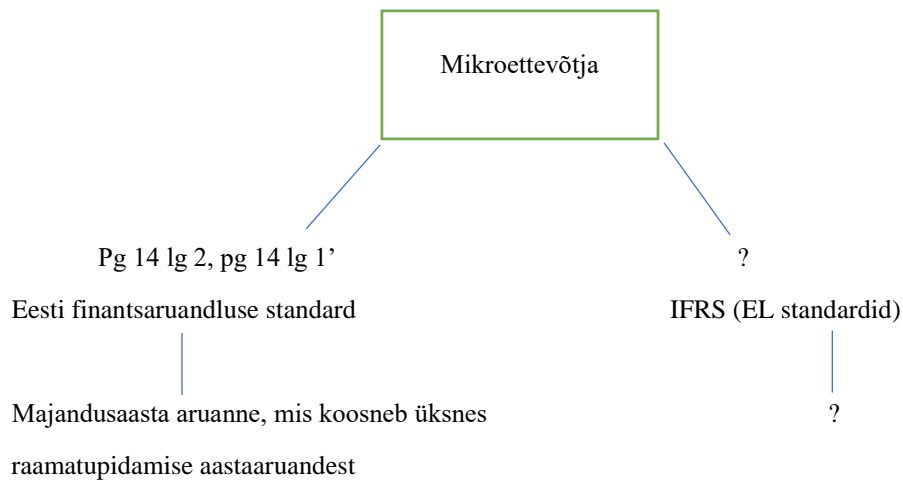
Joonis 2. Majandusaasta pikkust käsitlevad paragrahvid (raamatupidamise seadus, autori koostatud).

**3 etapp pg 3, pg, 14 lg 1, pg 14 lg 1', pg 14 lg 2.** Ettevõtjad jagunevad mikro-, väike-, makro- ja suurettevõteteks ning kõik, nagu teadagi, on raamatupidamiskohustuslased. Raamatupidamise seadust analüüsid on mitmes sättes toodud väljend: „raamatupidamiskohustuslased, välja arvatud mikroettevõtjad...“. Nagu eelnevalt selgitatud, on kõik ettevõtjad, kes on suuruse järgi jaotatud, raamatupidamiskohustuslased. Raamatupidamise seaduse paragrahv 14 lg 1 sätestab, et raamatupidamiskohustuslane on kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest (Raamatupidamise seadus, 2002).

Paragrahv 14 lg 1' sätestab aga, et mikroettevõtja, kes lähtub finantsarvestuse ja -aruandluse korraldamisel Eesti finantsaruandluse standardist, võib koostada majandusaasta aruande, mis koosneb üksnes raamatupidamise aastaaruandest (Raamatupidamise seadus, 2002). Paragrahv 3 sätestab, et mikroettevõtja on osaühing, kelle näitajad vastavad aruandeaasta bilansipäeval kõikidele järgmistele tingimustele: varad kokku kuni 175 000 eurot, kohustised ei ole suuremad kui omakapital, üks osanik, kes on ka juhatuse liige, ja kelle müügitulu on aruandeaastal kuni 50 000 eurot (Raamatupidamise seadus, 2002). Kas mikroettevõtjad on ainult osaühingud? Kui füüsilisest isikust ettevõtja (edaspidi FIE) vastab eelnevalt väljatoodud tingimustele, siis kas ta ei ole mikroettevõtja?

Paragrahvi 3 analüüsid jääb arusaamatuks, kas mikroettevõtja võib olla vaid osaühing või võib mikroettevõtjaks olla ka muu ettevõtja (näiteks FIE). Raamatupidamise seaduse analüüsist paralleele tuues äriseadustikuga saab välja tuua, et FIE-lt ei võta ärireister vastu majandusaasta aruannet, samuti ei võta ka usaldus- ja täisühingutelt. Täis- ja usaldusühingud lähtuvad äriseadustikust, milles sätestatakse, et kõik raamatupidamiskohustuslased peavad esitama majandusaasta aruande, kuid tegelikkuses, tehes ärireistri analüüsi usaldus- ja täisühingute osas, nähtub, et viimased kaks

majandusaasta aruannet on esitamata kõigil usaldus- ja täisühingutel, mis tähendab, et tegelikkuses neid ei esitata.



Joonis 3. Mikroettevõtja majandusaasta aruannet käsitlevad paragrahvid raamatupidamise seaduses (autori koostatud lisa alusel)

Joonisel 3 „?“ tähistab IFRS kohta paragrahvi(de) ning aastaaruande koostamise kohta puuduvat informatsiooni.

**4 etapp pg 14' lg 1, pg 14' lg 2, pg 14' lg 3.** Lisaks seadusest mitmeti mõistetavusele on raamatupidamise seaduse mitmes paragrahvis mitmeid küsitavaid asjaolusid. Näiteks seaduse paragrahv 14' lg 3 sätestab, et raamatupidamiskohustuslane lähtub majandusaasta aruande ja lõppbilansi ning nendega koos esitatavate dokumentide koostamisel paragrahvi 14' lõike 1 alusel kehtestatud taksonoomiast ning sama paragrahvi lõike 2 alusel kehtestatud aruandevormidest. Seaduse lg 1 sätestab majandusaasta aruande taksonoomia ja selle alusel ka aruandevormid. (Raamatupidamise seadus, 2002) Küsimus tekib siinkohal aga pg 14' lg 3 viitel pg 14' lg-le 2, mis tegelikult seadust analüüsid on kehtetu.

**5 etapp pg 14' lg 4, pg 14' lg 5, pg 21 lg 4, pg 24 lg 5.** Samuti esineb seaduses palju ebaloogilisust lõigete järjekordades. Näitena saab tuua juba ülalpool lahti seletatud olukorra masintöödeldava algdokumendiga, kus selgus alles paar paragrahvi hiljem, et masintöödeldav algdokument tähendab e-arvet. Lugejal ning seaduse kasutajal oleks mitmeid kordi mugavam saada kohe, kui nähakse sõna masintöödeldav, aru, mida mõeldakse sõnapaari masintöödeldav algdokument all.

Siaa lisaks saab tuua näite pg 14' lg-dest 5 ja 4. Pg 14' lg 4 sätestab, et riigi või kohaliku omavalitsuse asutus või muu avalikke ülesandeid täitev isik ei või nõuda raamatupidamiskohustuslaselt nende taksonoomiaga hõlmatud andmete esitamist, mis

raamatupidamiskohustuslane on seaduses sätestatud korras esitanud registrile avaldamiseks koos majandusaasta aruandega (Raamatupidamise seadus, 2002). Pg 14' lg 5 sätestab aga olukorrad, kus riigi või kohaliku omavalitsuse asutus võib nõuda taksonoomiaga hõlmatud andmete esitamist. See tähendab seda, et esimesel juhul sätestatakse, et riigi või kohaliku omavalitsuse asutus ei või nõuda raamatupidamiskohustuslaselt taksonoomiaga hõlmatud andmeid, kuid järgmises lõikes selgub, et mingitel juhtudel on see siiski lubatud.

Seaduse analüüsil jääb ebaselgeks, miks ühes lõikes on öeldud, et kindlasti ei tohi midagi teha, kuid järgmises on see siiski mõnel juhul lubatud? Kui sellele on vastus saadud, siis kas ei oleks loogilisem ning parem seadusest aru saada, kui kõigepealt on toodud välja, et mingitel juhtudel on taksonoomiaga hõlmatud andmete nõudmine lubatud (toodud välja ka kriteeriumid) ning järgmises lõigus sätestada, et kui need kriteeriumid pole täidetud, ei tohi sellist teavet ka nõuda (lõigete järjekord vahetusse). Samuti saab seadusest välja tuua näite paragrahv 21 g 4 ja paragrahv 24 lg 5 suhtes. Lugeses paragrahvi 21 lg-t 4 nähtub seal viide pg-le 24 lg-le 5 (viidatakse sättele, mida veel loetud ei ole).

**6 etapp pg 18 lg 3, pg 14' lg 2.** Paragrahv 18 lg 3 sätestab, et raamatupidamiskohustuslane, kes koostab oma raamatupidamise aastaaruande vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile, peab kasutama raamatupidamise seaduse lisas esitatud bilansiskeemi ja ühte lisas 2 esitatud kasumiaruande skeemidest (Raamatupidamise seadus, 2002). Seejuures on välja toodud ka eraldi sättena, et raamatupidamiskohustuslane, kes lähtub pg 14' lg 2 alusel kehtestatud aruandevormidest, võib esitada raamatupidamise seaduse lisas esitatud bilansiskeemi kirjeid kasvavas likviidsuse järjekorras (Raamatupidamise seadus, 2002).

