

**TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOLI  
TALLINNA KOLLEDŽ**

Majandusarvestus

Kristel Kesner

**INFORMATSIOONI AVALIKUSTAMISE NÕUETE TÄITMINE  
MAJANDUSAASTA ARUANNETES VASTAVALT EESTI  
HEALE RAAMATUPIDAMISTAVALE**

Lõputöö

Juhendaja: Evelin Lindvers, *BA*  
Kaasjuhendaja: Ester Vahtre, *EMBA*

Tallinn 2016

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	3
1. INFORMATSIOONI AVALIKUSTAMINE MAJANDUSAASTA ARUANNETES VASTAVALT EESTI HEALE RAAMATUPIDAMISTAVALE.....	6
1.1. Eesti hea raamatupidamistava ja selle rakendamine majandusaasta aruannete koostamisel .....	6
1.2. Nõuded lisades avalikustatavale informatsioonile .....	11
1.3. Tulemuste kokkuvõte ja järeldused .....	25
2. UURING VANDEAUDIITORITE SEAS MAJANDUSAASTA ARUANNETES AVALIKUSTATAVA INFO NÕUETELE VASTAVUSE KOHTA .....	30
2.1. Uurimismetoodika, eesmärk, valimi kirjeldus .....	30
2.2. Tulemuste analüüs .....	32
2.3. Järeldused ja ettepanekud .....	39
KOKKUVÕTE .....	42
VIIDATUD KIRJANDUS .....	44
LISAD .....	47
SUMMARY .....	68

## SISSEJUHATUS

Iga majandusaasta lõpus peavad raamatupidamiskohustuslased koostama majandusaasta aruande, mis sisaldaks piisavalt informatsiooni ettevõtte tegevuse ja tulemuste kohta ning mis annaks lugejale õige ja õiglase ülevaate ettevõtte finantsseisust. Majandusaasta aruannete kasutajateks on aga erinevad huvigrupid, kes soovivad aruandest leida endale vajalikku informatsiooni. Seetõttu on oluline, et kõik seaduses nõutud oleks majandusaasta aruandes avalikustatud.

Autor valis antud teema, sest arvestusala arendatakse pidevalt, kuid siinkohal on vajalik ka mõelda ja jälgida, kas ettevõtjad jõuavad muudatustega kaasas käia ning enda raamatupidamist vastavalt sellele paremaks muuta ja kõiki nõudeid jälgida. Antud lõputöö teema puudutab seega väga paljusid erinevaid sihtgrupe – erineva suurusega ettevõtteid, nende juhte ning raamatupidajaid, samuti vandeaudiitoreid.

Antud valdkonnas on varem tehtud üksikuid uuringuid. 2007. aastal viis Anneli Raigla läbi uuringu, kus ta kontrollis 20 auditeerimata majandusaasta aruannet ja nende vastavust Eesti heale raamatupidamistavale. Raigla töös analüüsiti 2005. aastal koostatud majandusaasta aruandeid. 2013. aastal viis sarnase uuringu läbi Getter Prants, kus ta vaatles 2007. – 2011. aastatel koostatud kümnet auditeerimata majandusaasta aruannet, et kontrollida, kas aruannete kvaliteet on tänu e-aruandlusele paranenud. Mõlemad varasemalt tehtud uuringud näitasid, et informatsiooni avalikustamine auditeerimata majandusaasta aruannetes on probleemne.

Töö teema on aktuaalne, kuna autor uurib lõputöös nõudeid, mis on sätestatud raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 01.01.2013 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta, varasemad uuringud aga põhinevad vanematele Raamatupidamise Toimkonna juhenditele (RTJ) ning juhendid on selle aja jooksul muutunud.

Audiitorbüroo AS PricewaterhouseCoopers (PwC) poolt läbi viidud uuringus „Muutused Eesti arvestusala õiguslikus raamistikus ja praktikas 2004-2014“ toodi välja, et kõik väikeaudiitorid ei läbi kontrolli puhtalt ja nende töös esineb vigu (1). Informatsiooni avalikustamise nõuete kontrollimiseks saavad väikeaudiitorid tugineda hetkel vaid rahvusvaheliste audiitorbüroode poolt koostatud kontroll-lehtedele, kuid ei ole koostatud ühtset kontroll-lehte kõikidele audiitoritele, mis võiks seda tööprotsessi oluliselt lihtsustada ja ühtlustada. Samas ei saa kindlalt

arvata, et kõik väikeaudiitorid suurte audiitorbüroode poolt koostatud kontroll-lehte oma töös kasutavad. Autor soovib uurida, kas ja kui paljud väikeaudiitorid neid kontroll-lehti kasutavad. Samuti soovib teada saada, kas aastatega on olukord paranenud ja kas ettevõtted avalikustavad oma majandusaasta aruannetes kõik vajaliku informatsiooni, mida seadus nõuab ning kas see erineb auditeeritud ja auditeerimata majandusaasta aruannete puhul.

Töö eesmärgiks on anda hinnang auditeeritud ja auditeerimata majandusaasta aruannetes informatsiooni avalikustamise nõuete täitmisele vastavalt Eesti heale raamatupidamistavale.

Eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:

- anda ülevaade Eesti heast raamatupidamistavast ja selle rakendamisest;
- anda ülevaade seadusest tulenevatest nõuetest informatsiooni avalikustamise kohta majandusaasta aruannetes;
- uurida varasemalt koostatud uuringuid;
- selgitada välja peamised puudused auditeerimata ja auditeeritud aruannetes;
- viia läbi küsitlus vandeaudiitorite seas;
- analüüsida, kuidas vandeaudiitorid kontrollivad majandusaasta aruandes toodud teabe avalikustamist.

Lõputöös analüüsib autor auditeerimata ja auditeeritud majandusaasta aruandeid PwC poolt koostatud RTJ kontroll-lehe baasil. Lisaks viib autor läbi veebikeskkonnas Google Drive küsitluse vandeaudiitorite seas selgitamiseks välja, kuidas nad kontrollivad avalikustamise nõude täitmist ja kas nad kasutavad suurte audiitorfirmade poolt välja töötatud RTJ kontroll-lehtesid.

Lõputöö jaguneb kaheks osaks. Esimeses osas annab autor ülevaate Eesti heast raamatupidamistavast ning seadusest tulenevatest nõuetest informatsiooni avalikustamise kohta. Samuti analüüsib autor paralleelselt majandusaasta aruannetes nõuete täitmist ning selle käigus selgitab välja peamised puudused auditeerimata ja auditeeritud aruandes. Autor ei analüüsi lõputöös kõiki seadusest tulenevaid nõudeid, vaid keskendub oma lõputöös erilise tähelepanuga teatud valdkondade kohta kehtestatud teabe avalikustamise nõuetele, mis on enamlevinud ja peaks enamike ettevõtete jaoks relevantseks olema. Analüüsitavateks nõueteks on arvestuspõhimõtted, varud, põhivara ning seotud osapooled. Samuti vaatab autor aruandeid analüüsides, kas informatsiooni avalikustamata jätmise tõttu on vandeaudiitori järeldusotsus modifitseeritud või mitte. Lõputöö esimese osa hüpoteesiks on, et auditeerimata majandusaasta aruannetes esineb rohkem vigu kui auditeeritud aruannetes.

Teises osas viib autor läbi küsitluse Eestis kutse omandanud vandeaudiitorite seas. Selle käigus uurib ta, kuidas vandeaudiitorid kontrollivad majandusaasta aruandes toodud teabe avalikustamist ning kas väikeaudiitorid kasutavad rahvusvaheliste audiitorettevõtete kontrolllehti oma töös. Samuti soovib autor küsitluse käigus teada saada, kas avalikustamise nõuete rikkumine mõjutab vandeaudiitorite järeldotsuseid ning kas nende meelest oleks vajalik ühtne kontrollleht avalikustamisnõuete kontrollimiseks.

Lõputöö koostamiseks kasutab autor nii eesti- kui ka inglisekeelset kirjandust, samuti on olulisteks andmeallikateks analüüsitud ettevõtete majandusaasta aruanded. Kasutatud allikad on peamiselt eestikeelsed, kuna antud teema puudutab Eesti seadusandlust ning Eestis sätestatud nõudeid.

Lõputöö tulemusena selgub, kas ja kui võrd on avalikustamise nõuete täitmine Eestis hetkel problemaatiline. Juhul kui selgub, et avalikustamise nõuete täitmine tõesti on problemaatiline, siis loodetavasti pöörab lõputöö raamatupidajate ja ettevõtete juhtide tähelepanu sellele, et üle vaadata kriitilise pilguga ka enda ettevõtte majandusaasta aruanded ja vajalikud nõuded, mida on vaja täita. Samuti auditikohustuslasest ettevõtete puhul on audiitoritel see võimalus neile tuletada meelde ja täpsustada, millised nõuded majandusaasta aruannetele ette on nähtud.

# **1. INFORMATSIOONI AVALIKUSTAMINE MAJANDUSAASTA ARUANNETES VASTAVALT EESTI HEALE RAAMATUPIDAMISTAVALE**

Käesolevas peatükis annab autor ülevaate Eesti heast raamatupidamistavast, majandusaasta aruande koostamise printsiipidest ja eesmärkidest. Samuti toob välja seadusest tulenevad nõuded informatsiooni avalikustamise kohta ning analüüsib, kas neid täidetakse Eesti ettevõtete majandusaasta aruannetes täielikult.

Analüüsitavad majandusaasta aruanded valis autor juhuvalimi alusel välja Äriregistrile 2015. aasta kohta esitatud aruannetest. Autor kasutas analüüsiks 10 auditeerimata, 10 väikeaudiitorite poolt auditeeritud ning 10 nelja suurima rahvusvahelise audiitorettevõtte poolt auditeeritud majandusaasta aruannet. Valimi täpsemad kriteeriumid on toodud alapeatükis 1.2.

