

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Cärol Elias

**MIKROETTEVÕTJATE POOLT AVALIKKUSELE
KUVATAV INFORMATSIOON ALATES AASTAST 2017**

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Güldenkoh, MBA

Tallinn 2016

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Mikroettevõtjate poolt avalikkusele kuvatav informatsioon alates aastast 2017</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Micro-Entrepreneurs' Publicly Shared Information from the Beginning of 2017</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 52 leheküljest ning 4 lisast. Töös on kasutatud 57 allikat, millele on töös viidatud.</p> <p>Probleem seisneb selles, et mikroettevõtjad hakkavad alates 2017. aastast kuvama avalikkusele vähem informatsiooni kui varem ja sellest tulenevalt on oluline uurida, mis info jääb neilt saamata.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on anda hinnang mikroettevõtjate poolt avalikkusele kuvatavast informatsioonist alates aastast 2017.</p> <p>Teostati kehtiva raamatupidamise seaduse ja eelneva raamatupidamise seaduse võrdlusanalüüs ja mikroettevõtjate arvukuse analüüs ettevõtjate seas. Analüüsist nähtus, et mikroettevõtjad võivad koostada majandusaasta aruande üksnes bilansist ja kasumiaruandest ning lisades nõutava informatsiooni saab esitada ühes lisas. Raamatupidamise seaduse muutmise eelnõu kriteeriumite alusel oleks mikroettevõtjateks kvalifitseerinud 9 336 ettevõtjat, kehtiva raamatupidamise seaduse alusel 18 559 ettevõtjat ja kombineeritud kriteeriumite alusel 8 038 ettevõtjat. Ettevõtjate määramisel on käsitletud vaid äriühinguid ja ära on unustatud füüsilisest isikust ettevõtjad.</p> <p>Analüüsist lähtuvalt tehti Rahandusministeeriumile ettepanekud: 1. Tõsta käibemaksu alampiir 50 000 euroni, nendele kellel on üks osanik, kes on ka juhatuse liige, varad kokku kuni 175 000 eurot. 2. Määratleda halduskoormuse vähendamise eesmärgil füüsilisest isikust ettevõtja staatus kuulumaks ettevõtjate kategooriasse.</p>	
Lisad: Andmekandja (mä lupulk)	
Võtmesõnad: mikroettevõtjad, majandusaasta, raamatupidamine, avalikkus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: micro-entrepreneurs, accounting year, accountancy, publicity	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Eesti ettevõtluse kasvustrateegia 2014 – 2020	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Cärol Elias</p> <p>Olen koostanud lõputöö 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 Güldenkoh	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. ETTEVÕTLUSE JA MAJANDUSAASTA ARUANDE OLEMUS.....	7
1.1 Ettevõtluse olemus	7
1.2 Majandusaasta aruande olemus.....	13
2. MIKROETTEVÕTJATE ARUANDLUSE INTERPRETEERIMINE.....	20
2.1 Mikroettevõtjatele sätestatud aruandluskohustus.....	20
2.2 Mikroettevõtjate arvukus ettevõtjate seas	27
KOKKUVÕTE	36
SUMMARY	38
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	40
LISAD.....	46
Lisa 1. Bilansiskeem	46
Lisa 2. Nõuded arvestuspõhimõtetele.....	49
Lisa 3. Äriregistrisse kantud isikud	51
Lisa 4. Analüüsitavate ettevõtjate jaotus maakondade lõikes.....	52

SISSEJUHATUS

Ettevõtlus on riigi jaoks oluline majanduse osa, sest ettevõtjad on riigi suurimad maksumaksjad. Ettevõtja võib olla füüsiline isik või äriseadustikus sätestatud äriühing. Kõik seaduskuulekad ettevõtjad on kohustatud teostama raamatupidamist. Raamatupidamiskohustuslastele on majandusaasta aruande koostamine ja esitamine kohustuslik. Majandusaasta aruanne on tähtsaim aruanne, mida ettevõtja peab avalikkusele esitama. Majandusaasta aruanne koosneb raamatupidamise aastaaruandest, lisadest ja tegevusaruandest.

Aastast 2016 kohaldatava raamatupidamise seaduse redaktsiooni järgi jaotatakse ettevõtjad seitsmesse kategooriasse ja muutub ettevõtjate aruandluskohustus. Lõputöös keskendutakse mikroettevõtjatele ja avalikkusena käsitletakse riiki ja riigiasutusi.

Lõputöö teema valiku põhjuseks on asjaolu, et 01. jaanuar 2016 rakendus Euroopa Liidu direktiiv 2013/34/EL. Direktiivist tulenevalt peavad liikmesriigid kategoriseerima ettevõtjad nende arvnäitajate järgi ning neil peaks olema suurusele vastav halduskoormus. Eesti Vabariik pöördus Euroopa Kohtusse, et kohus tunnistaks direktiivi selles osas kehtetuks, kuid kohus seda ei rahuldanud ja Eesti Vabariik kaotas kohtuvaidluse.

Teema on aktuaalne, sest Euroopa Liidu direktiiv 2013/34/EL võeti kasutusele ning liikmesriigid pidid direktiivi täitmiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid vastu võtma hiljemalt 20. juuli 2015. Uus raamatupidamise seaduse redaktsioon jõustus 01. jaanuar 2016 ja sellest tulenevalt hakkavad mikroettevõtjad kuvama avalikkusele vähem informatsiooni kui varem. Seetõttu on vajalik välja selgitada, kui palju on mikroettevõtjaid ja mis informatsioon jääb saamata.

Teema uudsuseks on mikroettevõtjate, kes on registreerinud ettevõtlustegevuse osahinguna, analüüs Eestis selgitamaks välja nende osakaalu ettevõtjate seas ja avalikkusele kuvatava informatsiooni muutus. Lõputöö lisandväärtuseks on see, et analüüsi tulemusel saadud andmeid saab Rahandusministeerium kasutada oma igapäevaste tööülesannete täitmisel, sealhulgas muudatuste tegemises mikroettevõtjate poolt avalikkusele kuvatava informatsiooni ulatuses.

Töö probleem seisneb selles, et direktiiviga taheti mikroettevõtjate halduskoormust vähendada, nad hakkavad alates 2017. aastast kuvama avalikkusele vähem informatsiooni kui varem. Sellest tulenevalt võib muutuda koostöö era- ja avaliku sektori vahel, näiteks eelnevalt kogus Statistikaamet andmeid ettevõtjate majandusaasta aruandest, nüüd tekib vajadus lisainformatsioonile. Oluline on uurida, mis info jääb mikroettevõtjatelt saamata ning mis sellega kaasneda võib.

Lõputöö eesmärgiks on anda hinnang mikroettevõtjate poolt avalikkusele kuvatavast informatsioonist alates aastast 2017.

Püstitatud eesmärgi saavutamiseks lähtutakse neljast uurimisülesandest:

1. Anda ülevaade ettevõtluse olemusest.
2. Anda ülevaade majandusaasta aruande sisust.
3. Analüüsida mikroettevõtjate aruandluskohustuse muutust.
4. Analüüsida mikroettevõtjate arvukust ettevõtjate seas.

Lõputöös kasutatakse kombineeritult kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Teostatakse Justiitsministeeriumilt saadud andmete analüüs ja raamatupidamise seaduse 2015. ja 2016. aasta redaktsioonide võrdlusanalüüs. Mikroettevõtjate arvukust analüüsitakse eesmärgistatud kriteeriumite, mis nähtuvad raamatupidamise seaduse eelnõust ja jõustunud raamatupidamise seaduse redaktsioonist, alusel.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimene peatükk käsitleb ettevõtluse ja majandusaasta aruande olemust. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade ettevõtluse mõistest ning olemusest. Samuti selgitatakse ettevõtjate olemust ja kehtestatud kriteeriumeid ettevõtjate kategoriseerimiseks. Teises alapeatükis käsitletakse raamatupidamiskohustuslase majandusaasta aruande sisu ja olemust. Selgitatakse kõiki majandusaasta aruandes sisalduvaid aruandeid ja raamatupidamise aastaaruande koostamise alusprintsipe.

Teises peatükis keskendutakse mikroettevõtjate aruandluse interpreteerimisele. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse mikroettevõtjate aruandluskohustuse muutusest tulenevat informatsiooni vähenemist. Teostatakse kehtiva raamatupidamise seaduse redaktsioonist ning eelnevast raamatupidamise seaduse redaktsioonist tuleneva aruandluskohustuse võrdlusanalüüs, mille alusel tehakse järeldusi mikroettevõtjatelt saamata jääva informatsiooni kohta. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse mikroettevõtjate arvukust registreeritud ettevõtjate seas, kasutades

selleks Justiitsministeeriumi Registrate ja Infosüsteemide Keskuse andmeid ning mikroettevõtja määratlust. Analüüsitakse mikroettevõtjate arvukust eelnõu kriteeriumite ja kehtiva raamatupidamise seaduse redaktsiooni alusel.

Lõputöös kasutatakse nii eesti- kui ka võõrkeelset erialakirjandust sealhulgas teadusallikaid, Eesti Vabariigi 01. jaanuar 2015 seisuga redaktsioone ja 01. jaanuar 2016 jõustunud raamatupidamise seaduse redaktsiooni.

1. ETTEVÕTLUSE JA MAJANDUSAASTA ARUANDE OLEMUS

1.1 Ettevõtluse olemus

Ettevõtluse olemuse mõistmiseks ja arusaamiseks on vaja teada ettevõtja, ettevõtte ja ettevõtluse mõistet. Ettevõtja ja ettevõtte on ettevõtluse lahutamatud osad ning seotud iga ettevõtlusvormiga. Ettevõtlust ja sellega seonduvaid mõisteid on läbi aegade käsitletud erinevalt.

Ettevõtte on majandusüksus, mida juhib ettevõtja, kelleks on kas valitud juhatus, tegevjuht, osanik, aktsionär või füüsiline isik (Kirsipuu, 2013, p. 59). Iseseisva majandusüksuse tunnuseks on bilanss, vara, raamatupidamine ja juhtimine. Ettevõtte vara peab olema lahus ettevõtte omanike ja teiste isikute ning organisatsioonide varast. Ettevõtte kasutab tööjõudu ning muid tootmistegureid millegi tootmiseks või teenuste osutamiseks. (Riigikogu koduleht, 2006)

Ettevõtte elütsükkel koosneb etappidest, milleks on: sünn, kasv, küpsus, langus ja surm. Ettevõtte sünniperioodil toimub äriidee leidmine, tegevuse kavandamine ja ettevalmistamine ning stardikapitali leidmine. Kasvuperioodil ettevõtte areneb, laieneb ja saadakse kasumit. Küpsuseperioodil laienemine pidurdub ja ei prognoosita kasvu uut kiirenemist ning ettevõtja võiks selles etapis oma töö vilju nautida. Languse ja surma periood on ettevõtte tegevuse lõppfaas. Ettevõtte lõpetamise võimalused on: ettevõtte müük, pankroti väljakuulutamise või likvideerimine. (Miettinen, Rikkinen, Teder, 2008, lk 210-213)

Ettevõtte omanik ja ettevõtte tegevuse organiseerija ning selle tulemuste eest vastutaja on ettevõtja. Euroopa riikide äriseadustikes on ettevõtjat määratletud kui olulist tööandjat kui ka isikut, kes tegutseb äris kasumi saamise eesmärgil. (Riigikogu koduleht, 2006) Ettevõtte loomiseks on vaja ettevõtjat. Ettevõtja loob ettevõtte, arendab seda ja hoiab töös.

Ettevõtjat on esmakordselt defineeritud 1473. aastal, ta tähistas isikut, kes on aktiivne ja saavutab midagi. Keskajal nimetati ettevõtjateks suurte ehitusprojektide juhte. Projektide elluviimisega kaasnesid investeeringud, kuid nende allikaks ei olnud

ettevõtjad. Nemad juhtisid tööde teostamist, kuid ei riskinud isiklikult oma investeeringutega. Riski mõiste seostus ettevõtlusega tihedamalt 17. sajandil, kui ettevõtjana käsitleti isikut, kes sõlmis valitsusega lepingu mingite tööde teostamiseks või kaupade müügiks. Keskajal nimetati paraadide ja muusikalitse ürituste korraldajaid ettevõtjateks. 18. sajandi keskpaigas määratleti ettevõtja inglise sõnaraamatus ja seal sätestati, et ettevõtja on seikleja, kes otsib hasartmängu võimalust ja asetab end juhuse hooleks. (Miettinen, Teder, 2006, lk 7-8)

Teadaolevalt esimesena võttis ettevõtja mõiste kasutusele prantsuse majandusteadlane Richard Cantillon. Ta seostas ettevõtjaid isikutega, kes võtavad riske. Risk seisnes selles, et ettevõtjad ostavad kaupa teadaoleva hinnaga, kuid nad ei tea, millise hinnaga neil õnnestub see hiljem klientidele maha müüa. Joseph A. Schumpeter oli seisukohal, et ettevõtjad on innovaatorid ja innovatsioonide rakendamise abil tagavad nad majandusarengu. Tema arvates ehitavad ettevõtjad oma äri ülesse ümber idee ja uuenduste, püüdes oma innovatsioonidega häirida turutasakaalu ning proovides leida uusi võimalusi, et olla konkurentsivõimelised. Israel Kirzneri arvates on ettevõtjatel teadmised, mida teised inimesed ei oma ja tänu sellele on võimalik neil kasumit teenida. Teenimisvõimalused tekivad, kui majanduskeskkond on kaoses ja turg tasakaalust väljas, sest sellises olukorras on ettevõtjal võimalus leida uusi strateegiaid, et turg taas tasakaalu viia ja stabiilsust tekitada. (Bolton; Thompson, 2004, pp. 14-15, 99, 259) Ettevõtja mõiste üle on paljud teadlased arutlenud ja vaieldud, kuid siiani ei ole ühest arvamust sellest, kes on ettevõtja.