Esiteks, kas ainult raamatupidamiskohustuslane, kes koostab raamatupidamise aruande vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile peab kasutama raamatupidamise seaduse lisas esitatud bilansiskeemi? Millest selline erinevus raamatupidamiskohustuslasega, kes kasutab raamatupidamise aastaaruande koostamisel EL standardeid? Samuti jääb seadust analüüsid arusaamatuks, et viidatakse paragrahvile 14' lg-le 2, mis on tunnistatud kehtetuks. Millistest aruandevormidest lähtuvad raamatupidamiskohustuslased ikkagi võivad esitada lisas 1 esitatud bilansiskeemi kirjeid kasvavas likviidsuse järjekorras?

**7 etapp pg 18 lg 4, pg 18 lg 3.** Seaduses on (mitte ainult raamatupidamise seaduses) palju määratlemata mõisteid nagu näiteks ebaproportsionaalselt suured kulutused või näiteks paragrahvis 18 lg-s 4 kasutatud väljend „tegevusaladel, kus see on põhjendatud

majandustegevuse iseloomu tõttu..“. Määratlemata õigusmõisted on seaduse loomulik osa ning töö koostajana mõistan seda ning ei väida, et neid olla ei tohiks. Samas tekitab määratlemata õigusmõistete kasutamine seaduse lugejais arusaamatusi seaduseteksti mõistmisel, seetõttu leian, et on oluline mõnel juhul sel teemal ka peatuda.

Paragrahv 18 lg 4 sätestab, et tegevusaladel, kus see on põhjendatud majandustegevuse iseloomu tõttu, võib käesoleva paragrahvi lõikes 3 nimetatud raamatupidamiskohustuslane kasutada käesoleva seaduse lisades esitatutest erinevaid bilansi- ja kasumiaruande skeeme (Raamatupidamise seadus, 2002). Seaduse sõnastus jätab ebaselgeks, millistel tegevusaladel on põhjendatud majandustegevuse iseloomu tõttu see, et võib kasutada seaduse lisades esitatutest erinevaid bilansi- ja kasumiaruande skeeme. Seaduse paremaks lugemiseks oleks hea, kui seaduses oleks välja toodud mõned näited, millistel tegevusaladel võib põhjendatud majandustegevuse iseloomu tõttu kasutada seaduse lisades esitatutest erinevaid skeeme.

**8 etapp pg 21 lg 4, pg 21 lg 8.** Raamatupidamise seaduse pg 21 lg 4 sätestab, et mikroettevõtja peab lühendatud raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustama vähemalt käesoleva paragrahvi lõike 3 punktides 4, 6 ja 7 ning § 24 lõikes 5 nimetatud teabe (Raamatupidamise seadus, 2002). Paragrahvis 21 lg-s 3 on selleks teabeks bilansiväliste tingimuslike ja siduvate kohustuste kogusumma (punkt 4); kohustised, mille täitmise kohta on ettevõtja andnud tagatise, ning antud tagatise liigi ja kirjelduse (punkt 6); tegevjuhtkonna ja kõrgema juhtorgani liikmele makstud ettemaksud ja antud laenude summa, sealhulgas laenu tagasimaksmise või mahakandmise või laenust loobumise summa, samuti maksetähtajad ja intressimäärad ning muud olulised tingimused (punkt 7) (Raamatupidamise seadus, 2002).

Lugedes aga edasi paragrahvi 21 lg-t 8, sätestab see, et käesoleva paragrahvi lõigetes 6 ja 7 sätestatud ei kohaldata mikroettevõtja lühendatud raamatupidamise aastaaruandele. Tekib vastuolu, sest paragrahv 21 lg 4 sätestab punktid, mida mikroettevõtja peab lühendatud aastaaruande lisades avalikustama, kuid paragrahv 21 lg 8 sätestab, et paragrahv 21 lg 3 punktides 6 ja 7 (mis olid kohustuslikud) sätestatud mikroettevõtja lühendatud raamatupidamise aastaaruandes ei kohaldata. Jääb arusaamatuks, millist informatsiooni mikroettevõtjal siiski tuleb oma raamatupidamise aastaaruandes avalikustada ning millist mitte.

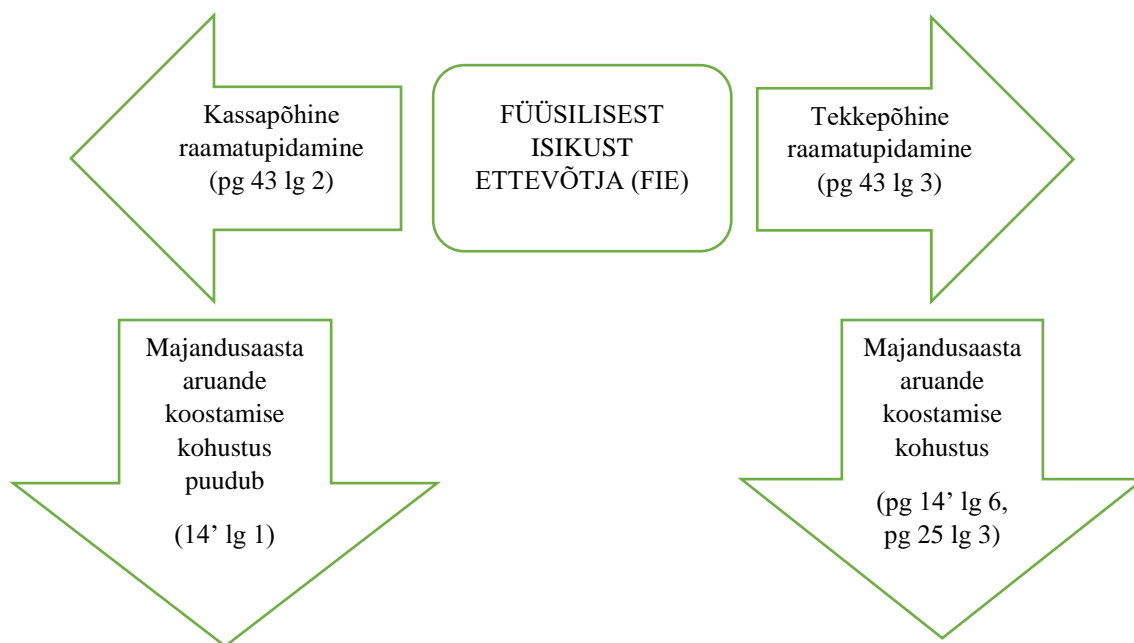
**9 etapp pg 30, pg 15.** Raamatupidamise seaduse paragrahv 30 sätestab konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruande. Raamatupidamise aastaaruande kohta määratleb seaduse paragrahv 15, mis sätestab erijuhud mikroettevõtjatele, väikeettevõtjatele jm, kuid segaseks jääb asjaolu, et kas paragrahvis 15 ei oleks otstarbekas tuua välja ka konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruande kriteeriumid ja sätted. Nii oleks kogu informatsioon kättesaadav ühest paragrahvist, see tähendab, et kõik raamatupidamiskohustuslased saaksid raamatupidamise aastaaruande kohta käiva informatsiooni kätte ühest ja samast sättest. Mõnes osas on selline seaduse ülesehitus arusaadav, sest konsolideerimisgrupi kohta käivad sätted ja nende jaoks kehtivad erandid on kõik pandud seaduse lõppu. Kuid kui mõelda loogilisuse ja sarnase sisuga sätete peale, siis oleks loogiline ka see, et kogu raamatupidamise aastaaruannet puudutav informatsioon on kättesaadav ühest kohast.

**10 etapp pg 43, pg 14.** Need paragrahvid käsitlevad füüsilisest isikust ettevõtjat (FIE). Palju erisusi ning ebakõlas olevaid sätteid on paragrahvis 43, milles sätestatakse füüsilisest isikust ettevõtja raamatupidamise erisused. Selles paragrahvis on sätestatud, et füüsilisest isikust ettevõtja võib oma raamatupidamist pidada kassapõhiselt (see tähendab vastavalt raha liikumisele). Kui peetakse kassapõhist raamatupidamist, lähtutakse seaduse kindlatest paragrahv 43 lg 2 sätestatud punktidest. Analüüsist jääb ebaselgeks, kas paragrahv 43 lg-s 2 väljatoodud paragrahvid kehtivad vaid siis, kui ettevõtja peab kassapõhist raamatupidamist?