## **1.1. Eesti hea raamatupidamistava ja selle rakendamine majandusaasta aruannete koostamisel**

Eesti ettevõtted võivad koostada majandusaasta aruannet lähtudes kas Eesti heast raamatupidamistavast, mille täpsed nõuded on paika pandud Raamatupidamise Toimkonna juhenditega või rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest (IFRS), mis on vastu võetud Euroopa Liidu poolt. Kohustuslik on IFRS-i kasutada börsiettevõtetel, pankadel, kindlustusseltsidel, finantsvaldusettevõtetel, investeerimisühingutel ja fondidel. Teistel ettevõtetel on võimalus ise valida, kumba raamistiku põhjal nad oma aruandeid koostavad. Enamik Eesti ettevõtteid kasutab siiski lihtsama aruande koostamise võimalust ehk nende arvestuspõhimõtted lähtuvad Eesti heast raamatupidamistavast, kui ei ole just otsest vajadust IFRS-i kasutada. Näiteks 2014. aastal oli 122 275 esitatud raamatupidamise aruandest 122 032 aruannet koostatud lähtudes Eesti heast raamatupidamistavast, mis teeb 99,8% kõikidest aruannetest ja vaid 243 IFRS-i põhimõtteid jälgides. Majandusaasta aruanded, mis on koostatud IFRS-i põhimõtteid jälgides on peaaegu alati mahukamad ja sisaldavad rohkem informatsiooni ning seetõttu võtab nende koostamine ka rohkem aega. (2, lk 19- 20)

Raamatupidamise seadus defineerib Eesti head raamatupidamistava kui rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginevat raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid. Riigi raamatupidamise üldeeskirjas sätestatud nõuded kehtivad lisaks riigile, riigiraamatupidamiskohustuslastele, kohaliku omavalitsuse üksustele, muudele avalik-õiguslikele juriidilistele isikutele ning teistele raamatupidamiskohustuslastele, kelle üle eelnimetatud isikutel on otseselt või kaudselt või teiste valitseva või olulise mõju all olevate isikute kaudu valitsev mõju. (3, § 3 p 7)

Eelpool nimetatud raamatupidamisalaseid juhendeid võtab vastu Vabariigi Valitsuse poolt moodustatud Raamatupidamise Toimkond, millel on kolm peamist ülesannet. Esiteks suunata finantsarvestus- ja –aruandlusalast tegevust ning esitada vastavad ettepanekud ja soovitused Rahandusministeeriumile. Teiseks töötada välja Eesti finantsaruandluse standardi põhinõudeid täpsustav toimkonna juhendi eelnõu ja esitada see valdkonna eest vastutavale ministrile määrusega kehtestamiseks. Kolmandaks ülesandeks on tutvustada toimkonna juhendeid ning anda nende kohta vajalikke selgitusi ja tõlgendusi. (4)

Toimkonna juhendid lähtuvad rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest. Põhjendatud juhtudel võib juhendis ette näha erisusi antud standarditest. Erisusi rakendades tuleb vastavas juhendis neid kirjeldada ning põhjendada, miks need on vajalikud. Toimkonna juhendeid antakse välja selgitamiseks ja täpsustamiseks raamatupidamise seadust. Juhul kui juhend on vastuolus seadusega, kohaldatakse seaduses sätestatud. (3, § 34 lg 1-2)

Raamatupidamise Toimkonna juhendeid täiendatakse ja muudetakse vastavalt vajadusele pidevalt, kusjuures iga uue juhendi väljatöötamisel on võimalik kõigil oma ettepanekuid ja mõtteid avalikul arutelul avaldada, sest väljaantavad juhendid peavad olema Toimkonna veebilehel eelnõuna kättesaadavad avalikkusele vähemalt kaks kuud enne nende kinnitamist. Toimkonna juhendid peavad sisaldama viiteid vastavatele rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele, millest on lähtunud nende koostamisel. Toimkonna juhendid avaldatakse Riigi Teatajas. (3, § 34 lg 3-5)

Autor lähtub antud lõputöö puhul Eesti hea raamatupidamistava nõuetest, mis kehtivad alates 2013. aastast. 2016. aastal muudeti küll juhendeid, kuid antud lõputöö kirjutamise ja esitamise hetkel ei ole veel ühtegi aruannet avalikustatud, mis oleks koostatud lähtudes nendest

juhenditest, kuna uued juhendid on kohustuslikud rakendamiseks raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 01.01.2016 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta.

Samuti analüüsib autor peamiselt käesolevas töös selliseid majandusaasta aruandeid, mille puhul 2016. aastal tehtud muudatused ei ole väga relevantset, sest muudatused puudutavad enim mikroettevõtjaid.

Mikroettevõtja on 2016. aastast kehtima hakanud raamatupidamise seaduse kohaselt osühing, kelle näitajad vastavad bilansipäeval kõikidele alljärgnevatele tingimustele (5, § 3 p 14):

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

Uue RTJ 15 järgi võivad mikroettevõtjad koostada kas täismahus aastaaruande, väikeettevõtja lühendatud aruande või mikroettevõtja lühendatud aastaaruande (6, § 5 p 3). Antud töö valimisse aga mikroettevõtted ei kuulu.