1937. aastal kirjeldati ettevõtjat kui inimest või gruppi, kes püstitab ülesandeid ja vastutab tootmistegurite ühendamise eest ning hoiab ettevõtet töös. 1963. aastal on ettevõtjat määratletud kui ettevõtte asutajat. 1980. aastal peeti ettevõtjaks isikut, kes kasutab uut tootmistegurite kombinatsiooni, et luua esimene bränd majandusharus. (Gartner, 1988, pp. 14-15, 17) Casson (1982, p. 57) leiab, et ettevõtja on isik, kelle otsused erinevad teiste inimeste omadest ja ilma tema sekkumiseta tehakse valesid otsuseid. Barrow (1993, p. 14) defineerib ettevõtjat kui isikut, kes on võimeline ära tundma turu võimalusi, tekitama raha ja muid vajalikke vahendeid, et seda võimalust rakendada. Lazear (2003, p. 36) toob välja, et ettevõtjal on kõige olulisem roll kaasaegses majanduses: ettevõtjad on mitmekülgsed ja nad peavad olema piisavalt kvalifikatseerunud erinevates valdkondades, et kokku panna paljud nõutavad koostisosad, mis loovad eduka ettevõtte. Sarasvathy (2008, p. 9) näeb ettevõtjaid kui ettevõtlikke inimesi, kes eristuvad üksteisest juhtimise või strateegia poolest, sest nad

8

mõtlevad tõhusalt ja usuvad „veel loomata“ tulevikku, mida inimtegevus võib oluliselt kujundada. Lazányi (2014, p. 149) leiab, et ettevõtjad on kohaliku majanduse mootorid, kes aitavad suurel määral riigi heaolu parandada. Kuid ettevõtjaid ei eksisteeri ilma ettevõtluseta.

Low ja MacMillan (1988, p. 141) näevad ettevõtlust kui läbi põimunud nähtust, mis on tingitud pidevatest ja kattuvatest konstruktsioonidest, milleks on muudatuste juhtimine, uuendused, tehnoloogilised ja keskkondilised ebastabiilsused, uute toodete arendamine, väikeettevõtete juhtimine, individualsim ja tööstuse arenemine. Covin ja Slevin (1991, p. 7) kirjeldavad ettevõtlust kui strateegilise asendi ulatust, mis väljendub ettevõtte soodumusest võtta riske, võimet olla konkurentsivõimeline, ennendada käitumist ja tootearendusi. Venkataraman (1997, p. 120) määratleb ettevõtlust kui teaduslikku uuringut kuidas, kelle poolt ja millega mõjutada võimalusi, et tulevikus õnnestuks kaupu ning teenuseid avastada, hinnata ning kasutada.

Sarasvathy ja Venkataraman (2001, p. 7) toovad välja, et ettevõtlus seisneb inimeste kujutlusvõime sobitamises püüdlusega, et turule tuua eksisteerimata kaupu ja teenuseid. Montanye (2006, p. 569) defineerib ettevõtlust kui edukat saavutust ja majandluslike raskuste ületamist ebakindluse ja nappuste näol ning ettevõtlus võimaldab andekatel inimestel realiseerida kasu, mis ületab täieliku turutasakaalu ja subjektiivse kasulikkuse poolest elada paremini kui teised. Martin ja Osberg (2007, p. 30) väidavad, et ettevõtlus on segane nähtus ja sellel on positiivne ning negatiivne pool. Positiivne on ettevõtjate eriline ja kaasasündinud võime tunda ning käituda vastavalt võimalustele, ühendades nii-öelda piiridest välja mõtlemise oskuse otsustuskindlusega, et luua maailma midagi uut. Negatiivse poole pealt nõuab ettevõtlustegevus aja möödumist, enne kui tegelik mõju ilmsiks tuleb. (Martin, Osberg, 2007, p. 30)

Ettevõtjad omavad majanduses olulist rolli, sest riigi majanduse areng sõltub nende panusest. Ettevõtjad on isikud, kes omavad piisavaid teadmisi ja oskusi, et ettevõtet rajada. Ettevõtjad suudavad muuta turgu, leida uusi turustamata ideid, kaupu või teenuseid ja tajuda uusi võimalusi äri tegemiseks. Ettevõtja võtab riski või on võimeline võtma riski, et arendada või luua uusi ettevõtmisi. (Nimalathanan, 2008, p. 350) Oskus alustada ja juhtida ettevõtet, uute ideede arendamine ja täide viimine aitab inimestel saada iseseisvaks nii finantsiliselt kui ka sotsiaalselt, hoolitseda nende tuleviku ja kogu ühiskonna elutingimuste paranemise eest (Mavrenko, 2013, p. 69).

Ettevõtjaks registreerimine on lihtne, seda saab teha elektrooniliselt ja kestab päeva (Güldenkoh, Silberg, 2016, p. 47). Kuid ettevõtjad peavad ettevõtlusega alustamisel endale teadvustama kolme liiki riske, mis lõppkokkuvõttes määravad ettevõtja äritegevuse jätkusuutlikkuse või ebaedu. Esiteks majandusrisk, mis seostub ettevõtja asukohaga. Teiseks on majandustegevusharust tingitud risk ning kolmandaks on äritegevusega seotud risk. (Everett, Watson, 1998, p. 371) Ettevõtjad peavad olema ettevõtlikud, sest läbi ettevõtte tegutsevad nad ettevõtlustegevusega. Ettevõtjad on iga riigi suurimad maksumaksjad. Eesti õigusaktides kasutatakse erinevaid selgitusi ettevõtluse ja ettevõtja kohta.

Tulumaksuseadus sätestab, et ettevõtlus on isiku iseseisev majandus- või kutsetegevus, mille eesmärgiks on saada tulu kauba tootmisest, müümisest või vahendamisest, teenuse osutamisest või muust tegevusest, kaasa arvatud loomingulisest või teaduslikust tegevusest (Tulumaksuseadus, 2015). Käibemaksuseaduse mõistes on ettevõtlus isiku iseseisev majandustegevus, mille tulemusena toimub kauba võõrandamine või teenuse osutamine olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest (Käibemaksuseadus, 2015). Tsiviilseadustiku üldosa seadus määratleb ettevõtet kui majandusüksust, mille kaudu isik tegutseb (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 2015).

Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus sätestab, et ettevõtja on majandustegevust alustav või seda teostav füüsiline või juriidiline isik (Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus, 2015). Äriseadustiku definitsiooni kohaselt on ettevõtja füüsiline isik, kes pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid ja kellele kaupade müük või teenuste osutamine on püsiv tegevus, või äriseadustikus sätestatud äriühing. Äriühinguteks on täisühing, usaldusühing, osaühing, aktsiaselts, tulundusühistu. (Äriseadustik, 2015) Aktsiaseltsi aktsiakapital koosneb aktsiatest, aktsiate omanikud on aktsionärid. Teiste äriühingute osakapital koosneb osakutest, mis kuuluvad osanikele. Osanikud ja aktsionärid võivad, kuid ei pea osalema majandustegevuse juhtimises, nende põhieesmärk on kasumi teenimine.

Äriühingu juhtorgan on juhatus. Juhatus moodustavad juhatus liikmed, kes esindavad äriühingut kõikides tegevustes. Juhatus liikmetel on kohustus ja õigus tegeleda äriühingu juhtimisega. Juhatus liikmed valitakse osanike või aktsionäride koosolekul, esmakande tegemisel valib asutaja, kes sageli on ainuosanik. Juhatus võib koosneda ühest või mitmest liikmest. Kui juhatuses on üle kahe liikme, siis valitakse nende hulgast esimees, kes korraldab juhatus tegevust. Juhatus liige ei pea olema

osanimine ega aktsionär, kuid ta peab olema teovõimeline füüsiline isik. (Äriseadustik, 2015) Sageli on juhatuse liige ja osanimine üks ja sama isik. Äriseadustik annab võimaluse ettevõtjaid liigitada ühinguliikide alusel, raamatupidamise seaduse ettevõtjate majandusnäitajatest tuleneva suuruse alusel.

Esmakordselt määratleti ettevõtjate kuulumine kategooriatesse Raamatupidamise Direktiivis 2013/34/EU (Güldenkoh, Silberg, 2014, p. 94). Eestis hakatakse ettevõtjaid suuruse järgi kategoriseerima 2016. aastal vastu võetud raamatupidamise seaduse redaktsiooni alusel (Raamatupidamise seadus, 2016). Ülevaate saamiseks selgitatakse iga ettevõtja kategooria kriteeriume. Kategooriaid on seitse: suurettvõtjad, keskmise suurusega ettevõtjad, väikeettvõtjad, mikroettvõtjad, suur konsolideerimisgrupp, keskmise suurusega konsolideerimisgrupp ja väike konsolideerimisgrupp (vt tabel 1).

Tabel 1. Ettevõtjate liigitus (Raamatupidamise seadus, 2016, § 3 andmete põhjal, autori koostatud)

Nimetus	Vara kokku (euro)	Müügitulu (euro)	Keskmine töötajate arv
Mikroettvõtjad	175 000	50 000	Puudub
Väikeettvõtjad ja väike konsolideerimisgrupp	4 000 000	8 000 000	50
Keskise suurusega ettevõtja ja keskmise suurusega konsolideerimisgrupp	20 000 000	40 000 000	250
Suurettvõtjad ja suur konsolideerimisgrupp	20 000 000	40 000 000	250

Mikroettvõtjateks saavad olla vaid osahingud, kellel on aruandeaasta bilansipäeval varasid kokku kuni 175 000 eurot, kohustised ei ületa omakapitali, üks osanimine, kes on ka juhatuse liige ja kelle müügitulu on aruandeaastal kuni 50 000 eurot (vt tabel 1). Raamatupidamise seaduse eelnõu kohaselt said mikroettvõtjateks olla äriühingud, kes ei ole käibemaksukohustuslased, kellel aruandeaasta bilansipäeval on varad kokku kuni 175 000 eurot, kohustised ei ole suuremad kui omakapital ja kellel on üks osanimine, kes on ka juhatuse liige (Rahandusministeerium, 2015a).

Väikeettvõtjateks on Eestis registreeritud äriühingud, kelle aruandeaasta bilansipäeval üks näitajatest ületab järgmisi tingimusi: varad kokku 4 000 000 eurot, müügitulu 8 000 000 eurot ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 50 inimest (vt tabel 1).

Keskmise suurusega ettevõtjad on Eestis registreeritud äriühingud, kelle aruandeaasta bilansipäeval üks näitaja ületab järgmisi tingimusi: varad kokku 20 000 000 eurot, müügitulu 40 000 000 eurot ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250 inimest (vt tabel 1).

Suurettevõtjad on Eestis registreeritud äriühing, kelle aruandeaasta bilansipäeval vähemalt kaks näitajatest ületavad järgmisi tingimusi: varad kokku 20 000 000 eurot, müügitulu 40 000 000 eurot ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250 inimest (vt tabel 1).

Väike konsolideerimisgrupp on konsolideerimisgrupp, kelle aruandeaasta bilansipäeva konsolideeritud näitajatest rohkem kui üks ei ületa väikeettevõtjatele nimetatud tingimusi. Keskmise suurusega konsolideerimisgrupp on konsolideerimisgrupp, kelle aruandeaasta bilansipäeva konsolideeritud näitajatest rohkem kui üks ei ületa keskmise suurusega ettevõtjatele nimetatud tingimusi. Suur konsolideerimisgrupp on konsolideerimisgrupp, kelle aruandeaasta bilansipäeva konsolideeritud näitajatest vähemalt kaks ületavad suurettevõtjatele toodud tingimusi. (vt tabel 1)

Vastavalt kategooriale sätestatakse ettevõtjate aruandluskohustus. Kui äriühing ei täida vastavale ettevõtja kategooriale seatud kriteeriume, siis lõpeb selle äriühingu majandusaasta aruande koostamist käsitlevate erisätete kohaldamine, kuid seda vaid juhul, kui äriühing ei täida sätestatud kriteeriume kahel järjestikusel bilansipäeval. (Raamatupidamise seadus, 2016) Seega ühest ettevõtja kategooriast järgmisesse liikumiseks on vaja kahel järjestikust aastat ettenähtud kriteeriume ületada. Kuid äriühingul on sellisel juhul õigus esimesel ja teisel aastal koostada majandusaasta aruanne väiksema ettevõtja kategooria sätete järgi.

Töötaja on füüsiline isik, kes teeb teisele isikule tööd, alludes tema kontrollile ja juhtimisele. Teine isik, ehk tööandja, maksab töötajale tehtud töö eest tasu. Töötaja töötab töölepingu alusel, mis sõlmitakse määramata või määratud ajaks. Samuti on töötajateks isikud, kes töötavad avaliku teenistuse seaduse alusel ja teenistuslepingu alusel. (Töölepingu seadus, 2015; Statistikaamet, 2015)

Keskmine töötajate arv võrdub täistööajaga töötanud töötajate arvuga. Seega, kuu keskmise töötajate arvu leidmiseks arvutatakse töötajate kogu kalendaarne ajafond päevades ja jagatakse see kalendrikuu päevade arvuga. Kalendaarse ajafondi

leidmiseks summeeritakse iga töötaja kõik tööpäevad, puhkepäevad ja töölt puudunud päevad. Osalise tööajaga töötajaid arvestatakse proportsionaalselt töötatud ajaga. Arvesse ei lähe kogu vaatlusperioodi aja töölt puudunud isikud. (Statistikaamet, 2015)

Kokkuvõtvalt selgus, et ettevõtluse olemuse mõistmiseks ei ole ühte, ainsat ja kindlat määratlust. Ettevõtte asutamiseks on vaja ettevõtjat. Ettevõtlustegevuse arendamiseks on vaja edumeelset ettevõtjat. 01. jaanuaril 2016 kehtima hakanud raamatupidamise seaduse redaktsiooni alusel saab ettevõtjaid liigitada suuruse järgi seitsmesse kategooriasse (suurettevõtjad, keskmise suurusega ettevõtjad, väikeettevõtjad, suur konsolideerimisgrupp, keskmise suurusega konsolideerimisgrupp, väike konsolideerimisgrupp ja mikroettevõtjad). Mikroettevõtjateks on vaid osäühingud, kellel aruandeaasta bilansipäeval on varasid kokku kuni 175 000 eurot, kohustised ei ületa omakapitali, üks osanik, kes on ka juhatuse liige ja kelle müügitulu on aruandeaastal kuni 50 000 eurot. Mikroettevõtjad võivad, kuid ei pea, esitama majandusaasta tulemuste kohta lihtsustatud majandusaasta aruande.

1.2 Majandusaasta aruande olemus

Raamatupidamise teostamine on kõigi seaduskuulekate ettevõtjate kohustus. Raamatupidamisandmete põhjal selgub ettevõtja äritegevuse tulemus, kasumlikkus ning nõrgad kohad. Raamatupidamisandmete analüüsi põhjal on juhtkonnal võimalik muuta oma ettevõtlustegevust efektiivsemaks. Majandusaasta aruanne koosneb raamatupidamise aastaaruandest, lisadest ja tegevusaruandest. Majandusaasta aruandes sisalduv informatsioon peab andma avalikkusele ammendava ülevaate ettevõtja majandustegevusest.