Paragrahv 43 lg 3 sätestab, et kui füüsilisest isikust ettevõtja peab tekkepõhist raamatupidamist (vastavalt arvete liikumisele), lähtutakse käesolevast seadusest ning et sellise ettevõtja suhtes ei kohaldata käesoleva seaduse §-s 14 nimetatud majandusaasta aruande koostamise kohustust. Paragrahv 43 lg 3 järgi võib välja lugeda selle, et kui peetakse tekkepõhist raamatupidamist, siis tuleb ettevõtjal jälgida kõiki raamatupidamise seaduse paragrahve kuid tema suhtes ei rakendata paragrahvi 14 – majandusaasta aruande koostamine. Tagasiulatuvalt, paragrahvis 14 sätestatakse, et raamatupidamiskohustuslane on kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest (Raamatupidamise seadus, 2002).

Paragrahv 43 sätestab, et kassapõhise FIE suhtes ei kohaldata paragrahvi 14, kuid alates 01.01.2017 sätestab seadus, et ka tekkepõhine FIE ei pea majandusaasta aruannet

koostama. Samas sätestab paragrahv 14' lg 6, et majandusaasta aruanne ei pea olema koostatud paragrahv 14' lg 1 taksonoomia alusel. Seadust edasi analüüsid sätestab paragrahv 14' lg 6, et tekkepõhine FIE peab esitama majandusaasta aruande, samuti sätestab seda paragrahv 25 lg 3. Seaduse analüüsist selgub, et kaks paragrahvi sätestavad FIE-le majandusaasta aruande esitamise kohustuse, kuid üks paragrahv sätestab, et FIE-l seda kohustust ei ole.



Joonis 4. Füüsilisest isikust ettevõtjat käsitlevad paragrahvid raamatupidamise seaduses (autori koostatud lisa alusel)

Seaduse ebakorrektn ülesehitus ning seaduse lõpust-algusesse ja vastupidi kerimine tekitab lugejal tunde, et seadusest on raske aru saada ning seda rakendada. Seadust analüüsid, on jäänud arusaamatuks mõned erisused (näiteks paragrahv 43 ja paragrahv 14 vahel), mida füüsilisest isikust ettevõtja siiski kohustatud tegema on, ja kas üldse. Erisused kõigi ettevõtjate gruppide kohta võiksid olla ühiselt arusaadavad ning kirja pandud nii, et ei tekiks küsimusi, kas mingit sätet on vaja kohaldada või mitte.

Kokkuvõtvalt selgus analüüsist, et nii mõnigi seaduse paragrahv ei lähe sisu poolest kokku (näiteks paragrahv 43 ja paragrahv 14; paragrahv 18 lg 3 ja paragrahv 14' lg 2) ning mõni säte välistab teineteist (paragrahv 14' lg 2 ja paragrahv 14' lg 3). Arusaamatusi tekitavad paragrahvide ühilduvused ja ülesehitused, näiteks paragrahvide järjestuses viidatakse sellise paragrahvi sätetele, mis selguvad hiljem (intervall 5-10). Analüüsist nähtub, et



seaduse ülesehitust tuleb muuta nii viitamise kui ka sõnastuse osas. Samuti saab välja pakkuda erinevaid lahendusi, et lugejale seaduse lugemine arusaadavamaks ning mugavamaks teha (pidev seaduse edasi-tagasi ketramine on tüütu) ning nii mõnegi sätte sõnastus jätab lugejale ebaselgeks, mida täpselt mõeldud on ja kuidas seadust kõige õigem rakendada oleks ning milline on kõige õigem käitumisviis vastavalt seaduses sätestatule.

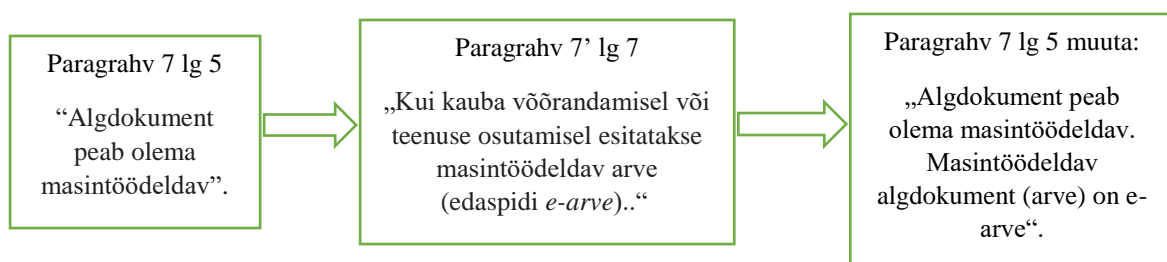
## **2.2. Raamatupidamise alusprintsüübid**

Töö koostaja on arvamisel, et raamatupidamise seaduse sätted peavad olema üheselt arusaadavad ning omavahel harmooniliselt ühildatud. Eelkõige on töös rõhku pööratud arusaadavuse printsüübile, sest töö koostaja hinnangul on raamatupidamise seaduses väga palju sätteid, millest ei ole võimalik üheselt aru saada. Raamatupidamise seaduses välja toodud alusprintsüübid on majandusüksuse printsüüp, jätkuvuse printsüüp, arusaadavuse printsüüp, olulisuse printsüüp, järjepidevuse ja võrreldavuse printsüüp, tulude ja kulude vastavuse printsüüp, objektiivsuse printsüüp, konservatiivsuse printsüüp, avalikustamise printsüüp, sisu ülimuslikkuse printsüüp. Raamatupidamise Toimkonna juhend lisa 1, mis määrab aastaaruande koostamise üldpõhimõtted sätestabki seaduses välja toodud samad alusprintsüübid. Juhendis on arusaadavuse printsüübi kohta kirjutatud järgmist: „Raamatupidamise aruannetes esitatav informatsioon peab olema esitatud nii, et see oleks ülevaatlik ja üheselt mõistetav aruannete kasutajatele, kellel on aruannetest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised.“ (SME IFRS 2.4) (Rahandusministeerium, 2017). SME IFRS on väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard ning punkt 2.4 tähendab selle standardi konkreetset punkti (2.4 selgitab standardis lahti arusaadavuse). Standardis on arusaadavus lahti kirjutatud järgmiselt: „Finantsaruannetes sisalduv info tuleb esitada viisil, mis oleks mõistetav kasutajatele, kellel on piisavad teadmised äri- ja majandustegevusest ning raamatupidamisest ning tahe saadud infot piisava hoolsusega analüüsida. Samas ei anna arusaadavuse printsüüp alust asjakohase info avaldamata jätmiseks põhjusel, et mõnede aruande kasutajate jaoks võib sellest arusaamine liiga keeruline olla.“ Seetõttu jätkatakse eelmises alapeatükist teostatud analüüsi, tuuakse välja näited ning tehakse soovitus selle põhjal, mis võib või on juba põhjustanud raskusi seaduse üheselt arusaamisel.

Eelnevas alapeatükis teostati analüüs 10 etapis ning kõigis toodi välja võimalikud probleemkohad. Töö koostaja on arvamusel, et raamatupidamiskohustuslased peavad üheselt aru saama õigusaktides sätestatust. Seetõttu raamatupidamise seadus ei tohi kelleski kahtlust tekitada, raamatupidamiskohustuslased peavad saama üheselt ja selgelt mõistetavalt aru, milliseid finantsandmeid nad peavad riigile kuvama. Raamatupidamise seaduse analüüsi tulemusena selgusid ebakõlad, mis esitatakse sisulises järjestuses, mitte numbrilises. (vt lisa ja alapeatükk 2.1).

**1 etapi** paragrahvide analüüsi tulemusel selgunud ebakõlad seisnesid selles, et lugedes seaduse paragrahvi 7 lg-t 5 mainiti esimest korda mõistet „masintöödeldav“, mille tähendus jäi seda lõiget lugedes teadmata. Seletus mõistele „masintöödeldav“ selgus alles paragrahvis 7' lg 7, mis sätestas, et masintöödeldav dokument tähendab teisisõnu e-arvet. Seletus on tegelikult lihtne ja loogiline ja selle seletus võiks raamatupidamise seadust lugedes selguda kohe selles sättes, kus esimest korda mainitakse sõnapaari „masintöödeldav algdokument“.

Kuna Eesti on E-riik, siis on igati arusaadav, et valitsusala suund on teha ettevõtjatele raamatupidamiseks vajalike dokumentide haldamine võimalikult kompaktselt ning ühest kohast kättesaadavaks. Analüüsis selgub, et masintöödeldavus läheb üle vaid riigi raamatupidamiskohustuslastele. See tekitab aga mitmeid küsimusi. Näiteks: Kas arveid ja nende ülest arvestust võib pidada kirjalikult või tuleb neid pidada elektroonselt?; Kui arvestust peetakse kirjalikult ning taasesitamine ei ole võimalik, siis kas see on rikkumine?