Valimis on küll väikeettevõtjad, keda uus RTJ 15 samuti puudutab, kuid samas jääb väikeettevõtjatele siiski uue juhendi järgi võimalus koostada ka täismahus aruannet, mis tähendab, et nõuded jäävad põhiliselt samaks, mis varasemalt koostatud RTJ 15 sätestatud olid (6, § 5 p 2).

Väikeettevõtja on uue raamatupidamise seaduse järgi Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole mikroettevõtja ja kelle näitajatest vaid üks võib ületada järgmisi tingimusi (5, § 3 p 15):

- varad kokku 4 000 000 eurot;
- müügitulu 8 000 000 eurot;
- keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 50 inimest.

Samuti ei analüüsi autor lõputöös kõiki sätestatud avalikustamise nõudeid, vaid osasid neist ning enamik jäävad kehtima ka väikeettevõtte lühendatud aruandes. Lähemalt selgitab autor aruannete valimit ja avalikustamise nõudeid alapeatükis 1.2.

Raamatupidamise seaduse järgi peavad kõik raamatupidamiskohustuslased koostama lõppenud majandusaasta kohta majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest (3, § 14 lg 1).



Ettevõtjad lähtuvad majandusaasta aruande ning nendega koos esitatavate lisade koostamisel majandusaasta aruande taksonoomiast, mis on kehtestatud raamatupidamise seaduses (3, § 14<sup>1</sup> lg 3). Taksonoomia elementide täpsem loend äriühingutele on toodud Vabariigi Valitsuse määruses „Majandusaasta aruande taksonoomia“. Taksonoomia sisaldab bilansi, kasumiaruande, koondkasumiaruande, rahavoogude aruande, omakapitali liikumise aruande, raamatupidamise aastaaruande lisade ja majandusaasta aruandega koos esitatavate dokumentide elemente (7, § 3 lg 1).

Raamatupidamise aastaaruande eesmärgiks on anda õige ja õiglane ülevaade raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest. Aruanne annab õige ja õiglase ülevaate, kui see on täpne ja kõikehõlmav. Selle koostamisel on tuginetud kaalutletud ja mõistlikele hinnangutele nendes aspektides, mis eeldavad hinnangute langetamist ning samuti peavad olema aruande lisad koostatud piisava detailsusega, et anda kompetentsele lugejale eeldused mõistlike järelduste tegemiseks. (8, lk § 5-6) Kompetentne lugeja on see, kellel on finantsalaselt piisavad teadmised, et mõista aruandes kirjutatut.

Raamatupidamise aastaaruandest loodavad ettevõtte kohta informatsiooni saada paljud erinevad huvigrupid. Nendeks on näiteks investorid, kreditorid, kliendid, tarnijad, ettevõtte omanikud ja töötajad. Samuti huvituvad ettevõtte tulemustest ja tegemistest erinevad riigiasutused, näiteks Maksu- ja Tolliamet, Statistikaamet. Investorid soovivad teada, kuidas on nende investeeringutel läinud ja kas need on ära tasunud. Kreditorid tahavad näha ettevõtte rahalist seisut, et hinnata tõenäosust oma raha tagasisaamise osas. Töötajate jaoks on oluline näha, et tööandjal läheb hästi, mis tagab neile kindluse nende töökoha osas ning võimaluse palgatõusuks ja erinevateks boonusteks. Kõik eelnevalt nimetatud huvigrupid soovivad ettevõtte finantsaruannetest erinevat informatsiooni erinevatel põhjustel, kuid neil kõigil on üks ühine huvi ja see on, et aruandes oleks informatsioon, mida nad saavad usaldada. (9, lk 17-20)

Kõigi Raamatupidamise Toimkonna juhendite korrektne rakendamine majandusaasta aruannete koostamisel tagab üldjuhul õige ja õiglase ülevaate ettevõtte finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest. Juhul kui juhtkonna veendumuse kohaselt ei võimalda Raamatupidamise Toimkonna juhendi sätete täitmine kajastada õigesti ja õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, majandustulemust või rahavoogusid, on siiski vaja aruanded koostada lähtudes õige ja õiglase kajastamise nõudest ja selgitada põhjuseid, miks mingit RTJ sätet ei järgitud. (8, § 8)

Raamatupidamise aastaaruannet koostades tuleb lähtuda teatud printsiipidest, mis aitavad tagada, et aruandes esitatav informatsioon oleks õige ja õiglane. Nendeks on majandusüksuse, jätkuvuse, arusaadavuse, olulisuse, järjepidevuse ja võrreldavuse, tulude ja kulude vastavuse, objektiivsuse, konservatiivsuse, avalikkuse ning sisu ülimuslikkuse printsiibid. (3, §16)

Antud lõputööd puudutavad enim avalikustamise ja olulisuse printsiip. Seetõttu selgitab autor järgnevalt konkreetseid põhimõtteid lähemalt.