Raamatupidamist võib käsitleda kui infosüsteemi, mis mõõdab, töötleb ja edastab majandusüksuse kohta finantsinformatsiooni. Läbi raamatupidamisandmete saavad kasutajad ettevõttest finantsülevaate. Raamatupidamine on äritegevuse ja juhtkonna vaheline informatsiooni vahetamise meetod. Õigete valikute ja otsuste langetamiseks vajab juhtkond majandusüksuse kohta finantsinformatsiooni. Finantsinformatsiooni edastajateks ja salvestajateks on raamatupidajad, kes edastavad juhtkonnale finantsaruanded, mis annavad neile ülevaate majandusüksuse finantsseisundi kohta. (Needles, Powers, Crosson, 2002, p. 2)

Majandusaasta aruande koostamine ja esitamine on kohustuslik kõigile raamatupidamiskohustuslastele. Raamatupidamiskohustuslased on Eesti Vabariik, kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal. (Raamatupidamise seadus, 2016) 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, 2016)

Ettevõtete majandusaasta aruanded on suunatud eeskätt informatsiooniks välistarbijatele ja enamasti huvitatakse ettevõtte maksevõimelisuse väljaselgitamisest (Siimann, 2012, lk 94). Majandusaasta aruande koostamisel ja esitamisel peab jälgima, et see vastaks õigusaktidele, normidele ja juhenditele. Õpikutes kajastatav informatsioon vananeb kiiresti, kuna õigusakte uuendatakse pidevalt ja seetõttu adekvaatsem info saadakse raamatupidamise seadusest, raamatupidamise toimkonna juhenditest, maksuseadustest ning rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest (Kirsipuu, 2015, lk 8).

Ettevõtjatel on võimalik valida kas kasutatavad arvestuspõhimõtted ning informatsiooni esitusviis kooskõlastada Eesti hea raamatupidamistavaga või Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (Alver, Alver, 2009, lk 58; Raamatupidamise seadus, 2016). Raamatupidamise aastaaruande koostamisel tuleb lähtuda rahvusvaheliselt tunnustatud alusprintsipiidest: majandusüksuse printsiip, jätkuvuse printsiip, arusaadavuse printsiip, olulisuse printsiip, järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip, tulude ja kulude vastavuse printsiip, objektiivsuse printsiip, konservatiivsuse printsiip, avalikustamise printsiip, sisu ülimuslikkuse printsiip (Raamatupidamise seadus, 2016). Kvaliteetsete aruannete koostamiseks on oluline, et kõik ettevõtjad kasutaksid oma finantsaruannete koostamisel ja esitamisel samu mõisteid ning printsiipe, kuna see tõstab finantsinformatsiooni väärtust aruande kasutajale.

Majandusüksuse printsiip kujutab ettevõtte või institutsiooni iseenda huvisid, lahus tema osapoolte huvidest (Paton, Littleton, 1940, p. 8). Raamatupidamiskohustuslane arvestab oma vara, kohustised ja majandustehingud lahus tema omanike, kreditoride, töötajate, klientide ja teiste isikute varast, kohustistest ning majandustehingutest

(Raamatupidamise seadus, 2016). Ettevõtte majandusarvestus ja aruanded annavad infot majandusüksuse, mitte omanike, partnerite, investorite või teiste osapoolte, huvide kohta (Paton, Littleton, 1940, p. 8). Jätkuvuse printsiip põhineb eeldusel, et majandusüksus on jätkuvalt tegutsev (Raamatupidamise seadus, 2016). See võib olla üheks konkurentsieeliseks ja tagada ettevõtluse aktiivsuse. Äritegevuse lõpetamine ei taga jätkuvust, kuigi mõnikord avastab raamatupidaja olukordi, kus selline seisund on möödapääsmatu. (Paton, Littleton, 1940, p. 9) Vaid järjepidevalt tegutsev ettevõtja, kes ei kaldu kõrvale majandusüksuse raamidest, saab kuvada avalikkusele olulist, arusaadavat ja objektiivset informatsiooni.

Arusaadavuse printsiibi kohaselt peab raamatupidamise aruandes avalikustatav informatsioon olema esitatud nii, et see oleks ülevaatlik ja üheselt mõistetav aruande kasutajatele. Olulisuse printsiibi kohaselt peab kajastuma kogu oluline informatsioon, mis mõjutab raamatupidamiskohustlase finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid. Järjepidevuse ja võrreldavuse printsiibi kohaselt tuleb kasutada jätkuvalt varem kasutatud arvestuspõhimõtteid ja esitusviise. Tulude ja kulude vastavuse printsiip võimaldab aruandeperioodi tuludest maha arvata nende samade tulude tekkega seotud kulud. Objektiivsuse printsiibi kohaselt peab esitatav informatsioon olema neutraalne ja usaldusväärne. Konservatiivsuse printsiibi kohaselt tuleb raamatupidamise aruannet koostada ettevaatlikult ja kaalutletult, et vältida varade ja tulude ülehindamist või kohustiste ja kulude alahindamist. Avalikustamise printsiibi kohaselt tuleb raamatupidamise aruandes esitada tõepärane informatsioon. Sisu ülimuslikkuse printsiibi kohaselt tuleb majandustehingute kajastamisel lähtuda nende sisust ka siis, kui see ei ühti nende juriidilise vormiga. (Raamatupidamise seadus, 2016) Oluliseim aruanne majandusaasta aruandes on raamatupidamise aastaaruanne.

Raamatupidamise aastaaruande eesmärk on anda õige ja õiglane ülevaade raamatupidamiskohustlase finantsseisundist, majandustulemusest ning rahavoogudest. Aruandes kajastatav informatsioon peab olema esitatud nii, et selle kasutajad saavad seda kasutada oma majandusotsuste tegemisel. Raamatupidamise aastaaruanne koosneb põhiaruannetest ja lisadest. Põhjaruanneteks on bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne. Raamatupidamise aastaaruandes peab selgelt välja tooma aruandeperioodi, mille kohta see koostatud on. Raamatupidamise aastaaruanded koostatakse eesti keeles ja Eesti Vabariigis ametlikult kehtivas rahalises vääringus. (Kodasma, 2006, lk 89;

Raamatupidamise seadus, 2016) Raamatupidamise aastaaruandes sisalduvad aruanded võimaldavad hinnata ettevõtja tugevaid ja nõrku külgi, maksevõimelisust ning seda, kas firma toodab oma tegevuse jätkumiseks kasumit (Alver, Reinberg, 2002, lk 299-300). Raamatupidamise aastaaruande kvaliteet oleneb suurel määral kasutatavatest kajastusmeetoditest (Maspanov, Rämmel, 2012, lk 88). Raamatupidamise aastaaruande peamiseks osaks on bilanss, sest kõik järgnevad aruanded seostuvad bilansiga ning nad on omavahel võrreldavad. Bilanss kirjeldab mingil kindlal ajahetkel ettevõtte finantsseisu.

Bilanss põhineb lihtsal võrrandil: ettevõtte koguvara (aktiva) peab võrduma ettevõtte kohustiste ja omakapitaliga (passiva). Varad kuuluvad ettevõtjale ja need jaotatakse kahte gruppi. Esimesse gruppi kuuluvad varad, mis on pidevas kasutuses (käibevarad) ja teise gruppi kuuluvad varad, mis on pikaajalise või fikseeritud iseloomuga (põhivarad). Kohustised liigitatakse samuti kahte gruppi. Esimesse gruppi kuuluvad lühiajalised ja teise pikaajalised kohustused. (Adams, 2006, pp. 48-50) Omakapital väljendab ettevõtte stabiilset ja püsivat rahastamise allikat (Costuleanu, Codreanu, 2010, p. 295).

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 bilansimahu varade ja kohustiste osakaalu.

Tippjuhid, kes hindavad sündmuste mõju, kasutavad bilanssi sagedamini, sest see on informatiivsem. Kesktaseme juhtide jaoks on kasumiaruanne olulisem, sest nad hindavad ettevõtja tegevust lühema aja jooksul. (Langdon, Bonham, 2006, p. 44) Kasumiaruanne annab informatsiooni majandustegevuse tulemi kujunemisest, kajastades ettevõtja tulusid ja kulusid.

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)

Raamatupidamist korraldavates normdokumentides on tulul erinev tähendus. Raamatupidamise seaduses kui ka Raamatupidamise Toimkonna juhendis kasutatakse tulu kohta terminit „sissetulek“, millega kaasneb varade suurenemine või kohustiste vähenemine. Rahvusvahelise Raamatupidamise Standardite Nõukogu Finantsaruandluse kontseptuaalse raamistiku kohaselt on tulu hoopis majandusliku kasu suurenemine, millega võib kaasneda vara sissetulek, vara suurenemine ja kohustiste vähenemine. Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandardi mõiste on lähedane Rahvusvahelise Raamatupidamise Standardite Nõukogu Finantsaruandluse kontseptuaalse raamistiku mõistele, kuid erinev Raamatupidamise seaduse ja Raamatupidamise Toimkonna juhendi mõistest. (Alver, 2012, lk 12, 16-17)

Müügituluna käsitletakse aruandeperioodil toodete, kaupade ja teenuste müügist saadud tulu. Kasumiaruandes kajastatakse eraldi kolme tulu liiki: müügitulu, muu äritulu ja finantstulu. Muu äritulu on ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkiv tulu, näiteks kasum materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist, saadud trahvid, viivised jne. Finantstulu on kasum finantseerimis- ja investeerimistegevusega seotud välisvaluutas fikseeritud nõuete ja kohustiste (näiteks antud ja saadud laenud) valuutakursside muutustest, intressitulud jne. (Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 2, 2016) Müügitulu on küll otseselt seotud ettevõtja põhitegevusega, kuid tegelikult sisaldab majandusaasta aruandes kajastuv müügitulu kõiki eelnevaid tulusid kokku.

Kasumiaruannet on võimalik koostada kahe erineva skeemi alusel. Skeemid erinevad kulude liigituselt ehk ärikasumi arvutamise meetoodika osas. Kasumiaruande skeem 1-s on kulud rühmitatud nende olemuse järgi. Seda on sobilik kasutada sellistel ettevõtjatel, mille kuludest moodustavad suure osa tööjõukulud ja põhivara kulum. Kasumiaruande skeem 2 võimaldab jaotada kulud lähtudes nende funktsioonidest. Skeem 2 annab ülevaate ettevõtja erinevate funktsioonide kulukusest ja ärikulude juures on vaja otsustada, millise funktsiooniga nad seotud on. (Palmipuu, 2013, lk 31-33)

Rahavoogude aruande eesmärk on anda ülevaade ettevõtja poolt genereeritavast rahast ja ettevõtja poolt kasutatavast rahast, finantseermisallikatest ning muutustest ettevõtte käsutuses olevas raha ja rahaekvivalentide hulgas (Kodasma, 2006, lk 93). Rahavoogude aruandes selgitatakse aruandeperioodi raha laekumisi ja väljamakseid,

rühmitatakse neid vastavalt eesmärgile: põhi-, investeerimis- ja finantseerimis-tegevuse rahavoogudeks. Põhitegevuse raha kajastamisel võib kasutada kahte meetodit: otsest ja kaudset meetodit. Otsest meetodit kasutades esitatakse kõik põhitegevusega seotud laekumised ja väljamaksed. Kaudset meetodit kasutades korrigeeritakse aruandeperioodi kasumit mitterahaliste majandustehingute mõjuga. Rahavoogusid investeerimis- ja finantseerimistegevusest saab kajastada vaid otsemeetodil. (Kodasma, 2006, lk 93-95; De Mello-e-Souza, 2003, pp. 2-3)

Omakapitali muutuste aruanne kajastab aruandeperioodil toimunud muutusi omakapitalis. Omakapitali muutuste aruandel on tähtis roll (Alver, Alver, 2009, lk 84). Omakapital hõlmab omanike poolt tehtud sissemaksid, tagasi investeeritud kasumit, mis on ettevõtte käsundusest üle jäänud (varud, jaotamata kasum, fondid), samuti varade ja kohustiste väärtuste suurenemist, mis on tingitud turuvälistest asjaoludest (ümberhindamiste erinevused, reserve reguleerimised, investeeringutoetused) (Costuleanu, Codreanu, 2010, p. 295; Kodasma, 2006, lk 95). Muutused ettevõtte omakapitalis kajastavad selle ettevõtja netovara suurenemist või vähenemist. Omakapitali kogumuutus näitab aruandeperioodil teenitud tulu ja tehtud kulude kogusummat, sisaldades tulumeid ja kadumeid. (Alver, Alver, 2009, lk 84)

Raamatupidamise aastaaruande kirjeid selgitatakse lisades. Lisad on tihtipeale informatiivsemad kui aruanded ise, nad annavad detailse ülevaate aastaaruande koostamisel kasutatud arvestusmeetoditest ja hindamisalustest (Alver, Alver, 2009, lk 85). Lisade eesmärgiks on avalikustada kogu vajalik informatsioon, mis aastaaruande muudes osades ei kajastu või ei ole küllaldaselt täpsustatud, et avalikustatud informatsioon oleks aruande kasutaja jaoks piisav majanduslike otsuste langetamiseks ning ettevõtte edukuse hindamiseks. Parema arusaadavuse tagamiseks tuleb lisad esitada süsteemselt: bilansi, kasumiaruande, rahavoogude aruande ja omakapitali muutuste aruande igal kirjel peab olema lisa olemasolul viide vastavale lisale. (Raigla, 2007, lk 118) Aastaaruande ja lisad koostab raamatupidaja, kuid tegevusaruande peab koostama tegevjuhtkond ehk juhatus. Tegevusaruande koostamine raamatupidaja poolt ei ole õigustatud, kuna raamatupidaja ei tea juhtkonna tulevikuootusi ega planeeritavaid arenguväljaminekuid.

Majandusaasta aruande kohustuslik osa on tegevusaruanne. Tegevusaruandes antakse ülevaade raamatupidamiskohustuslase tegevusest ja asjaoludest, mis on tähtsad raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi ja majandustegevuse hindamisel.

Tegevusaruandes tuuakse välja majandusaastal toimunud olulised sündmused ja eeldatavad arengusuunad järgmisel majandusaastal. Kirjeldatakse peamisi tegevusvaldkondi, aruandeaasta jooksul toimunud olulisi investeeringuid ja lähitulevikus planeeritavaid investeeringuid, tehtud ja järgmistel aastatel tehtavaid uurimis- ja arendustegevuse väljaminekuid ning muid olulisi sündmusi, mis ei kajastu raamatupidamise aastaaruandes. (Palmipuu, 2013, lk 61; Raamatupidamise seadus, 2016) Tegevusaruandes tuleb kindlasti jälgida jätkuvuse printsiipi ning kirja panna, kas aruande esitaja on jätkuvalt tegutsev majandusüksus või on plaanis lähiaastatel majandustegevus lõpetada.