Joonis 5. Raamatupidamise seaduse paragrahv 7 lg 5 sõnastuse muudatusettepanek (autori koostatud).

*Selgitav näide, et mõista eelnevaid küsimusi ning nende lahendamise võimalusi:* Seaduses on välja toodud säte, et masintöödeldavust ei pea rakendama juhul, kui selle võimaluse loomine tooks ettevõtjale kaasa ebaproportsionaalselt suuri kulutusi. Lähtudes näitest, et arvestust oleks vaja pidada kahe kitse üle, saaks seaduse sättest eeldada, et sel juhul ei oleks

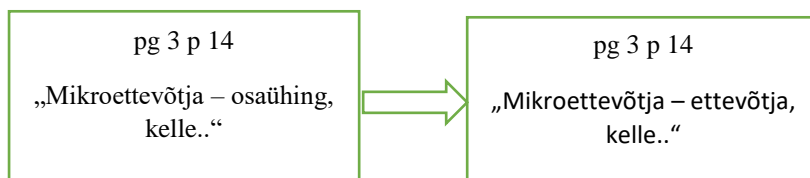
vaja muretseda arvutit, et elektroonselt pidada taasesitamist võimaldavat arvestust. Kuid kui arvestust peetaksegi kirjalikult ning taasesitamine ei ole ettevõttel võimalik, siis kas seda käsitletakse kui rikkumist ning millised on tagajärjed? Seadus annab mõnes mõttes ettevõttele küll võimaluse valida arvestuse pidamise osas, kuid miks antakse võimalus valida, kui on oht, et võib juhtuda olukord, kui seadust ei ole võimalik järgida (näiteks dokumentide taasesitamine ei ole võimalik). Raamatupidamiskohustuslastele oleks vaja selgeks teha sel juhul ka tagajärjed ja vastavalt sellele otsustaks ka näitena toodud kahe kitse üle arvestust pidav ettevõtja, milline otsus teha. Selge on see, et kui taasesitamine ei ole võimalik ning seda võetakse kui rikkumist, millele järgneb karistus, on turvalisem viis muretseda arvestuse pidamiseks arvuti ning olla kindel et infot on võimalik taasesitamisele saata.

Kokkuvõtvalt saab 1 etapi välja toodud paragrahvide põhjal väita, et tavalugejal, kes püüab seadusest õiget viisi aru saada, võib suure tõenäosusega tekkida kahtlusi ning jääda ebaselgeks, mida mõeldakse seadusetekstis, kui kasutatakse mõistet „masintöödeldav“. Alles mitmeid paragrahve hiljem selgub lugejale, et masintöödeldav algdokument on e-arve. Kui sellest on aru saadud, selgub jällegi mõni lõige hiljem, et see kehtib vaid riigi raamatupidamiskohustuslastele. Tekib jällegi küsimus – millised on nõuded teistele? Seejärel mitmed paragrahvid hiljem kasutatakse jällegi sõna masintöödeldav – seekord vormis, et raamatupidamisregistreid tuleb pidada masintöödeldavalt, seejuures antakse ettevõtjale võimalus pidada kõike vajalikku kirjalikult (paberkandjal) kuid võimalik peab olema taasesitamine. Kui taasesitamise võimalust aga ei ole? Mis ootab ettevõtjat siis ees, kas karistus?

**2 etapi** (vt alapeatükk 2.1) paragrahvide analüüsist selgub kokkuvõtlikult, et ka majandusaasta pikkuse määramisel jääb seadust lugedes ebaselgeks mida võib teha ning otsustada ning mida mitte. Kui ettevõtja tegutseb näiteks hooajaliselt, kas siis on mingid erandid? Kas iga-aastaselt majandusaasta alguskuupäeva muutmisel saab ettevõtja valida majandusaasta pikkuses näiteks 15 kuud? Kuidas seda kontrollitakse? Seaduse tegijail ning seaduse lugejail oleks mitmeid kordi lihtsam, kui oleks sätestatud ühine reegel, mida lugedes saadakse kohe aru, mis on lubatud ning mis mitte. Kui seaduses oleks sätestatud, et majandusaasta pikkus on 12 kuud ning see on ettevõtja enda valik, millisest kuust arvestust pidama hakatakse, oleks ettevõtjail samas vabadus otsustada, kuid samas ka kindel reegel, et majandusaasta pikkuseks on kindlasti 12 kuud, mitte ei kasutata seaduses väljendit „kuid mitte rohkem kui 18 kuud“, mis võib segadust tekitada.

**3 etapi** (vt alapeatükk 2.1) paragrahvide analüüsisist selgub samuti ebakõlasid. Esiteks on mikroettevõtja samamoodi raamatupidamiskohustuslane nagu kõik teised. Teiseks, kui mikroettevõtja ei lähtu finantsarvestuse ja -aruandluse korraldamisel Eesti finantsaruandluse standardist, vaid Euroopa Liidu määrusest, siis kas mikroettevõtjal tuleb koostada majandusaasta aruanne, mis koosneb aastaaruandest ja tegevusaruandest, või võib ettevõtja koostada majandusaasta aruande, mis koosneb üksnes raamatupidamise aastaaruandest (nagu seda võib teha mikroettevõtja, kes lähtub finantsarvestuse korraldamisel Eesti finantsaruandluse standardist)? Kui jah, siis miks on paragrahvis 14 lg-s 2 mainitud vaid Eesti finantsaruandluse korraldamise standardit? Kui ei, siis millest selline erinevus tingitud?

Mikroettevõtjal, kes seaduse põhjal hakkab oma esimest majandusaasta aruannet kirjutama, võib siinkohal jällegi tekkida küsimus, mida tuleb teha ning mida mitte. Seaduse analüüsisist selgub samuti, et paragrahvis 3 algab mikroettevõtja mõiste sõnadega „mikroettevõtja on osäühing..“. Ebaselgeks jääb, et kas mikroettevõtjad saavad olla vaid osäühingud? Kas seaduse poolt määratud näitajatega vastavuses olev näiteks FIE või aktsiaselts ei saa olla mikroettevõtja?



Joonis 6. Raamatupidamise seaduse paragrahv 3 p 14 sõnastuse muudatuse ettepanek. (autori koostatud)

**4 etapis** (vt alapeatükk 2.1) välja toodud paragrahvide analüüsisist nähtus, et mõnel juhul on raamatupidamise seaduses probleeme ka viitamisega teisele paragrahvile või lõikele (viidatakse lõikele, mis on kehtetu). Arusaamatusi tekitab see, et miks viidatakse seaduse ühes lõikes teisele lõikele, mis on kehtetu ning kust lugeja ei saa mitte mingisugust kasulikku informatsiooni? Töö koostaja hinnangul on oluline enne igat raamatupidamise seaduse muutmise seadust vähemalt üle vaadata, kas lõiked millele viidatakse on üldse lugejale kättesaadavad ning annavad sealjuures ka sisulist ning kasulikku informatsiooni. Selliseid seaduses arusaamatuid kohti on mitmes lõikes, näitena on toodud vaid üks paragrahv. Kuidas saab raamatupidamiskohustuslane endale midagi arusaadavaks teha, kui

viide on kehtetule lõikele ning aktiivsele lingile vajutades, ei saa endiselt selgust, mida teadma peaks.

**5 etapis** (vt alapeatükk 2.1) analüüsitud paragrahvidest jääb segaseks, miks ühes lõikes on sätestatud, et kindlasti ei tohi midagi teha, kuid järgmises on see siiski mõnel juhul lubatud (ühel juhul sätestatakse, et riigi või kohaliku omavalitsuse asutus ei või nõuda raamatupidamiskohustuslaselt taksonoomiaga hõlmatud andmeid, kuid järgmises lõikes selgub, et mingitel juhtudel on see siiski lubatud)? Kui sellele on vastus saadud, siis kas ei oleks loogilisem ning parem seadusest aru saada, kui kõigepealt on toodud välja, et mingitel juhtudel on taksonoomiaga hõlmatud andmete nõudmine lubatud (toodud välja ka kriteeriumid) ning järgmises lõigus sätestada, et kui need kriteeriumid pole täidetud, ei tohi sellist teavet ka nõuda (lõigete järjekord vahetusse).