Avalikustamise printsiip tähendab, et aruandes esitatakse kogu informatsioon, mis võimaldab saada õige ja õiglase ülevaate raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest (8, § 59). Selleks on vaja aruannetes esitada terviklik pilt ettevõtte finantsseisundist, majandustegevusest ja rahavoogudest ning muudest olulistest asjaoludest, mis mõjutavad ettevõtte finantsnäitajaid aruandeperioodil või võivad tõenäoliselt mõjutada tulevikus. Aruande tarbijate jaoks oluline informatsioon esitatakse isegi juhul, kui see ei ole konkreetset nõutud ühegi Raamatupidamise Toimkonna juhendi poolt. (8, § 60)

Raamatupidamise aastaaruanne peab peegeldama nii ettevõttesiseseid kui ka –väliseid kehtestatud norme, normatiive, meetodeid, standardeid ja arvestuspõhimõtteid. Avalikustatud informatsioon peab olema asjakohane ja andma aruande loetavusele juurde lisaväärtust. Lisa tuleb koostada siis kui see võimaldab lugejal teha vajalikke järeldusi. Juhul kui lisa ei sisalda olulist lisainformatsiooni, siis ei ole vaja seda ka koostada. (10, lk 27)

Samuti tuleb raamatupidamise aruannet koostades lähtuda olulisuse printsiibist, mis tähendab, et väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes välja tuua lihtsustatud viisil (11, § 3). Informatsioon on oluline, kui selle välja jätmine aruandest või valesti kajastamine mõjutab kasutajate majanduslikke otsuseid. See peab olema asjakohane ja aitama huvigruppidel hinnata ettevõtte minevikus aset leidnud ning tulevikus ees ootavaid sündmusi. (12, lk 48)

Aruannetes, mis on koostatud Eesti hea raamatupidamistava kohaselt, peavad rakendatavad arvestuspõhimõtted olema kooskõlas eelpool nimetatud põhiprintsiipidega ja Raamatupidamise Toimkonna juhenditega (8, § 65). Valdkondades, kus RTJ lubab valida mitme erineva arvestuspõhimõtte vahel, avalikustatakse valitud arvestuspõhimõtte aruande lisades. Näiteks on vajalik lisades ära märkida, kas varude arvestusel on kasutatud *first in, first out* (FIFO), kaalutud keskmise või individuaalmaksumuse meetodit. (8, § 66)

Autor analüüsib lõputöös nii auditeeritud kui ka auditeerimata aruandeid. Auditeerimata aruannete puhul on pigem tegemist väikeettevõtetega. Anneli Raigla sõnul on nende aastaaruannete puhul sageli probleemiks avalikustatava info vähesus. Sageli on raske teha avaldatud informatsiooni põhjal finantsanalüüsi, et saada teavet ettevõtte tegevuse edukusest ja võimalikest finantsprobleemidest. Ebakorrektselt koostatud lisade tõttu ei vasta aastaaruanne sageli seaduses nõutule ning seega ei ole täidetud ka majandusaasta aruande peamine eesmärk – anda õige ja õiglane ülevaade raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist. (13, lk 117).

Järgmises peatükis analüüsib autor aruandeid lähemalt, et saada selgust, kas auditeerimata aruannetes on tõesti infot ebapiisavalt ning kas puudusi on rohkem kui auditeeritud aruannetes.

## **1.2. Nõuded lisades avalikustatavale informatsioonile**

Antud alapeatükis annab autor ülevaate seaduses sätestatud nõuetest lisades avalikustatavale informatsioonile. Autor keskendub oma lõputöös erilise tähelepanuga teatud valdkondade kohta kehtestatud teabe avalikustamise nõuetele, mis on enamlevinud ja peaks enamike ettevõtete jaoks relevantseid olema. Nendeks on arvestuspõhimõtted, varud, põhivara ning seotud osapooled. Lisaks nendele jälgib autor majandusaasta aruandeid üle vaadates, kas on olemas vajalikud viited ja ristviited, sest välisele tarbijale on oluline, et kiiremini lisadeni jõudmiseks oleksid viited korrektsed. Samuti vaatab autor lisadega seotud üldnõudeid ning kas esineb mittevajalikke lisasid.

Autor soovib ühe osana oma töö tulemusena teada saada, kas olukord on 2015. aasta auditeerimata aruannetega parem võrreldes 10 aasta tagustega. Nimelt viis 2007. aastal Anneli Raigla läbi uuringu, kus ta kontrollis 20 auditeerimata majandusaasta aruannet ja nende vastavust Eesti heale raamatupidamistavale. Koostatud uuringust selgus, et auditeerimata majandusaasta aruannete lisade avalikustamisel esines palju vigu. Raigla töös analüüsiti 2005. aastal koostatud auditeerimata majandusaasta aruandeid. Uuringu põhjal sai Raigla teha üsna pika nimekirja tähelepanekutest ja puudustest, mis auditeerimata aruannete lisades esinesid.

Peamised vead, mis Raigla oma töös tuvastas, olid järgmised (13, lk 120):

- lisade nummerdamisel jäeti arvestusmeetodite ja hindamisaluste lisa nummerdamata;
- viited puudusid või olid puudulikud;
- ristviitamist ei olnud üheski aruandes;

- terminoloogia vastavusega põhjaruannete ja lisade vahel esines probleeme peaaegu pooltes aruannetes;
- arvvaärtused erinesid põhjaruannetes ja lisades;
- kaheksa ettevõtet esitas ebavajalikke lisasid;
- arvestusmeetodite ja hindamisaluste lisa ei esitanud kaks ettevõtet, kaks olid puudulikud;
- kuuel ettevõttel ei olnud müügitulu lisa, kahes olid olulised puudused;
- maksude lisa ei esitanud neli ettevõtet;
- lisade järjestus vale 40% ettevõtetest;
- materiaalse põhivara lisa esitamata ühel korral; ühes aruandes oluliste puudustega.