Kokkuvõtvalt selgus, et majandusaasta aruande koostamine ja esitamine on raamatupidamiskohustuslasele kohustulik ja see koostatakse lõppenud majandusaasta kohta. Majandusaasta aruanne koosneb raamatupidamise aastaaruandest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne, omakapitali muutuste aruanne), lisadest ja tegevusaruandest. Raamatupidamise aastaaruande eesmärk on anda õige ja õiglane ülevaade raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ning rahavoogudest. Tegvusaruande eesmärk on anda ülevaade raamatupidamiskohustuslase tegevusest ja asjaoludest, mis on olulised raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi ja majandustegevuse hindamisel. Majandusaasta aruandest saab avalikkus (riik ja riigiasutused) vajalikud arvnäitajad, mille abil saab hinnata ettevõtja tugevusi, nõrkusi, maksevõimelisust, kasumlikkust, tasuvust ja palju muud.

2. MIKROETTEVÕTJATE ARUANDLUSE INTERPRETEERIMINE

2.1 Mikroettevõtjatele sätestatud aruandluskohustus

Avalikkusele (riik ja riigiasutused) on oluline informatsioon ettevõtja majandustegevuse kohta, mis kuvatakse majandusaasta aruandest. Majandusaasta aruanded on koheselt kättesaadavad Justiitsministeeriumi Registrite ja Infosüsteemide Keskusest. Euroopa Liidu direktiiv 2013/34/EL kehtestas ettevõtjatele nõuded, mis vähendavad nende halduskoormust. Eestis 01. jaanuar 2016 jõustunud raamatupidamise seaduse alusel on mikroettevõtjatel võimalik koostada majandusaasta aruanne lihtsustatud kujul.

Euroopa Liidu direktiiv 2013/34/EL sätestas ettevõtjatele uued nõuded eesmärgiga nende halduskoormust vähendada. Selleks rühmitati ettevõtjad erinevatesse kategooriatesse. Direktiivi 2013/34/EL ülevõtmine oli kohustuslik kõigile liikmesriikidele, kes pidid korrastama riigisiseseid õigusnormid. Direktiiv 2013/34/EL eristub eelmistest direktiividest peamiselt järgnevate asjaolude poolest: direktiivi rõhuasetus läks üle suurematelt väiksematele aruandluskohustuslastele, finantsaruannetes kajastatava informatsiooni võrreldavuse suurendamine Euroopa Liidus ning halduskoormusega seotud probleemide leevendamine (Malm, 2014, lk. 6).

Eesti Vabariik ei olnud direktiivi 2013/34/EL sätetega nõus ja pöörduti Euroopa Kohtusse. 23. september 2013 esitati Euroopa Kohtusse tühistamishagi, millega paluti kohtul tunnistada Euroopa Liidu Raamatupidamise direktiivi 2013/34/EL artikli 4 lõiked 6 ja 8 osaliselt tühiseks ning artikli 6 lõige 3 ja artikli 16 lõige 3 täielikult tühiseks. Kuid Euroopa Kohus ei rahuldanud Eesti Vabariigi hagi ja kohtuvaidlus kaotati. (Republic of Estonia v European Parliament and Council of the European Union, 2015).

Raamatupidamise seaduses, mis jõustus 01. jaanuar 2016, määratleti esmakordselt ettevõtjate kriteeriumid (vt tabel 1), mille järgi nad kuuluvad erinevatesse kategooriatesse (Raamatupidamise seadus, 2016). Lähtuvalt sellest muutub nende aruandluskohustus. Eelnev raamatupidamise seaduse redaktsioon ei sätestanud erisusi aruandluskohustusele (Raamatupidamise seadus, 2014). Aruandluskohustuste

muutuste erinevuste (vt tabel 2) paremaks arusaamiseks ei lisata edaspidi viiteid eelnevale ja kehtivale raamatupidamise seaduse redaktsioonile.

Tabel 2. Ettevõtjate aruande avalikustamine (Rahandusministeerium, 2015b, autori mugandatud)

Ettevõtja kategooria	Lubatud raamatupidamis-standard	Majandusaasta aruande avalikustamine kuni aastani 2015 (k.a.)	Majandusaasta aruande avalikustamine alates aastast 2016
Mikroettevõtja	EHRT*	Bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne, omakapitali muutuste aruanne, ca 15 lisa, tegevusaruanne	Bilanss, kasumiaruanne, kuni 3 lisa
Väikeettevõtjad	EHRT	Bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne, omakapitali muutuste aruanne, ca 15 lisa, tegevusaruanne	Bilanss, kasumiaruanne, kuni 9 lisa, tegevusaruanne
Keskmise suurusega ettevõtjad ja keskmise suurusega konsolideerimisgrupp	EHRT; IFRS**	Bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne, omakapitali muutuste aruanne, ca 15 lisa, tegevusaruanne	Nõuded ei muutu
Suurettevõtja ja suur konsolideerimisgrupp	EHRT; IFRS	Bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne, omakapitali muutuste aruanne, ca 15 lisa, tegevusaruanne	Nõuded ei muutu
Väike konsolideerimisgrupp	EHRT	Bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne, omakapitali muutuste aruanne, ca 15 lisa, tegevusaruanne	Puudub kohustus majandusaasta aruande koostamiseks ja avaldamiseks

* EHRT – Eesti hea raamatupidamistava

** IFRS - Rahvusvahelised finantsaruandluse standardid

Kuni 01. jaanuar 2016 ei eristatud ettevõtjaid suuruse järgi ja kõigil ettevõtjatel olid samad aruandluse koostamise nõuded. Ettevõtjad pidid koostama majandusaasta aruande, mis koosnes:

1. raamatupidamise aastaaruandest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne, omakapitali muutuste aruanne ja lisad);
2. tegevusaruandest.

Koostatud majandusaasta aruande pidid ettevõtjad esitama Äriregistrisse, kus avalikkus ja teised osapooled said tutvuda ettevõtjate majandusaasta näitajatega. Aastaaruande üksikaruanded pidid olema sünteetilised, „mahtuma A4 lehele“, ja kirjete lahti selgitamiseks oli vaja kasutada lisasid.

Alates 01. jaanuar 2016 kehtima hakanud seaduse järgi võivad mikroettevõtjad, kes lähtuvad aruandluse koostamisel Eesti heast raamatupidamistavast, koostada

majandusaasta aruande üksnes raamatupidamise aastaaruandest. Mikroettevõtja raamatupidamise aastaaruanne peab koosnema vähemalt kahest põhiaruandest: bilansist ja kasumiaruandest ning lisadest (§ 15, lg 2¹). Mikroettevõtjad ei pea kehtiva seaduse redaktsiooni kohaselt koostama rahavoogude aruannet.

Rahavoogude aruande koostamise kaotamine on probleem, sest see annab väikestele ettevõtjatele võimaluse majandustulemustega manipuleerida, kuna bilansi ja kasumiaruande koostamisel lähtutakse mitmete kirjete kajastamisel raamatupidamislikest hinnangutest (Rämmel, 2014 ref Guldenkoh, Silberg, 2014, p. 4). Sellest tulenevalt võivad mikroettevõtjate aruannete usaldusväärsus ja läbipaistvus väheneda (Guldenkoh, Silberg, 2014, p.4).

Bilansis peab mikroettevõtja avalikustama järgmised andmed varade kohta (vt lisa 1):

1. käibevara kokku;
2. põhivara kokku;
3. vara kokku.

Bilansis peab mikroettevõtja avalikustama kohustiste ja omakapitali kohta järgmised andmed (vt lisa 1):

1. lühiajalised kohustised;
2. lühiajalised eraldised;
3. lühiajalised kohustised kokku;
4. pikaajalised kohustised;
5. pikaajalised eraldised;
6. pikaajalised kohustised kokku;
7. kohustised kokku;
8. omakapital;
9. sissemaksmata osakapital;
10. kokku omakapital.

Analüüsidest nõutavate bilansikirjete muutust selgus, et selliselt esitatud bilansist ei saa ülevaadet, millest koosnevad ettevõtte varad ja millised on tema kohustised. Näiteks kui bilansis on käibevara 10 000 eurot, ei ole arusaadav, millest see koosneb: kas seal on raha, varu või nõuded ostjate vastu. Näiteks kui bilansis kajastub põhivara 50 000 eurot, siis ei ole arusaadav, kas see koosneb kinnisvarainvesteeringutest, materiaalistest põhivaradest või immateriaalistest põhivaradest. Näiteks kajastub

bilansis lühiajalised kohustised 100 000 euro suuruses või pikaajalised kohustused 80 000 euro suuruses, kuid selliselt ei saa ülevaadet, kas need kirjed koosnevad laenukohustistest, maksuvõlgadest, võlgadest tarnijatele, ostjate ettemaksetest või muudest võlgadest ja ettemaksetest.

Tabelist 2 nähtub, et mikroettevõtjad peavad vastavalt eelnõule esitama kuni 3 lisa. Kuid kehtiv raamatupidamise seaduse redaktsioon sätestab erinevaid nõudeid, mida mikroettevõtja avalikustama peab.

Kehtiva seaduse redaktsiooni alusel peavad kõik mikroettevõtjad lisades avalikustama (§ 21 lg 4):

1. bilansiväliste tingimuslike ja siduvate kohustuste kogusumma;
2. kohustised, mille täitmise kohta on ettevõtja andnud tagatise, ning antud tagatise liigi ja kirjelduse;
3. tegevjuhtkonna ja kõrgema juhtorgani liikmele makstud ettemaksed ja antud laenude summa, sealhulgas laenu tagasimaksmise või mahakandmise või laenust loobumise summa, samuti maksetähtajad ja intressimäärad ning muud olulised tingimused.

Juhul kui raamatupidamiskohustuslane on majandusaasta kestel omandanud või tagatiseks võtnud oma osasid, tuleb avalikustada ka järgmine teave (§ 24 lg 5):

1. omandatud või tagatiseks võetud võõrandatud ja võõrandamata osade arv ja nende nimiväärtus (nimiväärtuse puudumise korral arvestuslik nimiväärtus) ja osakaal osakapitalis;
2. osade eest makstud tasu suurus ja nende omandamise või tagatiseks võtmise põhjus.

Eelneva raamatupidamise seaduse redaktsiooni järgi pidid ettevõtjad esitama lisades järgmiseid andmeid: üldnõuded, arvestuspõhimõtted, raamatupidamislike hinnangute muutused, vigade korrigeerimine, bilansipäevajärgsed sündmused, tegevuse jätkuvus, seotud osapoolte kohta avalikustatav informatsioon, muu informatsioon, omakapital, finantsinstrumendid, maksukohustused ja -nõuded, varud, materiaalne ja immateriaalne põhivara, kinnisvarainvesteeringud, bioloogilised varad, eraldised, tingimuslikud varad ja kohustused, tulumaks, kapitali- ja kasutusrendid, müügitulu, äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtted, valitsusepoolne abi ja teenuse kontsessioonkokkulepped (Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 15, 2011).

Arvestuspõhimõtetes peavad olema kajastatud kõik aruannetes kasutatavad arvestuspõhimõtted ja aruandlusskeemid.

Majandusaasta aruande taksonoomia sätestab majandusaasta aruande arvestuspõhimõtetele nõuded (vt lisa 2). Ettevõtjad ei pea oma majandusaasta aruande arvestuspõhimõtetes kajastama kõiki taksonoomias välja toodud nõudeid, vaid ettevõtjatel tuleb kajastada ainult need arvestuspõhimõtted, mis avalduvad tema majandustegevuses.

Eelneva raamatupidamise seaduse redaktsiooni kohaselt pidid kõik ettevõtjad esitama, olenevalt ettevõtja majandustegevusest, ligikaudu 15 lisa. Seaduse eelnõus sätestati, et mikroettevõtjad peavad esitama kuni kolm lisa. Analüüsidest kehtiva raamatupidamise seaduse redaktsioonis sätestatud nõudeid mikroettevõtjate lisadele nähtub, et kõik need nõuded saab kajastada ühes lisa - arvestuspõhimõtted. Näiteks bilansiväliste tingimuslike ja siduvate kohustuste kogusumma saab kajastada arvestuspõhimõtete kirjes eraldised ja tingimuslikud kohustused. Kohustised, mille täitmise kohta on ettevõtja andnud tagatise, ning antud tagatise liigi ja kirjeldust saab kajastada arvestuspõhimõtete kirjes finantskohustused. 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 saab kajastada arvestuspõhimõtete kirjes seotud osapooled. Omandatud või tagatiseks võetud võõrandatud ja võõrandamata osade arv ja nende nimiväärtus (nimiväärtuse puudumise korral arvestuslik nimiväärtus) ja osakaal osakapitalis ja osade eest makstud tasu suurus ja nende omandamise või tagatiseks võtmise põhjuse saab kajastada arvestuspõhimõtete kirjes lisainformatsioon. Seega mikroettevõtja saab tegelikkuses nõutud informatsiooni mahutada ühte lissasse ja esitada ainult ühe lisa.

Eelneva seaduse redaktsiooni kohaselt pidid ettevõtjad koostama tegevusaruande. Tegevusaruanne pidi sisaldama järgmist informatsiooni (§ 24):

1. raamatupidamiskohustuslase tegevust ja asjaolusid, millel on määrav tähtsus raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi ja majandustegevuse hindamisel;
2. olulisi sündmusi majandusaastal ning eeldatavaid arengusuundi järgmisel majandusaastal;
3. peamisi tegevusvaldkondi ja toote- ja teenusegruppe;

4. olulisemaid aruandeaasta jooksul toimunud ning lähitulevikus planeeritavaid investeringuid;
5. olulisi uurimis- ja arendustegevuse projekte ning nendega seotud väljaminekuid aruandeaastal ja järgmistel aastatel;
6. raamatupidamise aastaaruande koostamise perioodil toimunud olulisi sündmusi, mis ei kajastu raamatupidamise aastaaruandes, kuid mis oluliselt mõjutavad või võivad mõjutada järgmiste majandusaastate tulemusi.

Vaatamata muutunud aruandluskohustusele tuleb esitatavad aruanded koostada aruandlusprintsipidest lähtuvalt (vt alapeatükk 1.2). Printsippe on kümme: majandusüksuse printsip, jätkuvuse printsip, arusaadavuse printsip, olulisuse printsip, järjepidevuse ja võrreldavuse printsip, tulude ja kulude vastavuse printsip, objektiivsuse printsip, konservatiivsuse printsip, avalikustamise printsip, sisu ülimuslikkuse printsip.