Samuti jääb 5 etapis välja toodud paragrahvide analüüsist arusaamatuks, et miks või kuidas saab viidata millelegi, mida seaduse lugeja veel näinud ega lugenudki pole (paragrahv 21 lg-s 4 viidatakse paragrahv 24 lg-le 5). Taoline viitamine lõigetele sunnib seadust rakendada soovivat inimest seadust ühte ja teistpidi kerima ning muudab lugemise ja sellest arusaamise ääretult keeruliseks. Loogilisem variant oleks, kui viidatakse paragrahve ja sätteid, mida lugeja juba lugema on pidanud, et nii kaugemale üldse jõutud on.

Kokkuvõtvalt saab 5 etapi analüüsist järeldada, et raamatupidamise seaduse lugemisel on mitmes paragrahvis välja loetletud, mida tuleb teha ning kuidas tuleb teha ning paragrahvi viimastes lõikudes selgub, et mõni raamatupidamiskohustuslane ei saa antud paragrahvi sätteid üldse jälgidagi, sest neile need ei kohaldu – jääb seadust analüüsides arusaamatuks. Nii mõneski 5 etapis nimetatud paragrahvis oleks võimalus luua veidi rohkem loogilisust, kui seaduse erapooletu lugejana tervikpilti püüda näha. Nii saab seaduse lugemise muuta selle rakendajale mugavamaks ning arusaadavamaks, jättes seadus suure osas siiski samaks.

**6 etapi** (vt alapeatükk 2.1) analüüsist selgub nii mõnigi ebakõla ja ebaselge sätestatus. Seaduse paragrahvide analüüsist tekib küsimus, et kas ainult raamatupidamiskohustuslane, kes koostab raamatupidamise aruande vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile peab kasutama lisa 1 esitatud bilansiskeemi? Millest selline erinevus raamatupidamiskohustuslasega, kes kasutab raamatupidamise aastaaruande koostamisel EL standardeid? Samuti on probleemkohaks see, et jällegi viidatakse pg 14' lg-le 2, mis on tunnistatud kehtetuks. Millistest aruandevormidest lähtuvad raamatupidamiskohustuslased

ikkagi võivad esitada lisa 1 esitatud bilansiskeemi kirjeid kasvavas likviidsuse järjekorras (jääb arusaamatuks, kuna viidatud on kehtetule paragrahvile)?

**7 etapi** (vt alapeatükk 2.1) paragrahvide analüüsis selgub, et raamatupidamise seaduses (ja ka teistes seadustes) kasutatakse palju määratlemata mõisteid. Määratlemata õigusmõistete kasutamine on seaduste puhul tavaline ning suurt tähelepanu ja rõhku neile üldjuhul pööratud ei ole. 7 etapi pg 18 lg 4 lugedes jääb aga arusaamatuks, et millised on tegevusalad, kus on põhjendatud majandustegevuse iseloomu tõttu see, et on lubatud kasutada raamatupidamise seaduse lisades esitatutest erinevaid bilansi- ja kasumiaruande skeeme? Kas ettevõtjal on vaid sobiva põhjenduse leidmise vaev, et kasutada just talle sobivaid skeeme? Kuidas või mille alusel tuleb see otsus üldse teha või kuidas on võimalik kindlaks teha, et ettevõtja majandustegevuse iseloom ei ole see, mis võimaldaks tal teha valikuid skeemide osas? Ühest lõikest nähtub palju valikuvõimalusi, mis võivad raamatupidamiskohustuslasele palju segadust tekitada, seejuures on mingid reeglid mingil määral siiski ka paika pandud.

**8 etapis** (vt alapeatükk 2.1) väljatoodud paragrahvi 21 lg-te 4 ja 8 põhjal võib väita, et mikroettevõtjast raamatupidajal võib tekkida kahtlus raamatupidamise aastaaruande koostamisel avalikustatava teabe kohustuslikkusest. Kas pg 21 lg 3 punktid 6 ja 7 on kohustuslikud elemendid ning need tuleb avalikustada või mitte? Paragrahv 21 lg 4 sätestab, et sama paragrahvi punktid 6 ja 7 on kohustuslikud elemendid, kuid paragrahv 21 lg 8 sätestab, et punktid 6 ja 7 ei kuulu avalikustamisele. Taoline reeglite paika panemine ning paar lõiget hiljem reeglite välistamine tekitab lugejas segadust ning arusaamatust ning seaduse õige järgmine võibki põhjustada olukorra, kus teadmatusest jääb midagi esitamata või avalikustamata, mida tegelikult oleks pidanud tegema.

**9 etapis** (vt alapeatükk 2.1) välja toodud paragrahvide analüüsi tulemusena selgub, et kaheldav on mõnel juhul ka raamatupidamise seaduse loogilisus ja ülesehitus. Seaduse loogilisuse hindamine oleneb kindlasti indiviidist ning iga isik arvab sätete ühilduvuse kohta erinevalt. Seetõttu on väga raske hinnata mõne paragrahvi sisu ning selle loogilist ülesehitust, näitena saab tuua pg 30. Mõnes mõttes on loogiline, et raamatupidamise aastaaruannet puudutav informatsioon (kaasa arvatud erandid) on kõik kättesaadavad ühest paragrahvist, kuid mõnes mõttes on ka loogiline konsolideerimisgrupi erisused lisada seaduse lõppu. Seega kõik oleneb seaduse lugejast ning sellest, mida seadust lugedes oodatakse.

**10 etapp** (vt alapeatükk 2.1), milles on välja toodud erisused FIE kohta käivate paragrahvide kohta, tekitab finantsteadmist omavale isikule paljugi küsimusi ning arusaamatusi. Seaduse veidi segane ülesehitus ning seaduse lõpust-algusesse ja vastupidi ketramine tekitab lugejal tunde, et seadusest on raske aru saada ning seda rakendada. Mõnel juhul on lugedes jäänud arusaamatuks mõned erisused (näiteks paragrahv 43 ja paragrahv 14 vahel), mida füüsilisest isikust ettevõtja siiski kohustatud tegema on, ja kas üldse. Erisused kõigi ettevõtjate gruppide kohta võiksid olla ühiselt arusaadavad ning kirja pandud nii, et ei tekiks küsimusi, kas mingit sätet on vaja kohaldada või mitte. Kõige suurem ebakõla seaduses FIE kohta käivate paragrahvide kohta on see, et kaks paragrahvi (paragrahv 14' lg 6 ja paragrahv 25 lg 3) sätestavad, et tekkepõhisel FIE-l on majandusaasta aruande koostamise kohustus, kuid paragrahv 14' lg 1 sätestab, et FIE-l majandusaasta aruande koostamise kohustus puudub.

Analüüsitud paragrahvidest nähtus nii mõnigi ebakõla mitme paragrahvi vahel, mis töö koostaja hinnangul vajaks täiendust kas paragrahvi lõike sõnastuse või paigutusena:

1 etapi (vt alapeatükk 2.1) paragrahvide analüüs ja rõhk oli sõnal „masintöödeldav“, mis esialgsel lugemisel kohe arusaamatuks jäi. Analüüsi tulemusena leiab töö koostaja, et seaduse paremaks arusaamiseks, tuleks paragrahv 7 lg-s 5 kohe seletada, mida mõiste „masintöödeldav“ all mõeldakse.

2 etapi (vt alapeatükk 2.1) paragrahvide kokkuvõtte on, et seaduse tegijail ning seaduse lugejail oleks mitmeid kordi lihtsam, kui oleks sätestatud ühine reegel, mida lugedes saadakse kohe aru, mis on lubatud ning mis mitte. Kui seaduses oleks sätestatud, et majandusaasta pikkuseks on 12 kuud, siis nii ka on, mitte ei mainita näiteks 18 kuud nagu seda 2 etapi (vt 2.1.) paragrahvides tehakse.

3 etapi (vt alapeatükk 2.1) kokkuvõtte on, et miks on paragrahv 14 lg-s 2 mainitud vaid Eesti finantsaruandluse korraldamise standardit, see tähendab, et kuidas peab käituma mikroettevõtja, kes korraldab finantsaruandlust EL standardite järgi?

4 etapi (vt alapeatükk 2.1) põhiküsimuseks on, et miks viidatakse seaduse ühes lõikes teisele lõikele, mis on kehtetu ning kust ei selgu mingisugust kasulikku ning vajaminevat informatsiooni?

5 etapi (vt alapeatükk 2.1) põhiküsimused: miks ühes lõikes on öeldud, et kindlasti ei tohi midagi teha, kuid järgmises on see siiski mõnel juhul lubatud?; miks või kuidas saab viidata millelegi, mida seaduse lugeja veel näinud ega lugenudki pole?