Eeldatavalt peaks olema hetkeolukord parem, sest kümne aastaga on aruandlus väga palju muutunud. Pelgalt Toimkonna juhendeid on selle ajaga mitu korda muudetud. 2010. aastal mindi Eestis üle elektroonilistele aruannetele, mida koostatakse ja esitatakse vastavas e-aruandluskeskkonnas, mis peaks olema aruande kvaliteeti oluliselt tõstnud (14, lk 7). Ettevõtetel on võimalus esitada aruandeid Registrate ja Infosüsteemide Keskuse (RIK) kaudu, kus on olemas standardsed aruandevormid vastavalt Rahandusministri määrusele „Majandusaasta aruande taksonoomia alusel koostatavate raamatupidamise aastaaruande vormide kehtestamine“ (3, § 14 lg 2).

E-aruandluskeskkond kontrollib majandusaasta aruande koostamise jooksul seda, kas kohustuslikud vormid ja väljad saavad täidetud, samuti võrdleb süsteem põhjaruannetes ja lisades esitatud arvandmeid omavahel ning jälgib, et need ühtiksid. Lisaks keskkonnas olevatele kontrollidele vaatab esitatud aruanded üle Ärireister. Juhul kui registriosakond leiab, et aruannet on vaja täiendada või esitaja ise soovib seda peale registrile saatmist korrigeerida, saab e-aruandluskeskkonnas esitada kordusaruande. (15)

Vahepealsel perioodil, 2013. aastal viidi läbi samuti uuring Getter Prantsi poolt, kus vaadeldi 2007. - 2011. aastatel koostatud kümnet auditeerimata majandusaasta aruannet, et kontrollida, kas aruannete kvaliteet on tänu e-aruandlusele paranenud. Töös lähtuti 2005. aastal kehtinud raamatupidamise seaduses ja Raamatupidamise Toimkonna juhendites sätestatud nõuetest. Uuringust selgus, et e-aruandlusele üleminekul on olnud nii positiivseid kui negatiivseid aspekte.

Ettevõtetel oli probleeme viitamise ja ristviitamise ning probleemid suurenesid pärast 2009. aastat (14, lk 31). Samuti esitati ebavajalikke lisasid (14, lk 25). Pärast 2009. aastat koostatud aruannetes oli ka tõusnud esitamata jäänud informatsiooni hulk, mis seadusega nõutud on. Samas oli lisasid, mille esitatavus tänu elektroonilisele vormile tõusis, kuna neid esitamata ei ole

võimalik vormi kinnitada. Nendeks on raamatupidamistava, arvestuspõhimõtted, seotud osapooled ja tööjõukulude alaliigendused. (14, lk 35) Positiivse aspektina tõi Prants veel välja, et arvandmete mitteühtivus paranes tänu e-aruandlusele (14, lk 31).

Lõputöös analüüsis autor avalikustamise nõuete täitmist samuti majandusaasta aruannete põhjal. Kui Raigla ja Prants vaatasid oma uuringutes vaid auditeerimata aruandeid, siis lõputöö autor vaatas lisaks ka auditeeritud aruandeid jaotades need kaheks – väikeaudiitorite poolt ning *Big 4* audiitorettevõtjate poolt auditeeritud aruanded, et näha, kas esineb erisusi ka nende aruannete nõuete avalikustamise osas. *Big 4* audiitorfirmade hulka kuuluvad neli suurimat rahvusvahelist audiitorbürood, kellel on kontorid ka Eestis – AS PricewaterhouseCoopers, AS Deloitte Audit Eesti, Ernst & Young Baltic AS (EY) ja KPMG Baltics OÜ.

Lõputöö valimisse kuulus 30 ettevõtte majandusaasta aruannet, sealhulgas 10 auditeerimata, 10 väikeaudiitori ja 10 *Big 4* audiitorettevõtte poolt auditeeritud aruannet. Valimi kriteeriumid olid järgmised:

- majandusaasta aruanne koostatud 2015. aasta kohta;
- ettevõtja ei kuuluks 2016. aastal kehtima hakanud RTJ 15 kohaselt mikroettevõtjate hulka;
- konsolideerimata;
- kasutatud arvestuspõhimõtted kooskõlas Eesti hea raamatupidamistavaga.