Analüüsid erinevaid seaduse redaktsioone (muudatusi aruandluses) järeldub, et uuel kujul esitatud aruanded ei vasta kõikidele aruandluse põhiprintsiipidele. Lihtsustatud aruandlusega rikutakse järgmisi printsippe:

1. Jätkuvuse printsip - ettevõtte juhtkond peab hindama ettevõtte jätkusuutlikust, mis siiani on kajastatud tegevusaruandes, kuid mikroettevõtjad tegevusaruannet ei koosta.
2. Arusaadavuse printsip - mikroettevõtjate poolt avalikustatav informatsioon ei ole aruande kasutajatele ülevaatlik ja üheselt mõistetav, näiteks ei saa aruande kasutaja ülevaadet, millest koosneb käibevara, põhivara või kohustised.
3. Olulisuse printsip - mikroettevõtjate poolt avalikustatavast informatsioonist ei saa aruande kasutaja kätte kogu olulist infot, näiteks aruandes kajastub käibevara 100 000 euro suuruses, kuid aruande kasutaja ei tea, millest see koosneb. Seal hulgas võib olla kajastatud nõuded, mis tegelikkuses ei laeku ja seega realselt ei ole käibevara suurus 100 000 eurot.
4. Avalikustamise printsip - mikroettevõtjate aruannetes esitatud informatsioon ei võimalda saada õiget ja õiglast ülevaadet ettevõtja finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest, näiteks ei saa õiget ülevaadet käibevara koostisosadest, ei selgu millest koosneb käibevara, kas vaid nõuetest, rahast või on ka varu.
5. Objektiivsuse printsip - mikroettevõtjate aruandes sisaldav informatsioon ei ole usaldusväärne, sest näiteks ei saa põhivara kirjest üheselt aru, kas ettevõtjal

on materiaalne põhivara, immateriaalne põhivara või hoopiski finants- või kinnisvarainvesteeringud.

6. Järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip - mikroettevõtjad võivad koostada oma aruanded lihtsustatud kujul, sellest tulenevalt ei ole võimalik tulevikus koostatavaid ja olemasolevaid aruandeid võrrelda.

Analüüsist nähtub, et mikroettevõtjate halduskoormus ei vähene, vaid pigem suureneb, sest avalikkusele kuvatav informatsioon on peaaegu olematu ning ei sisalda kõiki avalikkusele vajaminevaid arvnäitajaid. Paljud riigiasutused, näiteks Maksu- ja Tolliamet, Statistikaamet, Eesti Pank, Tervise Arengu Instituut jne, kasutavad igapäevases töös ettevõtjate majandusaasta aruandes sisalduvat informatsiooni. Ettevõtjad peavad esitama peale majandusaasta lõppu Justiitsministeeriumi Registrite ja Infosüsteemide Keskusele majandusaasta aruande, mis on riigile ja riigiasutustele sealt koheselt kättesaadavad.

Statistikaamet saab enamuse vajalikest andmetest raamatupidamiskohustuslase majandusaasta aruannetest, kuid uue redaktsiooni järgi on mikroettevõtjatel majandusaasta aruande koostamisele ja avalikustamisele mitmeid lihtsustamise võimalusi ning Statistikaametil tekib vajadus lisaandmete järele. Statistikaamet sai varasemalt mikroettevõtjatelt andmeid investeeringute, tulude, kulude, kasumi, tööhõive, töötundide, vara, kohustiste, omakapitali ja materiaalse põhivara kohta, kuid uue redaktsiooniga jääb neilt saamata informatsioon investeeringute kohta (investeeringud materiaalsesse põhivarasse; investeeringud immateriaalsesse põhivarasse). Lisaks ei saada mikroettevõtjatelt andmeid tööhõive, raha, pangakontode, väärtpaberite, nõuete, viitlaekumiste, ettemaksete, varude (tooraine ja materjal, lõpetamata toodang, valmistoodang, ettemaksed tarnijatele), bioloogiliste varade, müügiootel põhivara, kinnisvarainvesteeringute, materiaalse põhivara, immateriaalse põhivara, võlakohustuste, ostjate ettemaksete, võlad tarnijatele, aktsia- või omakapitali, ülekursi, reservide ja eelmiste aastate jaotamata kasumi kohta.

Kokkuvõtvalt selgus, et Raamatupidamise direktiiv 2013/34/EL sätestas ettevõtjatele uued nõuded, et nende halduskoormust vähendada. Kehtiva raamatupidamise seaduse redaktsiooni järgi võivad mikroettevõtjad (osühingud) koostada majandusaasta aruande üksnes raamatupidamise aastaaruandest, mis sisaldab vähemalt bilanssi ja kasumiaruannet ning lisasid. Eelnevalt pidid nad koostama veel rahavoogude aruande, omakapitali muutuste aruande, lisad ja tegevusaruande. Nõutavate bilansikirjete

muutust analüüsid selgus, et selliselt esitatavast bilansist ei saa ülevaadet, millest koosnevad ettevõtja varad ja millised on tema kohustised. Analüüsid kehtivas raamatupidamise seaduse redaktsioonis sätestatud nõudeid lisadele selgus, et kõik need nõuded saab kajastada ühes lisan. Erinevate seaduse redaktsioonide analüüsist järeldus, et uuel kujul esitatavad aruanded ei vasta kõikidele aruandluse põhiprintsiipidele, näiteks jätkuvuse printsiibile, arusaadavuse printsiibile, olulisuse printsiibile, avalikustamise printsiibile, objektiivsuse printsiibile ja järjepidevuse ja võrreldavuse printsiibile. Seega nähtub, et mikroettevõtjate halduskoormus ei vähene, vaid pigem suureneb, sest riigile ja riigiasutustele kuvatav informatsioon ei sisalda kõiki avalikkusele vajaminevaid arvnäitajaid.

2.2 Mikroettevõtjate arvukus ettevõtjate seas

Direktiivist tulenevalt töötas Rahandusministeerium 2015. aastal välja mikroettevõtjatele kriteeriumid, mis avaldati seaduse eelnõuna. 01. jaanuar 2016 jõustus uus raamatupidamise seaduse redaktsioon, kus määratleti ettevõtjate kriteeriumid, mille abil hakatakse neid suuruse järgi kategoriseerima. Mikroettevõtjate kriteeriumid kehtivas raamatupidamise seaduse redaktsioonis erinevad eelnõus olevatest kriteeriumitest.

Ettevõtlustegevus registreeritakse Äriregistris. Eestis oli 01. jaanuar 2016 seisuga registreeritud Äriregistrisse 201 348 juriidilist isikut, mis jagunesid järgnevalt: osäühinguid 158 173, muid äriühinguid 10 960 (sealhulgas 3 493 aktsiaseltsi, 1 713 tulundusühikut, 2 541 täisühikut, 2 638 usaldusühikut, kaheksa euroopa äriühingut, kaheksa euroopa majandushuviühingut ja 559 välismaa äriühingute filiaali) ja füüsilisest isikust ettevõtjaid 32 215. Kõige rohkem ettevõtjaid asus Harju maakonnas (115 191, sealhulgas osäühinguid ~ 73%), kõige vähem ettevõtjaid asus Hiiu maakonnas (1 359, sealhulgas osäühinguid ~ 0,9%) ning ilma aadressita oli 1 375 ettevõtjat. (vt lisa 3) Lisast 3 nähtub, et osäühing on enim populaarne ettevõtjate seas ja nad moodustavad kõigist Äriregistris registreeritud juriidilistest isikutest 78,6 %.

Direktiivi 2013/34/EL rakendamisel hakkas Rahandusministeerium ette valmistuma muudatusteks. Rahandusministeerium töötas välja mikroettevõtjate jaoks kriteeriumid, mis avaldati raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seondult teiste seaduste muutmise seaduse eelnõuna 2015. aastal. Eelnõus selgus, et

mikroettevõtjad on äriühingud, 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 ei ole käibemaksukohustuslane (Rahandusministeerium, 2015a).

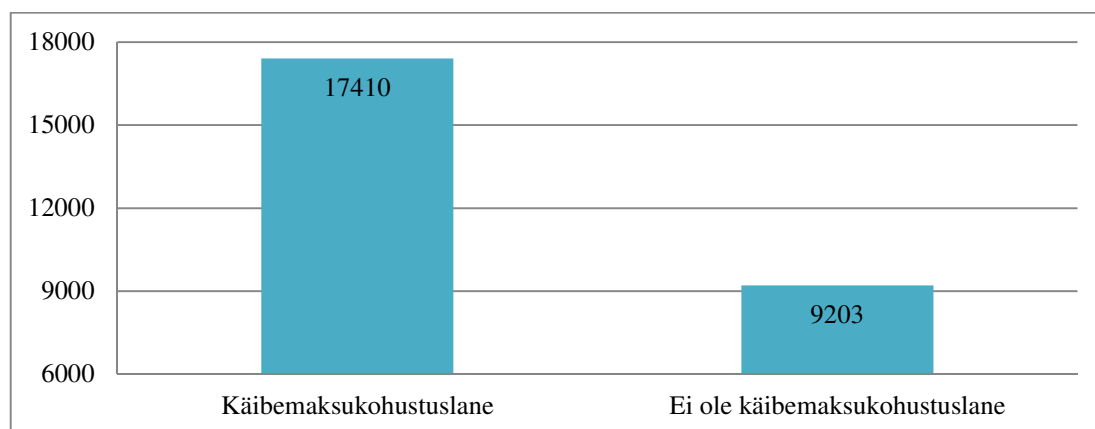
Lõputöö teema valiku kinnitamisel oli nii lõputöö koostaja kui ka Rahandusministeerium veendunud, et mikroettevõtjale sätestatud nõuded jäävad muutumatuks. Seetõttu koguti andmeid analüüsimiseks vastavalt eelnõus sätestatud kriteeriumitele (välja arvatud käibemaksukohustuslase staatuse osas). Registrate ja Infosüsteemide Keskuselt saadi andmeid analüüsimiseks 27 184 ettevõtja kohta, kellel on vaid üks osanik, kes on ka juhatuse liige, kelle bilansimaht on kuni 175 000 eurot ja kelle kohustised ei ole suuremad kui omakapital (Päring 2016, e-kiri 06.01.). Päringuga saadud andmed tabelisse paigutatuna on kokku 504 lehekülge, seetõttu andmeid lõputöö lisasse ei lisata, kuid päringu andmed on kättesaadavad elektrooniliselt Sisekaitseakadeemia finantskolledžist. Andmete analüüsi tulemusena selgus, et 131 ettevõtjal olid kohustised suuremad kui omakapital, seetõttu teostati edasine analüüs 27 053 ettevõtja andmete alusel.

01. jaanuar 2016 jõustus raamatupidamise seadus, milles sätestati mikroettevõtjate kriteeriumid, mis erinesid eelnõus olevatest. Raamatupidamise seaduse kohaselt on mikroettevõtja osühing, 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, 2016).

Ühe osanikuga ettevõtjate, kes on ka juhatuse liikmed, kelle bilansimaht on kuni 175 000 eurot ja kelle kohustised ei ole suuremad kui omakapital, andmeid saadi 06. jaanuar 2016 analüüsimiseks 27 053. Need ettevõtjad moodustavad ligikaudu 13% Eestis registreeritud ettevõtjatest. Analüüsist selgus, et neist 98,9% on osühingud, 0,2% aktsiaseltsid, 0,3% tulundusühistud, 0,2% täisühingud, 0,4% usaldusühingud, üks välismaa äriühingu filiaal ja üks mittetulundusühing. Analüüsitud ettevõtjatest asus 58,4% Harju maakonnas. (vt lisa 4)

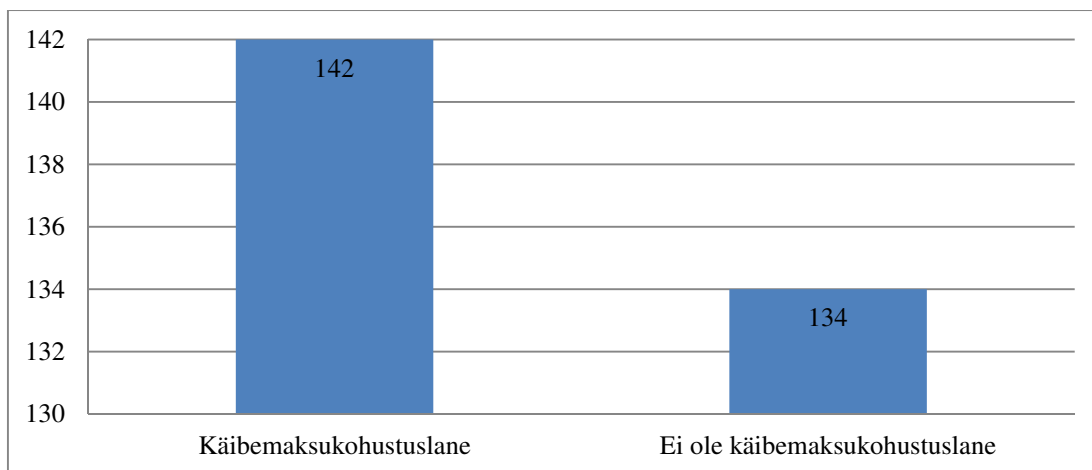
Mikroettevõtjate arvukust analüüsiti eelnõu kriteeriumite alusel ja võrreldi kehtiva seaduse andmete kohaselt, kõrvutati nimekirjas olevate ettevõtjate näitajaid kehtiva seaduse kriteeriumitega.

Raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõus ei olnud seatud käibele piirangut vaid kriteeriumiks oli see, et ettevõtja ei tohi olla käibemaksukohustuslane. Seaduse eelnõu sätestas, et mikroettevõtjaks on Eestis registreeritud äriühing, mitte ainult osäühing. (Rahandusministeerium, 2015a) Andmete analüüsimisel selgus, et 27 053 ettevõtjast on 109 äriregistrist kustutatud, 52 ettevõtjat on likvideerimisel ja kaks ettevõtjat on pankrotis. Täpse ülevaate saamiseks eemaldati kustutatud, likvideerimisel ja pankrotis ettevõtjad valimist. Andmete analüüsimisel selgus ka see, et ettevõtjate seas on üks mittetulundusühing ja kuna mittetulundusühing ei ole äriühing, siis analüüsi seda ei kaasata. Seega analüüs teostati 26 889 (sealhulgas 26 613 osäühingut ja 276 muud äriühingut) ettevõtja andmete alusel. Nende seast selgitati välja ettevõtjad, kes vastavad eelnõu nõudele ja ei ole käibemaksukohustuslased. (vt joonis 1 ja 2)



Joonis 1. Analüüsitud osäühingute arv käibemaksukohustuslase staatuse lõikes (Päring 2016, e-kiri 06.01, autori koostatud)

Jooniselt 1 nähtub, et osäühingute seas on käibemaksukohustuslasi peaaegu poole rohkem kui neid, kes ei ole käibemaksukohustuslased. 26 613 osäühingust on käibemaksukohustuslased 65,4% ja 34,6% ettevõtjatest ei ole end käibemaksukohustuslaseks registreerinud. Kui raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu oleks kehtima jäänud, siis vastaks mikroettevõtjatele sätestatud kriteeriumitele 9 203 osäühingut. (vt joonis 1) Mikroettevõtjate kategooriasse kuuluvad osäühingud moodustavad ligikaudu 6% kõigist Eestis registreeritud osäühingutest ja 4,6% kõigist Eestis registreeritud juriidilistest isikutest.