6 etapi (vt alapeatükk 2.1) paragrahvide analüüs kokkuvõtlikult oleks selline, et kas ainult raamatupidamiskohustuslane, kes koostab raamatupidamise aruande vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile peab kasutama lisas 1 esitatud bilansiskeemi või peab seda tegema ka raamatupidamiskohustuslane, kes kasutab raamatupidamise aastaaruande koostamisel EL standardeid (pole mainitud)?

7 etapis (vt alapeatükk 2.1) on rõhk määratlemata mõistetel, mis on tavapärasel igas seaduses. Raamatupidamise seadust lugedes jääb ebaselgeks väljendi „tegevusaladel, kus see on põhjendatud majandustegevuse iseloomu tõttu.“ kasutamine ja tähendus. Millised need tegevusalad on?

8 etapi (vt alapeatükk 2.1) põhiküsimuseks: Kas paragrahv 21 lg 3 punktid 6 ja 7 on kohustuslikud elemendid ning need tuleb avalikustada või mitte?

9 etapis (vt alapeatükk 2.1) on analüüsi rõhk sellel, kas seadus on ülesehitatud loogiliselt ning arusaadavalt, antud juhul: kas on loogiline, et raamatupidamise aastaaruannet puudutav informatsioon (kaasa arvatud erandid) on kõik kättesaadavad ühest paragrahvist või tuleks erandid lisada seaduse lõppu?

10 etapis (vt alapeatükk 2.1 ja joonis 4) on analüüsi rõhk FIE kohta käival informatsioonil, antud juhul: millised on majandusaasta aruande koostamise erisused vastavalt kas kassa- või tekkepõhise raamatupidamisega FIE-l? Kas FIE-l on kohustus koostada majandusaasta aruanne või ei?

Lähtudes välja toodud põhilistest tugipunktidest, teen ettepaneku raamatupidamise seaduse paragrahvide sõnastuse muutmiseks sellisel, et seaduse lugejale oleks arusaadavam, kuidas ning milliste paragrahvide järgi kindlateks olukordades käituma peaks.

Seaduse analüüsi tulemusena leiab töö koostaja, et finants- ja õigusteadmisi mitteomavatel inimesel võivad seaduse lugemisel jääda ebaselgeks järgmised punktid ning tuuakse soovitused:

- Muuta paragrahv 3 punkt 14 sõnastus järgmiselt: „mikroettevõtja – ettevõtja, kelle näitajad vastavad aruandeaasta bilansipäeval kõikidele järgmistele tingimustele:



varad kokku kuni 175 000 eurot, kohustised ei ole suuremad kui omakapital, üks osanik, kes on ka juhatuse liige, ja kelle müügitulu on aruandeaastal kuni 50 000 eurot.

- Lisada raamatupidamise seaduse paragrahvi 7 lõikele 5 juurde seletus mõiste „masintöödeldav“ kohta, et seaduse lugejale oleks koheselt arusaadav, mida selle all mõeldakse, mitte see ei selgu alles mitmeid paragrahve hiljem.
- Jätta samaks paragrahv 13 lg 1, mis sätestab, et majandusaasta pikkus on 12 kuud ning eemaldada paragrahv 13 lõiked 2 ja 3, mis tekitavad lugejale segadust, kui pikk majandusaasta siiski olema peab. Ettepaneku sisuks on samuti ka see, et igal ettevõtjal on võimalus valida, millisest kuust alates hakkab tema 12 kuu lugemine, kuid välja jääks võimalus varieeruda kuude arvu suhtes (12-18 kuud).
- Paragrahvis 14 lg 2 välja toodud Eesti finantsaruandluse standardist lähtuvale mikroettevõtjale lisada ka EL standarditest lähtuvate mikroettevõtjate kohustused ja informatsioon.
- Vahetada ära paragrahvi 14 lõikete 4 ja 5 järjekord, see tähendab, et lõikes neli oleks sätestatud, millistel juhtudel võib raamatupidamiskohustuslaselt nõuda taksonoomiaga hõlmatud andmete esitamist (tuua välja ka kriteeriumid) ning lõikes viis sätestada, et üldjuhul siiski taksonoomiaga hõlmatud andmete esitamist nõuda ei tohi, vaid eelpool nimetatud juhtudel.
- Kaotada ära viitamine paragrahvile 14' lg 2, mis on kehtetu ning mille aktiivsele lingile vajutades ei anna see lugejale mitte mingisugust informatsiooni.
- Sätestada paragrahvis 18 lg 3 ka EL standarditest lähtuva ettevõtja kohustused selles osas, millist bilansiskeemi ning kasumiaruande skeemi tuleb kasutada ning kas bilansiskeemi osas on seda lubatud teha ka kasvavas likviidsuse järjekorras.
- Sätestada paragrahvis 18 lg 4 millistel juhtudel on majandustegevuse iseloomu tõttu lubatud kasutada raamatupidamise seaduse lisades välja toodud skeemidest erinevaid skeeme (tuua välja mõned kindlad tegevusalad, kus kindlasti on see lubatud).
- Paragrahvis 21 lõigete 4 ja 8 analüüsist jääb segaseks, kas paragrahvi 21 lg 3 punktid 6 ja 7 on kohustuslikud elemendid ja need tuleb avalikustada või mitte. Seega ettepaneku sisuks oleks eemaldada raamatupidamise seaduse paragrahv 18 lg 8 või teha see arusaadavamaks lugejale – mida on mõeldud?

- Kogu raamatupidamise aastaaruannet käsitlev informatsioon koguda kokku ühte paragrahvi (kaasa arvatud konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruanne), sest siis on kõik kättesaadav ühest kohast. Lühidalt: paragrahv 30, mis puudutab konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruannet panna kokku paragrahviga 15, mis sätestab raamatupidamise aastaaruande koostamise ja nõuded.
- Määratleda konkreetselt ja arusaadavalt FIE majandusaasta aruande koostamise kohustus, see tähendab kaotada ära olukord, et kaks sätet (paragrahv 14' lg 6 ja paragrahv 25 lg 3) sätestavad, et tekkepõhise raamatupidamisega FIE-l on majandusaasta aruande koostamise kohustus ja üks säte (paragrahv 14' lg 1) sätestab, et FIE-l majandusaasta aruande koostamise kohustus puudub.

Raamatupidamise seadus on pidevas muutumises ning aastast-aastasse on seaduse muutmise toimunud seaduse muutmise seadusega, see tähendab, et raamatupidamise seadus on vastu võetud vaid ainus kord ning kui on vajadus olnud muuta direktiivide tõttu seadust, ei ole võetud vastu uut seadust, vaid vajaminevad sätted on lisatud seadusele. Taoline toimimine on aga põhjustanud olukorra, kus seadusele on lisatud sätted ilma, et oleks sealjuures jälgitud, kas lõiked ja sätted omavahel ka vastavuses on ning ei välista teineteist. Raamatupidamise seaduse analüüsi tulemusena selgus, et kokku on erisused ja ebakõlad 27 paragrahvis, mille sõnastus või rakendamise võimalused jätavad seaduse lugeja olukorda, kus mõnel juhul on raske aru saada, kuidas on õige toimida ning millistest sätetest lähtuda. Analüüsi tulemusel on välja toodud kümme punkti, milles võiks raamatupidamise seaduses autori hinnangul kaaluda muudatuste tegemist, et seaduse lugejal oleks lihtsam toimida ning finantsandmeid riigile kuvada.

## KOKKUVÕTE

Raamatupidamiskohustuslane korraldab oma raamatupidamist ja finantsaruandlust õigusaktidest lähtuvalt. Raamatupidamise seaduse rakendamine ning sellest üheselt mõistmine on oluline, et ettevõtte finantsolukord ning andmed kajastuksid riigile ning teistele ettevõtetele õiglaselt ning õigesti. Kui seaduse erinevad sätted ei ole omavahel kooskõlas, on raske seadust järgida ning see tekitab arusaamatusi seaduse rakendamisel.

Viimased muudatused raamatupidamise seadusesse tulenesid direktiivist 2014/95/EL, mille alusel pidid kõik EL liikmesriigid võtma kasutusele alates 01. jaanuar 2017 direktiivis sätestatu, mis teebki lõputöö aktuaalseks.

Lõputöö uudsuseks on see, et autorile teadaolevalt teostatakse teadustöö raames esmakordne raamatupidamise seaduse sätete omavahelise ühilduvuse analüüs arusaadavuse printsiibist lähtuvalt.