Auditeerimata aruannetest sattusid valimisse ABcom Kaubanduse OÜ, Restoran Dominic OÜ, OÜ Restoran Privat, FOTOakadeemia OÜ, Ilu ja Tervis OÜ, Kalameister OÜ, Karuvälja OÜ, Raamatupidamisteenuste OÜ, Reginett OÜ ning Saar Poll OÜ. Väikeaudiitorite poolt auditeeritud majandusaasta aruannetest olid valimis Eesti Vanglatööstus AS, Kawe Kapital AS, Kvatro Kinnisvarahalduse OÜ, Pädaste Mõis OÜ, Avallone AS, Estanc AS, Estiko AS, Haapsalu Uksetehas AS, Koolibri AS ning Plastone OÜ. Nelja suurima rahvusvahelise audiitorbüroo poolt auditeeritud aruannetest analüüsis autor järgmisi ettevõtteid – OÜ Eesti Pandipakend, TavexWise AS, Finora Capital OÜ, Tamro Eesti OÜ, Astlanda Hotelli AS, Auto 100 AS, Klinkmann Eesti AS, Schenker AS, Tele2 Eesti AS ning Vennad-Dahl AS.

Analüüsiks kasutas autor PwC poolt koostatud RTJ kontroll-lehte, mida kohendas enda jaoks vastavalt nõuetele, mida töös lähemalt jälgitakse. Kontroll-lehtede põhjal saadud tulemused on toodud välja lisades.

Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatud raamatupidamise aastaaruande lisad peavad avalikustatava informatsiooni osas vastama raamatupidamise seaduses loetletud miinimumnõuetele ning Raamatupidamise Toimkonna juhendis 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ esitatud nõuetele (11, § 49).

Lisad annavad täpsemat informatsiooni ettevõtte finantsolukorrast aruandes. Nende eesmärk on avalikustada kogu vajalik informatsioon, mis majandusaasta aruande muudes osades ei kajastu või ei ole piisavalt täpsustatud. (13, lk 118)

Lisadel on kolm peamist funktsiooni (16, lk 14):

- annavad informatsiooni, mil viisil aruanded koostatud on ja milliseid arvestusmeetodeid kasutatud on;
- avalikustavad informatsiooni seaduses sätestatu kohta, mida mujal finantsaruannetes kajastatud ei ole;
- annavad täiendavat informatsiooni, mis on vajalik finantsaruannete mõistmiseks, kuid mida põhjaruannetes veel kajastatud ei ole.

Need on olulised just õige ja õiglase ülevaate saamiseks. Aruande lugejale ei piisa vaid põhjaruannetest, sest neist näeb vaid numbreid. Lisades aga peab avalikustama ka muud vajalikku informatsiooni, mis aitaks eelpool mainitud huvigruppidel oma majandusotsuseid teha ja aru saada, mis peitub täpsemalt ettevõtte finantstulemuste taga.

Esmalt keskendub autor lisadega seotud üldnõuetele, viidetele ja ristviidetele ning toob välja, kuivõrd esines aruannetes ebavajalikke lisasid.

Raamatupidamise aastaaruande lisades on raamatupidamiskohustuslane kohustatud avalikustama (11, § 48):

- aruande koostamisel kasutatud peamiste arvestuspõhimõtete kirjelduse;
- täiendavat informatsiooni oluliste põhjaruannetes esitatud kirjete ning nende muutuste kohta aruandeperioodil, sealjuures põhjaruanded tuleb varustada viidetega, mis selgitavad lähemalt põhjaruannetes esitatud andmeid;
- muud informatsiooni, mis on vajalik õige ja õiglase ülevaate andmiseks raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest (näiteks tehingud seotud osapooltega, sündmused pärast bilansipäeva või tingimuslikud kohustused).

Lisaks loetletud punktidele on vajalik avalikustada majandusaastal töötajatele arvestatud tasu üldsumma ning keskmine töötajate arv (17, § 26). Samuti peavad auditikohustuslasest ettevõtjad avalikustama ka audititasud (17, § 27). Juhul kui loetletud punktid ei ole aruandes välja toodud,

ei ole täidetud ka avalikustamise nõuded. Antud nõuete täitmist vaatas autor majandusaasta aruandeid analüüsidest ning järgnevalt kirjeldab saadud tulemusi.

Enim puudusi lisadega seotud üldnõuete täitmisel esines auditeerimata majandusaasta aruannetes (vt Lisa 1). Arvestuspõhimõtete lisa oli puudulik neljas auditeerimata majandusaasta aruandes.

Ühe väikeettevõtte aruande puhul oli toodud välja vaid, et raamatupidamise aastaaruanne on esitatud eurodes, kuidas kajastatakse raha ning materiaalse ja immateriaalse põhivara kohta informatsioon. Samas ei olnud arvestuspõhimõtetes kirjas, et raamatupidamise aastaaruanne on kooskõlas Eesti hea raamatupidamistavaga. Teise ettevõtte puhul leidis autor, et arvestuspõhimõtete lisa on puudulik, kuna puudus seotud osapoolte kohta informatsioon, samas muus osas oli lisa üsna põhjalik. Kahes teises aruandes oli vastav lisa väga üldine ja ebapiisav, mistõttu ei anna see aruande lugejale täielikku pilti ettevõtte raamatupidamise arvestuspõhimõtetest. Lisaks oli ühe ettevõtte arvestuspõhimõtetes toodud ära kõik vajalik, kuid oli jäänud sisse ka pealkiri „Rendid“, millele aga ei järgnenud selgitavaid arvestuspõhimõtteid. Autor võib oletada, et see on kas varasemalt arvestuspõhimõtetes selgitatud olnud ning seetõttu kogemata pealkiri jäänud, kuid sisu ära kustutatud või arvestuspõhimõtete kopeerimisel sinna kogemata jäänud, sest aruandes kapitali- ega kasutusrenti kajastatud ei olnud. Siiski ei pidanud autor seda suureks puuduseks, sest muus osas oli kõik vajalik olemas.