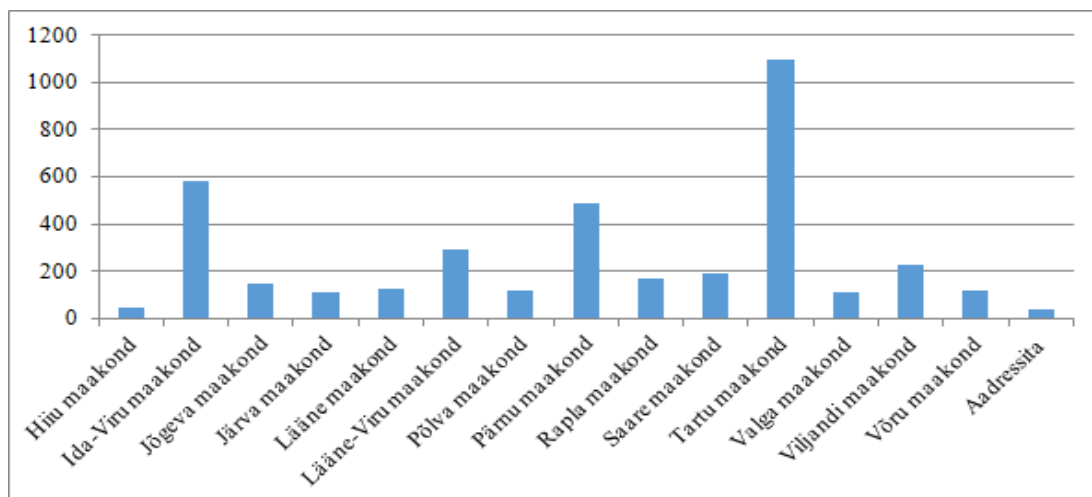


Joonis 2. Analüüsitud muude äriühingute arv käibemaksukohustuslase staatuse lõikes (Päring 2016, e-kiri 06.01, autori koostatud)

Jooniselt 2 nähtub, et muudest äriühingutest 51,8% ettevõtjaid olid käibemaksukohustuslased ja 48,2% ei olnud end käibemaksukohustuslaseks registreerinud. Kui seaduse eelnõu oleks kehtima jäänud, siis vastaks mikroettevõtjatele sätestatud kriteeriumitele 133 muud äriühingut. Mikroettevõtjate kategooriasse kuuluvad muud äriühingud moodustavad ligikaudu 1,2% kõigist Eestis registreeritud muudest äriühingutest ja 0,07% kõigist Eestis registreeritud juriidilistest isikutest.

Seega, kui raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu oleks kehtima jäänud, siis mikroettevõtjate kriteeriumitele vastaks 9 336 ettevõtjat (133 muud äriühingut ja 9 203 osäühingut) ja kriteeriumitele ei vastaks 17 553 ettevõtjat. Eelnõu kriteeriumite järgi oleks mikroettevõtjateks kvalifitseerunud kõigist Eestis registreeritud juriidilistest isikutest ligikaudu 5% ettevõtjaid.

Teadaks saamaks nende mikroettevõtjate asukohta, kes vastasid eelnõu kriteeriumitele, teostati Äriregistrist ühekaupa ettevõtjate asukoha välja selgitamine. Analüüsis 9336 ettevõtjat, selgus, et 58,7% asub Harju maakonnas (vt joonis 3).

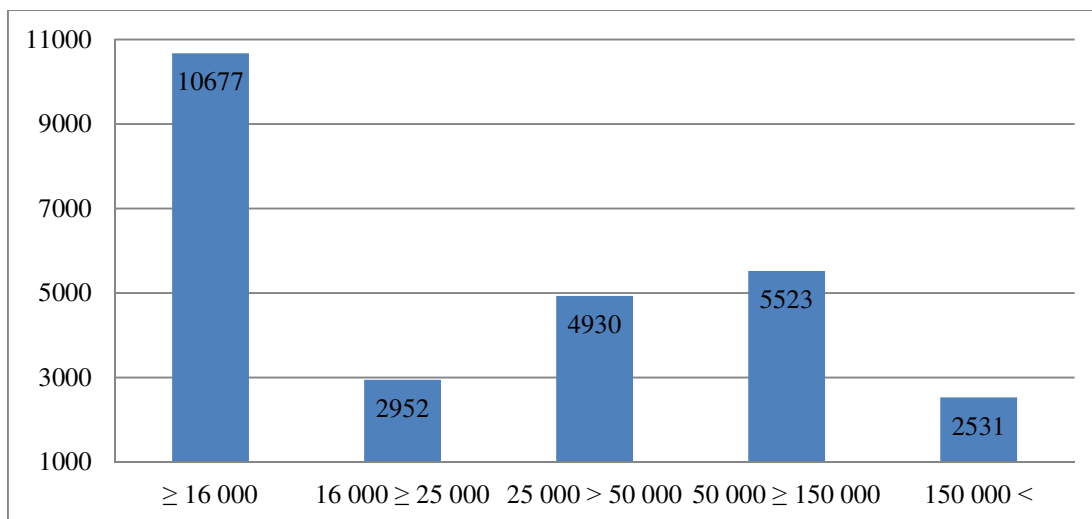


Joonis 3. Analüüsitud ettevõtjate arv maakondade (v.a Harju) lõikes, (Päring 2016, e-kiri 06.01, autori koostatud)

Jooniselt 3 nähtub, et Tartu maakonnas on 11,8% ja Hiiu maakonnas 0,4% ettevõtjaid. Eelneva kahe maakonna vahele jäävad järgmised maakonnad: Ida-Viru maakond 6,2%-ga, Pärnu maakond 5,2%-ga, Lääne-Viru maakond 3,1%-ga, Viljandi maakond 2,4%-ga, Saare maakond 2%-ga, Rapla maakond 1,8%-ga, Jõgeva maakond 1,6%-ga, Lääne maakond 1,4%-ga, Võru maakond 1,3%-ga, Põlva maakond 1,3%-ga, Järva maakond 1,2%-ga, Valga maakond 1,2%-ga ja aadress puudus 0,4% ettevõtjatest (vt joonis 3).

01. jaanuar 2016 kehtima hakanud raamatupidamise seadus kehtestab, et mikroettevõtja saab olla ainult osäihingu vormis tegutsev ettevõtja. Kehtiv seadus ei sätesta mikroettevõtjatele piirangut käibemaksukohustuse osas, vaid on piirang müügitulu osas. Mikroettevõtja müügitulu aruandeaasta bilansipäeval võib olla kuni 50 000 eurot. Edaspidises analüüsis kasutatakse ainult osäihingute andmeid (26 766). Andmete analüüsimisel selgus, et nendest osäihingutest on 103 äriregistrist kustutatud, 48 ettevõtjat on likvideerimisel ja kaks ettevõtjat on pankrotis. Neid analüüsi ei kaasata ning lõplik analüüs teostati 26 613 ettevõtja andmete alusel.

Teadsaamiseks ettevõtjate käibe suurust, teostati Äriregistris ühekaupa ettevõtjate müügitulu välja selgitamine. Analüüsis 26 613 ettevõtja käivet, selgus, et kriteeriumid on täidetud 69,7% osäihingutest (vt joonis 4).

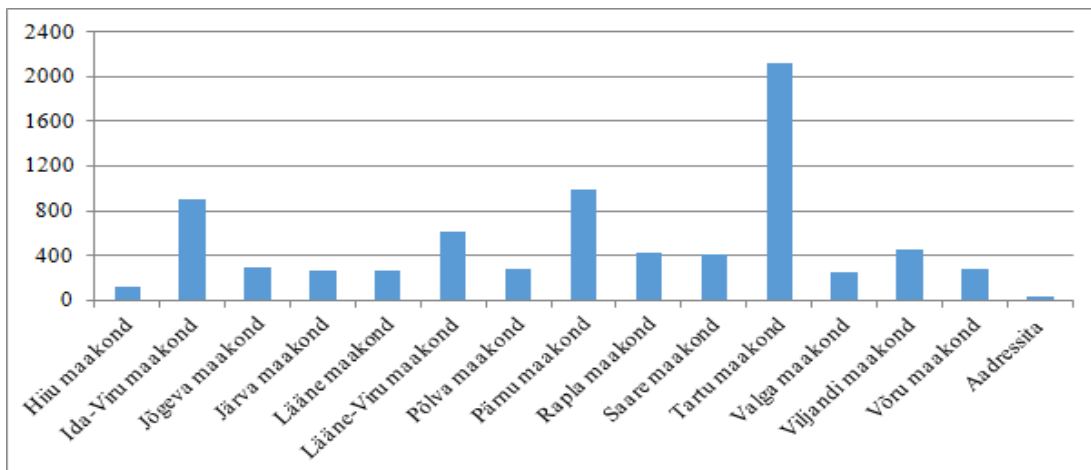


Joonis 4. Analüüsitud osäühingute arv käibe (euro) suuruse lõikes (Päring 2016, e-kiri 06.01, autori koostatud)

Jooniselt 4 nähtub, et 40,1%-l analüüsitud osäühingutest on käibe väiksem-võrdne kui 16 000 eurot. 11,1%-l on käibe suurem kui 16 000 eurot ja väiksem-võrdne kui 25 000 eurot. 18,5%-l on käibe suurem kui 25 000 eurot ja väiksem kui 50 000 eurot. 20,8%-l on käibe suurem-võrdne kui 50 000 eurot ja väiksem-võrdne kui 150 000 eurot. 9,5%-l analüüsitud osäühingutest on käibe suurem kui 150 000 eurot. (vt joonis 4)

Seega 01. jaanuar 2016 kehtima hakanud raamatupidamise seaduse alusel on 26 613 osäühingust mikroettevõtjate käibe suuruse kriteerium täidetud 69,7%-l ettevõtjatest ja 30,3% osäühingutest ei kuulu mikroettevõtjate hulka, sest nende käibe ületab 50 000 eurot. Osäühingud, kes kvalifitseeruvad mikroettevõtjate kategooriasse moodustavad kõikidest Eestis registreeritud osäühingutest ~12% ja kõigist Eesti äriühingutest ~ 9%.

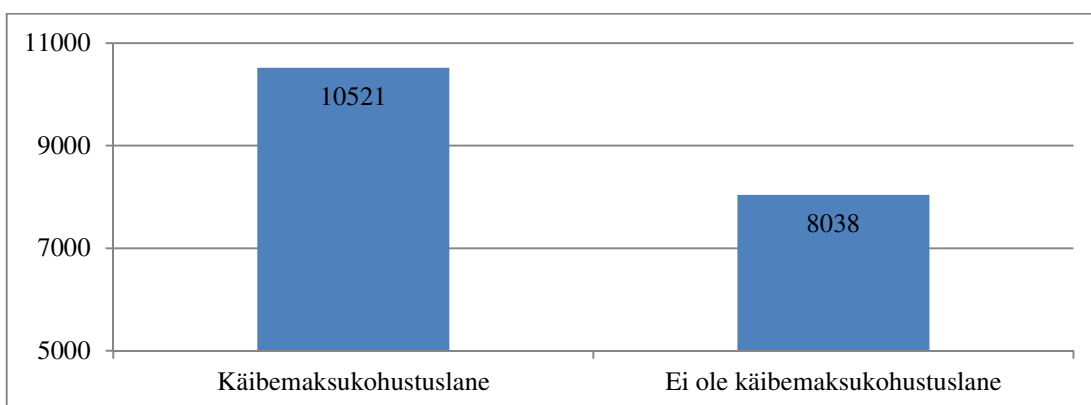
Saamaks teada nende mikroettevõtjate asukohta, kes vastavad seaduses kehtestatud kriteeriumitele, teostati Äriregistrist ükshaaval ettevõtjate asukoha välja selgitamine. Analüüsides 18 559 ettevõtjat, selgus, et neist 58,6% asub Harju maakonnas.



Joonis 5. Analüüsitud mikroettevõtjate arv maakondade (v.a Harju) lõikes, (Päring 2016, e-kiri 06.01, autori koostatud)

Jooniselt 5 nähtub, et Tartu maakonnas on 11,4% ja Hiiu maakonnas 0,6% mikroettevõtjaid. Eelneva kahe maakonna vahele jäävad järgmised maakonnad: Pärnu maakond 5,3%-ga, Ida-Viru maakond 4,9%-ga, Lääne-Viru maakond 3,3%-ga, Viljandi maakond 2,4%-ga, Rapla maakond 2,3%-ga, Saare maakond 2,2%-ga, Jõgeva maakond 1,6%-ga, Põlva maakond 1,5%-ga, Võru maakond 1,5%-ga, Järva maakond 1,4%-ga, Lääne maakond 1,4%-ga, Valga maakond 1,3%-ga ja aadress puudus 0,2% mikroettevõtjatest.

Käibemaksuseadust tahetakse muuta ja tõsta käibemaksumäära alampiiri 40 000 euroni (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2016). Seetõttu analüüsiti kui palju mikroettevõtjaid oleks kvalifitseerunud mikroettevõtjate kategooriasse, kui lisaks 01. jaanuar 2016 kehtima hakanud raamatupidamise seadusele, oleks alles jäänud eelnõu kriteerium, et mikroettevõtja ei tohi olla käibemaksukohustuslane. Analüüs teostati 18 559 osaihingu andmete alusel, kes kehtiva seaduse alusel on mikroettevõtjad.



Joonis 6. Analüüsitud mikroettevõtjate arv käibemaksukohustuslase staatuse lõikes (Päring 2016, e-kiri 06.01, autori koostatud)

Jooniselt 6 nähtub, et mikroettevõtjatest 56,7% olid käibemaksukohustuslased ja 43,3% ei olnud end käibemaksukohustuslaseks registreerinud (sealhulgas 1 272 ettevõtjat suurema käibega kui 16 000 eurot). Kui vastav kriteerium oleks kehtima jäänud, siis vastaks mikroettevõtjatele sätestatud kriteeriumitele 8 038 ettevõtjat. Analüüsist nähtub, et kui käibemaksukohustuse kriteerium oleks seaduses kehtima jäänud, oleks mikroettevõtjate arv veelgi vähenenud.