Lõputöös on uurimisprobleemiks see, et seaduste muutmisel ei koostata uut seadust, vaid viiakse sisse muudatusi, jättes seejuures märkamata erinevate sätete omavahelist kooskõla. Seetõttu võib seadusest arusaamine ning selle järgimine olla raskendatud inimestele, kes ei oma erialaseid teadmisi. Kas raamatupidamise seaduse sätted on üheselt arusaadavad?

Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada raamatupidamise seaduse sätete vastavus arusaadavuse printsiibile.

Esimeseks uurimisülesandeks oli analüüsida ja süstematiseerida raamatupidamiskohustuslase raamatupidamise teoreetilisi lähtekohti alates raamatupidamise tekkeloost. Uurimisülesande lahendamisel selgus, et raamatupidamine sai alguse juba mitmeid aastaid enne Kristust ning on olnud siiani pidevas muutumises. Raamatupidamise isaks peetakse Luca Paciolit, kes avaldas oma esimese traktaadi kahekordse kirjendamise meetodist 1494. aastal. Raamatupidamise vanaisaks peetakse Aristotelest, kes süstematiseeris majandusteadusi ning pööras tähelepanu erinevatele majandusprotsessidele ning nende kirjeldamisele. Raamatupidamine ettevõtlustegevuse lahutamatu osa, tänu millele kajastub raamatupidamiskohustuslaste majandustegevus õiglaselt ning õigesti. Kui raamatupidamisaruanded ei ole koostatud korrektselt ning ei kajastata tulemusi õiglaselt, siis jääb riigil maksutulu saamata. Seetõttu ongi oluline elukõige mõista raamatupidamise sisu ning teket, sest kui puuduvad baastadmised, on

raske kõike õiglaselt ning õigesti kohaldada. Raamatupidamiskohustuslasel on seaduse järgselt määratud kindlad nõuded mida tuleb jälgida, et kindlustada õiglane ning õige raamatupidamisarvestus. Samuti on seadusejärgselt raamatupidamiskohustuslastele sätestatud õigused. Raamatupidamist teostaval isikul on kohustus jälgida kutse-eetikast tulenevaid nõudeid ning täita ametiülesandeid vastavalt seaduses välja toodud aluprintsiipidele.

Teiseks uurimisülesandeks oli teostada raamatupidamise seaduse sätete omavahelise ühilduvuse analüüs. Uurimisülesande lahendamisel selgus, et nii mõnigi seaduse paragrahv ei lähe sisu poolest kokku (näiteks paragrahv 43 ja paragrahv 14; paragrahv 18 lg 3 ja paragrahv 14' lg 2) ning mõni säte välistab teineteist (paragrahv 14' lg 2 ja paragrahv 14' lg 3). Arusaamatusi tekitavad paragrahvide ühilduvused ja ülesehitused, näiteks paragrahvide järjestuses viidatakse sellise paragrahvi sätetele, mis selguvad hiljem (intervall 5-10). Analüüsist nähtub, et seaduse ülesehitust tuleb muuta nii viitamise kui ka sõnastuse osas. Samuti saab välja pakkuda erinevaid soovitusi, et lugejale seaduse lugemine arusaadavamaks ning mugavamaks muuta ning nii mõnegi sätte sõnastus jääb lugejale ebaselgeks.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli hinnata teooriast ja praktilisest analüüsist tulenevaid võimalusi ja analüüsida, kas raamatupidamise seaduse sätted vastavad arusaadavuse printsiibile. Uurimisülesande lahendamisel selgus, et raamatupidamise seadus on pidevas muutumises ning aastast-aastasse on seaduse muutmine toimunud seaduse muutmise seadusega, see tähendab, et raamatupidamise seadus on vastu võetud vaid ainus kord ning kui on vajadus olnud muuta direktiivide tõttu seadust, ei ole võetud vastu uut seadust, vaid vajaminevad sätted on lisatud seadusele. Taoline toimimine on aga põhjutanud olukorra, kus seadusele on lisatud sätted ilma, et oleks sealjuures jälgitud, kas lõiked ja sätted omavahel ka vastavuses on ning ei välista teineteist. Raamatupidamise seaduse analüüsi tulemusena selgus, et kokku on erisused ja ebakõlad 27 paragrahvis, mille sõnastus või rakendamise võimalused jätavad seaduse lugeja olukorda, kus mõnel juhul on raske aru saada, kuidas on õige toimida ning millistest sätetest lähtuda. Analüüsi tulemusel on välja toodud 11 soovitus, milles mõningates võiks raamatupidamise seaduses autori hinnangul kaaluda muudatuste tegemist, et seaduse lugejal oleks lihtsam toimida ning finantsandmeid riigile kuvada.

## SUMMARY

All individuals engaged in entrepreneurship have to organize accounting according to Accounting Principles of the Accounting Act, that are proceed from Accounting Act and which are pointed out as accounting (accounting and reporting) basic principles of annual reports. Accounting can not be organized correctly so that the basic principles would not be monitored from the first economic transaction until the annual reports. When complying with the Accounting Act, individuals are law-abiding, which makes them honest and fair competitors to other companies. Compliance with the Accounting Act is a day-to-day business for an entrepreneur and if a non-financial person reads this law and can not understand it, it is also difficult to implement it in business. The laws are being amended, which can cause a situation, that people with different knowledges could understand one and the same law differently.

The title of the thesis is “Conformity of the Organisation of Accounting and Financial Reporting with the Principle of Comprehension”. The thesis is written in Estonian and consists of 53 pages. The author has used 43 literature sources which all have been referred to in the text.

The thesis is actual because the latest changes to the Accounting Act came from directive 2014/95/EU on the basis of which all EU Member States had to take into use the provisions of the directive from 01 January 2017.

The novelty of this thesis is that in the framework of the research, analysis of the compatibility of the provisions of the Accounting Act with the principle of comprehensibility is carried out for the first time.

The thesis problem is that when amending the law, no new law is being drafted, but amendments are introduced, while ignoring the coherence of the various provisions. Therefore, understanding and compliance with the law may be difficult for people who does not have any specialist knowledge.

The aim of the thesis is to find out the compliance of the Accounting Act with the principle of comprehension.

The following research tasks have been set to achieve the aim of the thesis:

1. To analyse and systematize the theoretical bases of accounting, starting from history.
2. Carry out an analysis of the compatibility of the provisions of the Accounting Act.
3. Assess the opportunities arising from the theory and the practical analysis and analyse whether the provisions of the Accounting Act correspond to the principle of comprehension.

The analysis revealed that there are 27 inconsistencies in the Accounting Act, which formulation or implementation possibilities leave the readers of the law in a situation where in some cases it is difficult to understand what is the right thing to do and which of the provisions to follow. As a result of the analysis, 11 recommendations are given in which some could in Accounting Act consider making changes, to make it easier for the reader of the law to function and to display financial data for the state.

As for further research, it could be suggested to search out the most inconsistent provisions in Accounting Law in which making changes are not conflicted with the legal clarity of the fundamental principle of the rule of law. After that, the amendments could be made.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Alver, J., 2017. *Kes on raamatupidaja? Ettekanne*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool 21.09.2017 konverents: Pärnu Raamatupidamiskonverents 2017: „Hea tava“.

Alver, L., Alver, J., Reinberg, L. 2004. *Finantsarvestus*. Deebet

Alver, L., Alver, J. 2009. *Finantsarvestus*. Deebet

Alver, J., Alver, A., 2011. *Majandusarvestus ja rahandus*. Tallinn: Tallinna tehnikaülikool

Allikvee, A., 2006. *Raamatupidamise sise-eeskirjade koostamine*. Tallinn.

Amstutz, M. 2013. *International Ethics: Concepts, Theories, and Cases in Global Politics*. Rowman and Littlefield Publishers.

Atrill, P., McLaney, E., 2002. *Financial accounting for non-specialists. Third Edition*. Edinburgh, Harlow: Pearson Education Limited.

Audiitorbüroo Õnne Kurvet, 2017. *Majandusarvestuse ajalugu ja tänapäev*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.qkurvet.ee/majandusarvestuse-ajalugu-ja-tanapaev> [Kasutatud 06.12.2017].

Arrak, A., Eamets, R., Karm, T., Mets, T., Omel, T., Rand, R., Trasberg, V., Vigla, H., Viio, A. & Vörklaev, E., 2002. *Majanduse abc. III trükk*. Tartu.

Barker, R. 2017. *Raamatupidamise Raudwara*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool

Barrett, M. J. 2005. *The SEC and Accounting, In Part through the Eyes of Pacioli*. Notre Dame Law Review, 80:3, pp. 837-892. Leitud: NDLScholarship. [06.04.2018].