Direktiivi eesmärgiks oli mikroettevõtjate halduskoormuse vähendamine, aga kuna Eesti on e-riik ja halduskoormus ei ole ettevõtjatel suur, siis direktiiv mikroettevõtjate osas eesmärki ei täitnud. Kuid riigil on võimalus mikroettevõtjate halduskoormust vähendada käibemaksukohustuse piirmäära tõstmisega.

Lisaks selgus, et Euroopa Liidu direktiiv 2013/34/EL lähtub mikroettevõtjate kategoriseerimisel kõikidest ettevõtjatest, kuid Eesti tõlgendused direktiivist on vaid ettevõtja ühe liigi ehk osaiühingu lõikes, kuigi eelnõus oli sätestatud äriühing ja sellest tulenevalt on välja jäetud üksikettevõtjad ehk füüsilisest isikust ettevõtjad, keda 01. jaanuar 2016 seisuga oli 32 215 (vt lisa 3). Vaatamata sellele, et füüsilisest isikust ettevõtjad peavad igal aastal esitama tuludeklaratsiooni E-vormil oma ettevõtlustulu- ja kulu, siis kasutades tekkepõhist raamatupidamist peavad nad vastavalt raamatupidamise seadusele esitama ka majandusaasta aruande (Raamatupidamise seadus, 2016). Eelnevast analüüsist selgus, et 18 559 ettevõtjal halduskoormus väheneb, aga samas on ligi 32 215 ettevõtjat, kelle detailsete majandusnäitajate kohta informatsioon puudub. Maksu- ja Tolliameti maksulaekumise statistikast nähtub, et füüsilisest isikust ettevõtjad on maksumaksjad ja 2016. aasta esimesel kvartalil on makse tasunud 4 631 füüsilisest isikust ettevõtjat, näiteks maksis üks füüsilisest isikust ettevõtja ainult riiklike makse juba 92 520,98 eurot (Maksu- ja Tolliamet, 2016). Töökoostajal tekib lähtuvalt analüüsist õigustatud küsimus: kes on siis füüsilisest isikust ettevõtja ja millisesse ettevõtja kategooriasse tema kuulub?

Lähtuvalt analüüsist, tehakse Rahandusministeeriumile järgmised ettepanekud:

1. Tõsta käibemaksu alampiiri 50 000 euroni, nendele äriühingutele, kellel on üks osanik ja kes on ka juhatuse liige.
2. Määratleda halduskoormuse vähendamise eesmärgil füüsilisest isikust ettevõtja kriteeriumid kuulumaks ettevõtjate kategooriatesse.

Kokkuvõtvalt selgus, et raamatupidamise seaduse eelnõus olevad kriteeriumid erinesid kehtivas raamatuspidamise seaduse redaktsioonis olevatest kriteeriumitest. Eelnõu järgi oleks mikroettevõtjateks kvalifitseerunud 9 336 ettevõtjat. Kehtiva seaduse redaktsiooni järgi kvalifitseeruvad mikroettevõtjateks 18 559 ettevõtjat. Juhul, kui kehtima oleks jäänud nii eelnõu kui ka kehtiva seaduse kriteeriumid, siis mikroettevõtjateks oleks kvalifitseerunud 8 038 ettevõtjat. Direktiivi eesmärgiks oli mikroettevõtjate halduskoormuse vähendamine, aga kuna Eestis ei ole ettevõtjatel halduskoormus suur, siis direktiiv ei täitnud mikroettevõtjate osas oma eesmärki. Lisaks selgus, et Rahandusministeerium on ettevõtjate kategoriseerimisel määratlenud üksnes äriühinguid ja jätnud määratlemata füüsilisest isikust ettevõtja.

KOKKUVÕTE

Raamatupidamiskohustuslased peavad majandusaasta lõpus koostama majandusaasta aruande. Ettevõtjad esitavad peale majandusaasta lõppu majandusaasta aruande Justiitsministeeriumi Registrite ja Infosüsteemide Keskusele, avalikkusele (riik ja riigiasutused) on need koheselt kättesaadavad.

Teema aktuaalsus seisnes selles, et 01. jaanuar 2016 jõustus Eestis uus raamatupidamise seaduse redaktsioon ja sellest tulenevalt muutus ettevõtjate aruandluskohustus. Lõputöö uudsus seisnes selles, et analüüsi tulemusena selgitati välja mikroettevõtjate, kes on registreerinud ettevõtlustegevuse osaiühinguna, osakaal Eesti ettevõtjate seas ja avalikkusele kuvatava informatsiooni muutus.

Töö probleemiks oli see, et mikroettevõtjad hakkavad alates 2017. aastast kuvama avalikkusele vähem informatsiooni kui varem.

Töö eesmärgiks oli anda hinnang mikroettevõtjate poolt avalikkusele kuvatavast informatsioonist alates aastast 2017. Lõputöö eesmärk täideti läbi uurimisülesannete.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade ettevõtluse mõistest ning olemusest. Uurimisülesande lahendamisel selgus, et ettevõtte asutamiseks ja ettevõtlustegevuse arendamiseks on vaja edumeelset ettevõtjat. 01. jaanuar 2016 kehtima hakanud raamatupidamise seaduse redaktsiooni alusel saab ettevõtjaid liigitada suuruse järgi seitsmesse kategooriasse.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade majandusaasta aruande sisust. Uurimisülesande lahendamisel selgus, et majandusaasta aruande koostamine ja esitamine on kohustulik. Majandusaasta aruanne koosneb raamatupidamise aastaaruandest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne, omakapitali muutuste aruanne), lisadest ja tegevusaruandest. Majandusaasta aruandest saab avalikkus (riik ja riigiasutused) vajalikud arvnäitajad, mille abil saab hinnata ettevõtja tugevusi, nõrkusi, maksevõimelisust, kasumlikkust ja tasuvust.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida mikroettevõtjate aruandluskohustuse muutust. Uurimisülesande lahendamisel selgus, et kehtiva raamatupidamise seaduse redaktsiooni järgi võivad mikroettevõtjad koostada majandusaasta aruande ainult

raamatupidamise aastaaruandest, mis sisaldab bilanssi ja kasumiaruannet ning lisasid. Bilansikirjete muutust analüüsid selgus, et selliselt esitatavast bilansist ei nähtu, millest koosnevad varad ja millised on kohustised. Kehtiva raamatupidamise seaduse redaktsiooni lisadele sätestatud nõudeid analüüsid selgus, et kõike vajalikku saab kajastada ühes lisas. Erinevate seaduse redaktsioonide analüüsimisel selgus, et uuel kujul esitatavad aruanded ei vasta kõikidele aruandluse põhiprintsiipidele. Analüüsist nähtus, et mikroettevõtjate halduskoormus ei vähene.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida mikroettevõtjate arvukust ettevõtjate seas. Uurimisülesande lahendamisel selgus, et raamatupidamise seaduse eelnõus olevad kriteeriumid erinesid kehtivas raamatupidamise seaduse redaktsioonis olevatest kriteeriumitest. Eelnõu järgi oleks mikroettevõtjateks kvalifitseerunud 9 336 ettevõtjat ja kehtiva seaduse redaktsiooni järgi 18 559 ettevõtjat. Juhul, kui kehtima oleks jäänud nii eelnõu kui ka kehtiva seaduse kriteeriumid, siis mikroettevõtjateks oleks kvalifitseerunud 8 038 ettevõtjat. Direktiivi eesmärgiks oli mikroettevõtjate halduskoormuse vähendamine. Seega saab väita, et direktiiv ei täitnud mikroettevõtjate osas oma eesmärki. Lisaks selgus, et Rahandusministeerium on ettevõtjate kategoriseerimisel määratlenud üksnes äriühinguid ja jätnud määratlemata füüsilisest isikust ettevõtja.

Ettepanekud Rahandusministeeriumile:

1. Tõsta käibemaksu alampiiri 50 000 euroni, nendele äriühingutele, kellel on üks osanik ja kes on ka juhatuse liige.
2. Määratleda halduskoormuse vähendamise eesmärgil füüsilisest isikust ettevõtja staatus kuulumaks ettevõtjate kategooriatesse.

Edaspidi soovitatakse analüüsida mikroettevõtjate poolt esitatud aruannete läbipaistvust.

SUMMARY

Accountancies have to compose a tax year statement after every financial year. Businesses present their tax year statements to the registry of the Department of Justice and to the centre of Registers and Information Systems and will be then accessible for the public (Government and Government bodies).

The graduation thesis „Micro-Entrepreneurs' Publicly Shared Information from the Beginning of 2017“ is in Estonian, on 52 pages and 4 annexes. The autor has used 57 literature sources, which all have been referred to in the text.

The actuality of the current topic was based on the fact that on the 1st of January 2016 a new accountancy law redaction was applied and therefore the tax statement liability changes. The novelty of this current thesis was that from the result of an analysis, the proportion of micro-entrepreneurs amongst other entrepreneurs was found, and also the change of the publicly seen information.

The problem of the current thesis was that from 2017 the micro-entrepreneurs will start sharing less information with the public than before.

The aim of the thesis was to give a rating of micro-entrepreneurs publicly shared information beginning from year 2017.

The first question of the thesis was to give an overview and the basis of the term “enterprise”. While analyzing this question, it was found, that for establishing and proceeding with the development of a business a good entrepreneur is needed. By the new redactions in accountancy law, made on the 1st of January 2016, the entrepreneurs can be distributed into seven different categories based on the size of the business.

The second question of the thesis was to give an overview of the contents of the tax year statement. It was found that composing and presenting the tax year statement is compulsory for the accountancies. The tax year statement consists of a yearly statement, appendix and progress report. From the annual tax year statement, the public sector has an access to the necessary figures, by which they can then rate the businesses strengths, weaknesses, degree of solvency and profitability.

The third question of the thesis was to analyze the changes of the statement responsibilities for micro-entrepreneurs. From the analysis, it was found that based on the current accountancy law redaction, the micro entrepreneurs can compose the financial years statement just based on the accountant annual statement, as long as it includes balance sheet, profit statement and appendix. While analyzing the requirements of the current accountancy law, it was found that all those requirements could be shown in one appendix. While analyzing the redaction of different legislation, it was found that the new presented statements do not meet all the requirements of the leading principles.

The fourth question of the thesis was to analyse the number of micro-entrepreneurs amongst all entrepreneurs. It was found that the criteria, listed in the draft act of an accountancy law, differs from the criteria listed in the current accountancy law redaction. Based on the draft act, 9 336 entrepreneurs would have qualified as micro-entrepreneurs and by the current redaction of law - 18 559 entrepreneurs. In case when both, the draft act and the criteria in the current law redaction were to coexist, then 8 038 entrepreneurs would have qualified as micro-entrepreneurs. The aim of the directive was to decrease the administrative load, therefore it can be suggested, that the directive did not fulfil its aim when looking at micro-entrepreneurs. While executing the aim of the thesis, it was found that the Finance Ministry handled only trading companies rather than self-employed entrepreneurs while categorising entrepreneurs.

Proposals to the Finance Ministry:

1. Increase the minimum tax allowance to 50 000 euros to the ones who have one stakeholder, who is also a member of the board.
2. Include self-employed people to the criteria of entrepreneurs to decrease the administrative load.

For future the author recommends analysing the transparency of the presented statements by the micro-entrepreneurs.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Adams, D., 2006. *Management Accounting for the Hospitality, Tourism and Leisure Industries: A Strategic Approach*. Second Edition, London: Thomson Learning.

[Võrgumaterjal] Leitav:

<https://books.google.ee/books?id=AYw41OdQgNAC&printsec=frontcover&hl=et#v=onepage&q&f=false> [Kasutatud 10.12.2015].

Alver J., 2012. *Finantsarvestuse eesti- ja ingliskeelsete põhimõistete võrdlusanalüüs. Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs*. Tallinn: TTÜ kirjastus, lk 12-19.

Alver L., Alver J., 2009. *Finantsarvestus: Põhikursus*. Teine, täiendatud trükk toim. Tallinn: Deebet OÜ.

Alver, J., Reinberg, L., 2002. *Juhtimisarvestus*. 2. täiendatud väljaanne toim. Tallinn: Deebet.

Barrow, C., 1993. *The essence of small business*. New York: Prentice Hall.
[Võrgumaterjal] Leitav: <https://books.google.ee/books?hl=et&id=W-ScHMCwRLUC&focus=searchwithinvolume&q=Entrepreneur> [Kasutatud 10.12.2015].

Bolton, B., Thompson, J., 2004. *Entrepreneurs: Talent, Temperament, Technique*. 2nd edition. Oxford: Elsevier Butterworth-Heinemann.

Casson, M., 1982. *The Entrepreneur: An Economic Theory*. Totowa: Barnes & Noble Books. Leitud: Google Scholar [10.12.2015].

Costuleanu C. L., Codreanu, C. M., 2010. Statement of changes in equity. *Lucrări Științifice, seria Agronomie*, 53(2), pp. 294-297. Leitud: Google Scholar. [27.01.2016].

Covin, J. G., Slevin, D. P., 1991. A Conceptual Model of Entrepreneurship as Firm Behavior. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 16(1), pp. 7-25. Leitud: Social Science Research Network. [03.01.2016].

De Mello-e-Souza, C. A., 2003. Taking the Mystery out of the Cash Flow Statement: A Simplified Implementation of the Indirect Method. *Seattle University - Albers School of Business and Economics*, pp. 1-21, Leitud: Social Science Research Network. [28.01.2016].

Everett, J., Watson, J., 1998. Small Business Failure and External Risk Factors. *Small Business Economics*, 11(4), pp. 371-390. Leitud: Ebsco Host Web. [08.04.2016].

Gartner, W. B., 1988. „Who Is an Entrepreneur?“ Is the Wrong Question. *American Journal of Small Business*, 12(4), pp. 11-32. Leitud: Ebsco Host Web. [08.01.2016].

Güldenkoh, M., Silberg, U., 2014. Impact of the Changing European Union Regulations on Estonian Accounting Policies. *Discussions on Estonian Economic Policy: Developments in the EU Member States After the Economic Crisis, No. 2*, pp. 80-98. Leitud: Social Science Research Network. [08.04.2016].

Güldenkoh, M., Silberg, U., 2016. Public-private partnerships in Estonia. *Proceedings of the 9th International Conference European Entrepreneurship Forum 2015*, pp. 43–56. Praha: NEWTON Books.

Holmes, K., 2001. *The Concept of Income: A Multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD Publications BV. Leitud: Google Scholar [10.12.2015].

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

Kirsipuu, M., 2013. Family and Non-Family Business Differences in Estonia. *Discussions on Estonian Economic Policy: Topical issues of economic policy in the European Union, No. 2*, pp. 58-73. Leitud: Social Science Research Network. [03.01.2016].

Kodasma, V., 2006. *Raamatupidamine II*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Käibemaksuseadus (2015).