Brower, W. L.; Jackon, C.; Mallett, R.; Morrow, J. 2005. *The Roles and Domain of the Professional Accountant in Business*. International Federation of Accountants Publication. Professional Accountants in Business Committee. Leitud: <https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/the-roles-and-domain-of-the.pdf> [06.04.2018].

Carmona, S., Accounting History Research: Scope, Topics and Agenda. *Revista Contabilidade & Finanças*. 3(21), p. 325.

Elias, C., 2016. *Mikroettevõtjate poolt avalikkusele kuvatav informatsioon alates aastast 2017. Lõputöö*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Euroopa Liidu Teataja, 2014. *Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2014/95/EL*. Strasbourg.

Euroopa Liidu Teataja, 1984. *Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents*. Strasbourg.

Ferris, K., 1996. *Financial accounting and corporate reporting. Fourth Edition*. United States of America: The American Graduate School of International Management.

Finance plus, 2017. *Kuidas kirjutada tegevusaruannet?* [Võrgumaterjal] Leitav: <http://financeplus.ee/kuidas-kirjutada-tegevusaruannet/> [Kasutatud 15.01.2018].

Gill, M., 2009. Professionalism. *Accountants Truth: Knowledge and Ethics in the Financial World*. Scholarship Online. University Press Oxford Scholarship Online. Leitud: Oxford Scholarship Online. [07.04.2018].

Holmes, K., 2001. *The Concept of Income: A Multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD Publications BV. Leitud: Google Scholar [29.03.2018].

Justiitsministeerium, 2006. *Ettevõtja õigus. Tegevuskava ettevõtjalase õiguskeskkonna rahvusvahelise konkurentsivõime parandamiseks*. [Võrgumaterjal] Leitav: [https://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/elfinder/article.../ettevotja\\_oigus\\_1.pdf](https://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/elfinder/article.../ettevotja_oigus_1.pdf) [Kasutatud 02.04.2018].

Kinko, E., *Kutsetunnistusega raamatupidajate vajadus Tartu maakonna aktsiaseltside näitel. Lõputöö*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Kirsipuu, J., 2015. *Arvestusala ühilduvus avaliku huviga. Lõputöö*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Laas, H., 2012. *Raamatupidamise ajalugu. Ainetöö*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Langdon, K., Bonham, A., 2006. *Understanding accounts*. Oxford, England: Capstone Publishing Ltd.

Larson, K., Miller, P., 1995. *Financial accounting. Sixth Edition*. United States of America: Richard D. Irwin.



Lee, T. A., Bishop, A., Parker, R. H. 2013. *Accounting History From the Renaissance to the Present A Remembrance of LucaPacioli*. Routledge. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://books.google.ee/books?id=ZPbgAwAAQBAJ&pg=PT3&lpg=PT3&dq=Lee,+T.+A.,+Bishop,+A.,+Parker,+R.+H.+2013.+Accounting+History+From+the+Renaissance+to+the+Present+A+Remembrance+of+Luca+Pacioli.+Routledge&source=bl&ots=o50n0omwj7&sig=ugpAzWrdYaVN>

OBJ3LhIHMolomlc&hl=et&sa=X&ei=8I5MVe32O4H2sgG4vIC4BA&ved=0CCYQ6AEwAQ#v=onepage&q=Lee%2C%20T.%20A.%2C%20Bishop%2C%20A.%2C%20Parker%2C%20R.%20H.%202013.%20Accounting%20History%20From%20the%20Renaissance%20to%20the%20Present%20A%20Remembrance%20of%20Luca%20Pacioli.%20Routledge&f=false [Kasutatud 07.04.2018].

Linnasmägi, P. 2003. *Majandusarvestus algajale*. Tallinn: Hansaraama OÜ

Mai, P., 2012. *Hea raamatupidamistava 2012/2013. Kommenteeritud muudatused*. Tallinn: TEN-TEAM OÜ

Malm, K., 2014. *Euroopa liidu aruandluspõhimõtete sobivus audiitortevusele Eestis. Lõputöö*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Meigs, R., Williams, J., Haka, S., Bettner, M., 2000. *Financial accounting. Tenth edition*. New York, America: Irwin/McGraw-Hill.

Mukhametzyanov, R., Nugaev, F., Muhametzyanova, L., 2017. History of accounting development. *Journal Of History, Culture & Art Research /Tarih Kültür Ve Sanat Arastirmalari Dergisi*; 6(4), pp. 1227-1236.

Palmipuu, M., 2013. *Majandusaasta aruande koostamine*. Tallinn: Pandekt OÜ.

Raamatupidamise ABC, 2010. *Raamatupidamise ajaloost* [Võrgumaterjal] Leitav: <http://raamatupidamise-abc.ee/raamatupidamiseajaloost/> [Kasutatud 07.12.2017].

Rahandusministeerium, 2017. *Rtj I raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/easb/aruandluskorraldus> [Kasutatud 06.05.2018].

Rahandusministeerium, 2017. *Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard (IFRS)*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<https://www.rahendusministeerium.ee/et/easb/aruandluskorraldus> [Kasutatud 06.05.2018].

Richard B., 2011. *Raamatupidamise raudwara*. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda? Tallinn: Tallinna tehnikaülikool?

Raamatupidamise seadus (2002) RT I, 09.05.2017, 30.

Raamatupidamine, 2006. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.rmp.ee/raamatupidamine/kutsevalifikatsioon/raamatupidaja-kutseeetika-koodeks-2006-11-14> [Kasutatud: 06.04.2018].

Saidla, V., 2016. *Arvepidamise areng*. [Võrgumaterjal] Leitav: [http://eope.khk.ee/oo/evoti/raamatupidamise\\_ajalugu/arvepidamise\\_areng.html](http://eope.khk.ee/oo/evoti/raamatupidamise_ajalugu/arvepidamise_areng.html) [Kasutatud: 29.03.2018].

Schroeder, R., Clark, M., Cathey, J., 2014. *Financial Accounting Theory and Analysis. Text and cases. Eleventh Edition*. United States of America: Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.

Senaratne, S., 2011. *Role of ethics in accounting*. CIMA Edge e-newsletter July/August 2011 Leitav: <http://www.cimaglobal.com/Thoughtleadership/Newsletters/Regional/The-CIMA-Edge-South-Asia-and-MiddleEast/2011/July--August-2011/The-role-of-ethics-in-accounting/> [Kasutatud: 12.01.2016].

## Lisa. Raamatupidamise seaduse sätete ühilduvus

Tabel. Raamatupidamise seaduse sätete ühilduvus (Raamatupidamise seadus, autori koostatud)

Paragrahv	Kas vajab ühildamist? (jah/ei)	Millise paragrahviga?
1	Ei	-
2	Ei	-
3	Ei	-
4	Ei	-
5	Ei	-
6	Ei	-
7 lg 5	Jah	7' lg 7
7' lg 7	Ei	-
8 lg 1	Ei	-
9 lg 3	Jah	7 lg 5
10	Ei	-
11 lg 1	Ei	-
12 lg 5	Jah	7 lg 5
13 lg 1	Jah	13 lg 2
13 lg 3?	Jah	13 lg 2
14 lg 1	Jah	14 lg 2
14' lg 3	Jah	14' lg 2?
14' lg 5 vahetusse lg 4	Jah	14' lg 4
14' lg 6	Jah	14' 3
15	Ei	-
16	Ei	-
17	Ei	-
18 lg 3	Jah	18 lg 4
19	Ei	-
20	Ei	-
21 lg 4	Jah	24 lg 5
21 lg 8	Jah	21 lg 4
22	Ei	-
23	Ei	-
24	Ei	-

24'	Ei	-
25	Ei	-
26	Ei	-
27	Ei	-
28 lg 2	Ei	-
29 lg 1	Ei	-
30	Jah	15
31	Ei	-
31'	Ei	-
312	Ei	-
32	Ei	-
33	Ei	-
34	Ei	-
35	Ei	-
36	Ei	-
37	Ei	-
38	Ei	-
39	Ei	-
40	Ei	-
41	Ei	-
42	Ei	-
43 lg-d 2,3	Jah	Pg 14
43'	Ei	-
44	Ei	-
45	Ei	-
45'	Ei	-
452	Ei	-
46	Ei	-
47	Ei	-
48	Ei	-
49	Ei	-
50	Ei	-
51	Ei	-
52	Ei	-
53	Ei	-
54	Ei	-
55	Ei	-
56	Ei	-
57	Ei	-

58	Ei	-
59	Ei	-
60	Ei	-
61	Ei	-
61'	Ei	-
612	Ei	-
62	Ei	-