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

Lazányi, K., 2014. Entrepreneurs of the future. *Serbian Journal of Management*, 9(2), pp. 149-158. Leitud: Google Scholar. [08.01.2016].

Lazear, E. P., 2003. Entrepreneurship. *Institute for the Study of Labor Discussion Paper*, No. 760, pp. 1-56. Leitud: Social Science Research Network. [03.01.2016].

Low, M. B., MacMillan, I. C., 1988. Entrepreneurship: Past Research and Future Challenges. *Journal of Management*, 14(2), pp. 139-161. Leitud: Google Scholar. [08.01.2016].

Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus (2015).

Majandusaasta aruande taksonoomia (2014).

Maksu- ja Tolliamet, 2016, *I kv 2016 tasutud maksud*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/maksulaekumine-statistika/tasutud-maksud/tasutud_maksud_07.04.2016.ods [Kasutatud 28.04.2016].

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

Martin, R. L., Osberg, S., 2007. Social Entrepreneurship: The Case for Definition. *Stanford Social Innovation Review*, 5(4), pp. 28-39. Leitud: Google Ebsco Host Web. [08.01.2016].

Maspanov I., Rämmel M., 2012. Finantsaruannetes kinnisvarainvesteeringute kajastamine reaalväärtuses või soetusmaksumuses (Eesti ettevõtete näitel). *Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanaliis*. Tallinn: TTÜ Kirjastus, lk 88-92.

Mavrenko T., 2013. Business education: trends and challenges. *18th International conference on innovation „Competence building for smart growth: challenges and opportunities“*. Riga: Latvian Technological Center, p. 69.

Miettinen, A., Rikkinen, L., Teder, J., 2008. *Ettevõtlus II Äriideest, äriplaanist, ettevõtte rajamisest ja kasvust*. 2. väljaanne. Tallinn: Külim.

Miettinen, A., Teder, J., 2006. *Ettevõtlus I Ettevõtlusest, ettevõtjatest ja ettevõtluspoliitikast*. Tallinn: Külim.

Montanye, James A., 2006. Entrepreneurship. *The Independent Review*, 10(4), pp. 549-571. [Võrgumaterjal] Leitav:
<http://www.independent.org/publications/tir/article.asp?a=574>

Needles, B. E., Powers, M., Crosson, S. V., 2013. *Principles of Accounting*. Twelfth edition. South-Western: Cengage Learning. Leitud: Google Scholar. [08.01.2016].

Nimalathanan, B., 2008. Characteristics of Entrepreneurs: A Comparative Study of Small Scale Entrepreneurs of Sri Lanka and Bangladesh. *Lex et Scientia*, 15(2), pp. 350-358. Leitud: Social Science Research Network. [05.01.2016].

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

Paton W. A.; Littleton A. C., 1940. *An introduction to corporate accounting standards*. Chicago: American Accounting Association. [Võrgumaterjal] Leitav
[http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc1.\\$b37903;view=1up;seq=24](http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc1.$b37903;view=1up;seq=24) [Kasutatud 17.03.2016].

Raamatupidamise seadus (2014).

Raamatupidamise seadus (2016).

Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2016. *Käibemaksukohustuslase piirmäär tõuseb siiski 40 000 euron*. [Võrgumaterjal] Leitav:
<http://www.rmp.ee/uudised/eelnoud/kaibemaksukohustuslase-piirmaar-touseb-siiski-40-000-euron-2016-04-28> [Kasutatud 04.05.2016].

Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 15, 2011 [Võrgumaterjal] Leitav:
<http://www.fin.ee/aruandluskorraldus> [Kasutatud 08.04.2016].

Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 2, 2016 [Võrgumaterjal] Leitav:
<http://www.fin.ee/aruandluskorraldus> [Kasutatud 08.04.2016].

Rahandusministeerium, 2015a. *Eelnõu Raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu* [Võrgumaterjal] Leitav:
<http://eelnoud.valitsus.ee/main#KeJyxOdN> [Kasutatud 20.01.2016].

Rahandusministeerium, 2015b. *Seletuskiri raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu juurde* [Võrgumaterjal]
<http://eelnoud.valitsus.ee/main#KeJyxOdN> [Kasutatud 20.01.2016].

Raigla, A., 2007. Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisest Eestis. *Raamatupidamiselt majandusarvestusele (arvestus, analüüs, maksundus, auditeerimine)*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool Majandusarvestuse instituut, lk 117-123.

Republic of Estonia v European Parliament and Council of the European Union (2015), C-508/13.

Riigikogu koduleht, 2006. *Riigikogu kantselei majandus- ja sotsiaalinfoosakond*, [Võrgumaterjal] Leitav: www.riigikogu.ee/v/failide_arhiiv/212.tel_2006_12_Ettevõtlus.doc [Kasutatud 12.12.2015].

*Rämmel M., 2014. *Auditortegevuse areng Eestis: võrdlus Soome ja Ühendkuningriigiga*. Magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool.

Sarasvathy, S. D., 2005. What Makes Entrepreneurs Entrepreneurial? *University of Virginia - Darden Business Publishing*, pp. 1-9. Leitud: Social Science Research Network. [03.01.2016].

Sarasvathy, S. D., Venkataraman, S., 2001. Strategy and Entrepreneurship: Outlines of an Untold Story. *Darden Business School Working Paper*, No. 01-06. Leitud: Social Science Research Network. [03.01.2016].

Siiman P., 2012. Majandusaasta aruannete esitamisekohustusest Euroopa riikide näitel. *Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs*. Tallinn: TTÜ kirjastus, lk 94-102.

Statistikaamet, 2015. *Mõisted*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://pub.stat.ee/px-web.2001/Database/Majandus/12Palk_ja_toojeukulu/03Toojeukulu/PAT_01.htm [Kasutatud 20.03.2016].

Tsiviilseadustiku üldosa seadus (2015).

Tulumaksuseadus (2015).

Tulundusühistuseadus (2014).

Töölepingu seadus (2015).

Venkataraman, S., 1997. The Distinctive Domain of Entrepreneurship Research. *Advances in entrepreneurship, firm emergence and growth*, 3(1), pp. 119-138. Leitud: Google Scholar. [03.01.2016].

Äriseadustik (2015).

LISAD

Lisa 1. Bilansiskeem

Mikroettevõtja peab bilansis esitama vähemalt tärniga tähistatud kirjed (Raamatupidamise seadus, 2016).

***Varad**

***Käibevarad**

Raha

Finantsinvesteeringud

Nõuded ja ettemaksed

1. Nõuded ostjate vastu
2. Muud nõuded
3. Ettemaksed
4. Maksude ettemaksed ja tagasinõuded

Varud

1. Tooraine ja materjal
2. Lõpetamata toodang
3. Valmistoodang
4. Müügiks ostetud kaubad
5. Ettemaksed varude eest

Bioloogilised varad

***Kokku käibevarad**

***Põhivarad**

Pikaajalised finantsinvesteeringud

1. Tütarettevõtte aktsiad ja osad
2. Sidusettevõtte aktsiad ja osad
3. Muud pikaajalised nõuded

Kinnisvarainvesteeringud

Materiaalsed põhivarad

1. Maa
2. Ehitised
3. Masinad ja seadmed
4. Muu materiaalne põhivara
5. Tehtud ettemaksed ja lõpetamata projektid

Bioloogilised varad

Immateriaalsed põhivarad

1. Firmaväärtus

2. Arenguväljaminekud
3. Muu immateriaalne põhivara
4. Tehtud ettemaksed ja lõpetamata projektid

***Kokku põhivarad**

***Kokku varad**

***Kohustised ja omakapital**

***Kohustised**

***Lühiajalised kohustised**

Laenukohustised

Võlad ja ettemaksed

1. Ostjate ettemaksed

2. Võlad tarnijatele

3. Maksuvõlad

4. Muud võlad

5. Muud ettemaksed

***Lühiajalised eraldised**

1. Garantiieraldis

2. Maksueraldis

3. Muud eraldised

Sihtfinantseerimine

***Kokku lühiajalised kohustised**

***Pikaajalised kohustised**

Laenukohustised

Võlad ja ettemaksed

1. Ostjate ettemaksed

2. Võlad tarnijatele

3. Muud võlad

4. Muud ettemaksed

***Pikaajalised eraldised**

1. Garantiieraldis

2. Maksueraldis

3. Muud eraldised

Sihtfinantseerimine

***Kokku pikaajalised kohustised**

***Kokku kohustised**

***Omakapital**

Vähemusosalus1

Emaettevõtja aktsionäridele või osanikele kuuluv omakapital1

Aktiakapital või osakapital nimiväärtuses2

Registreerimata aktiakapital või osakapital

***Sissemaksmata osakapital**

Ülekurss

Oma osad või aktsiad

Reservid

Kohustuslik reservkapital

Muud reservid

Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)

Aruandeaasta kasum (kahjum)

***Kokku omakapital**

***Kokku kohustised ja omakapital**

Lisa 2. Nõuded arvestuspõhimõtetele

Majandusaasta aruande arvestuspõhimõtetele sätestatud nõuded (Majandusaasta aruande taksonoomia, 2014, autori koostatud).

Nõuded arvestuspõhimõtetele	Nõude selgitus
Üldine informatsioon	Aruandekohustuslase nimetus, aruandeperiood, esitlusvaluuta ja finantsandmete täpsusaste, millisest raamatupidamistavast lähtuvalt on raamatupidamise aastaaruanne koostatud.
Arvestuspõhimõtete või informatsiooni esitusviisi muutused	Muudatused arvestuspõhimõtetes või informatsiooni esitusviisis võrreldes eelmise aastaaruandega, sh muutuste kirjeldus ja põhjendus, mõju põhjaruannete kirjetele, põhjendus, kui muutust ei ole tagasiulatuvalt kajastatud.
Vigade korrigeerimine	Oluliste vigade kirjeldus, vigade korrigeerimise mõju põhjaruannetele, põhjendus, kui vigade korrigeerimist ei ole tagasiulatuvalt kajastatud.
Finantsvarad	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab finantsvarade kajastamisel.
Raha	Rahaks ja selle ekvivalentideks loetud varade liigid ja nende arvestuspõhimõtted.
Välisvaluutas toimunud tehingud ning välisvaluutas fikseeritud finantsvarad ja kohustused	Välisvaluutas toimunud tehingute ning välisvaluutas fikseeritud finantsvarade ja -kohustuste kajastamine.
Finantsinvesteeringud	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab finantsinvesteeringute kajastamisel.
Tütar- ja sidusettevõtjate aktsiad või osad	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab tütar- ja sidusettevõtjate aktsiate või osade kajastamisel.
Nõuded ja ettemaksed	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab nõuete ja ettemaksete kajastamisel.
Varud	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab varude kajastamisel.
Varude soetusmaksumuse arvestuspõhimõtted	Valik, kas varud on bilansis kajastatud kaalutud keskmises ostuhinnas, FIFO meetodil, individuaalse hindamise meetodil või muul meetodil (muu meetod täpsustatakse selgitusega).
Bioloogilised varad	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab bioloogiliste varade kajastamisel.
Kinnisvarainvesteeringud	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab kinnisvarainvesteeringute kajastamisel.
Materiaalne ja immateriaalne põhivara	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab materiaalse ja immateriaalse põhivarade kajastamisel.
Põhivara arvelevõtmise alampiir	Milline soetusmaksumuse piirmäär on sätestatud raamatupidamise siseeskirjaga põhivara arvelevõtmiseks.
Kasulik eluiga, lisainformatsioon	Keskmine kasulik eluiga põhivara gruppide kaupa aastates.
Rendid	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab rendile antud ja rendile võetud varade ja nendega seotud tulude ja kulude kajastamisel.
Finantskohustused	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab finantskohustuste kajastamisel.
Eraldised ja tingimuslikud kohustused	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab eraldiste ja tingimuslike kohustuste kajastamisel.
Sihtfinantseerimine	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab sihtfinantseerimise kajastamisel.
Kohustuslik reservkapital	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab kohustusliku reservkapitali kajastamisel.
Tulud	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab tulude kajastamisel.
Kulud	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab kulude kajastamisel.

Maksustamine	Põhimõtted, mida majandusüksus rakendab maksude kajastamisel.
Seotud osapooled	Kes on loetud seotud osapooleks.
Lisainformatsioon	Muud olulised arvestuspõhimõtted.

Lisa 3. Äriregistrisse kantud isikud

Äriregistrisse kantud isikud (Äriregistri 01.01.2016 andmete alusel, autori mugandatud).

Maakond	Osäühingud	Muud äriühingud*	FIE	KOKKU
Harju maakond	98 308	6 815	10 068	115 191
Hiiu maakond	792	38	529	1359
Ida-Viru maakond	6 840	942	2 738	10 520
Jõgeva maakond	1 990	99	1 236	3 325
Järva maakond	2 021	120	1 026	3 167
Lääne maakond	2 086	117	907	3 110
Lääne-Viru maakond	4 439	227	1 829	6 495
Põlva maakond	1 858	97	1 119	3 074
Pärnu maakond	8 231	366	2 662	11 259
Rapla maakond	2 955	91	1 144	4 190
Saare maakond	2 930	263	1 538	4 731
Tartu maakond	16 709	1 289	3 267	21 265
Valga maakond	1 966	118	900	2 984
Viljandi maakond	3 442	186	1 738	5 366
Võru maakond	2 303	137	1 497	3 937
Aadressita	1 303	55	17	1 375
KOKKU	158 173	10 960	32 215	201 348

*aktsiaselts, tulundusühistu, täisühing, usaldusühing, euroopa äriühing, euroopa majandushuviühing, välismaa äriühingu filiaal

Lisa 4. Analüüsitavate ettevõtjate jaotus maakondade lõikes

Analüüsitavate ettevõtjate jaotus maakondade lõikes (Päring 2016, e-kiri 06.01, autori koostatud).

Maakond	Osühingud	Muud äriühingud*	KOKKU
Harju maakond	15 681	124	15 805
Hiiu maakond	146	1	147
Ida-Viru maakond	1 310	52	1 362
Jõgeva maakond	418	7	425
Järva maakond	392	6	398
Lääne maakond	354	7	361
Lääne-Viru maakond	929	10	939
Põlva maakond	386	5	391
Pärnu maakond	1 523	12	1 535
Rapla maakond	635	5	640
Saare maakond	533	9	542
Tartu maakond	2 983	27	3 010
Valga maakond	344	5	349
Viljandi maakond	656	10	666
Võru maakond	415	7	422
Aadressita	61	-	61
KOKKU	26 766	287	27 053

*aktsiaselts, tulundusühistu, täisühing, usaldusühing, euroopa äriühing, euroopa majandushuviühing, välismaa äriühingu filiaal, mittetulundusühing