Väikeaudiitorite poolt auditeeritud majandusaasta aruannetes oli vastav nõue puudulik viiel ettevõttel (vt Lisa 2). Kolmel ettevõttel oli puudu varude soetusmaksumuse arvestamisel kasutatavad meetodid. Sama paljudel oli probleemne ka maksustamise info ja maksustamise määr või puudus see täielikult. Kahel ettevõttel oli maksustamise määr uuendamata ning arvestuspõhimõtetes oli see 21/79, kuigi 2015. aasta kohta kehtib määr 20/80. Samuti olid puudu ühel ettevõttel bioloogiliste varade kohta arvestuspõhimõtted, kuigi neil bilansis need varad olid ja teisel näiteks finantsinvesteeringute kohta vastav informatsioon.

Oluliselt parem oli olukord *Big 4* audiitorettevõtete poolt auditeeritud aruannetes, mille kohta võib öelda, et peaaegu kõigis oli oluliste arvestuspõhimõtete info avalikustatud (vt Lisa 3). Vaid kolmel ettevõttel oli puudu arvestuspõhimõtete kirjeldusest kohustusliku reservkapitali punkt ning puudulik oli ka maksustamise osa, samas võrreldes teiste ettevõtetega oli kokkuvõttes puuduseid vähem.

Täiendav informatsioon oluliste põhjaruannetes esitatud kirjete ning nende muutuste kohta aruandeperioodil oli puudu kolmekümnest ettevõtteist üheteistkümnelt. Enamikel juhtudel oli

ettevõtetel puudu mõni üksik lisa, mis oleks pidanud kindlasti aruandes olema. Näiteks puudus kahel auditeerimata ja ühel väikeaudiitorite poolt auditeeritud aruandel osakapitali lisa.

RTJ 15 aga sätestab, et lisades on vajalik avalikustada emiteeritud ja märgitud aktsiate või osade arv ja nominaalväärtus. Samuti perioodi jooksul emiteeritud aktsiate või osade arv, reservide kirjeldus ja neis toimunud muutused ja muud muutused omakapitalis juhul, kui neid ei ole kirjeldatud omakapitali muutuste aruandes. (17, § 28) Kokkuvõttes oli reservide kirjeldus puudu kümnel ettevõttel, sealhulgas neljal auditeerimata ning kolmel ettevõttel väikeaudiitorite ja kolmel *Big 4* ettevõtete poolt auditeeritud aruannetes.

Müüdid toodangu kulude või kaubad, toore, materjal ja teenused lisa puudus kahes auditeerimata, ühes väikeaudiitorite poolt auditeeritud ning kahes *Big 4* ettevõtte poolt auditeeritud aruandes, kuigi summad olid aruande kontekstis olulised. Ühe rahvusvahelise audiitorettevõtte kliendil oli kaubakulu lausa 81 miljonit, mis on antud aruande jaoks ka kindlasti oluline.

Üleval toodud kolmas punkt ehk muu informatsioon, mis on vajalik õige ja õiglase ülevaate andmiseks, oli täidetud täielikult vaid *Big 4* ettevõtete poolt auditeeritud aruannetes. Väikeaudiitorite poolt auditeeritud aruandeid, kus esines puudusi, oli kolm. Ühes oli puudu tingimuslike maksukohustuste info ja teisel kahel ettevõttel oli käibekapital negatiivne. Autor leiab, et sellisel juhul oleks kindlasti vajalik sellekohane info aruandesse tuua ja selgitada olukorda, sest ettevõtte tegevuse jätkuvus on sellest tingituna ohus.

Auditeerimata aruannetest kuuel olid esitamata kas tingimuslikud kohustused, tehingud seotud osapooltega või sündmused pärast bilansipäeva. Viiel oli lisamata tingimuslike maksukohustuste info. Kolmel ettevõttel leidis autor, et punkt oli osaliselt täidetud. Kõigi kolme puhul olid tehingud seotud osapooltega siiski välja toodud, kuid kahe puhul olid puudu tingimuslikud maksukohustused ning ühel ettevõttel oli käibekapital negatiivne, kuid tegevuse jätkuvuse osas lisa puudus.

Autori hinnangul esines ebavajalikke lisasiid, mis ei andnud aruandele mingit lisaväärtust, kokkuvõttes vaid viiel ettevõttel, mis kolmekümne ettevõtte peale on väga hea näitaja. Samas on see autoripoolne järeldus ja enda poolt järeldatud olulisusega. Tegelik auditi olulisus või juhtkonna olulisus võib mõne auditeeritud ettevõtte puhul olla kas väiksem või suurem, mistõttu võib see arv varieeruda, kuna viiest ettevõttest kolm olid auditeeritud.



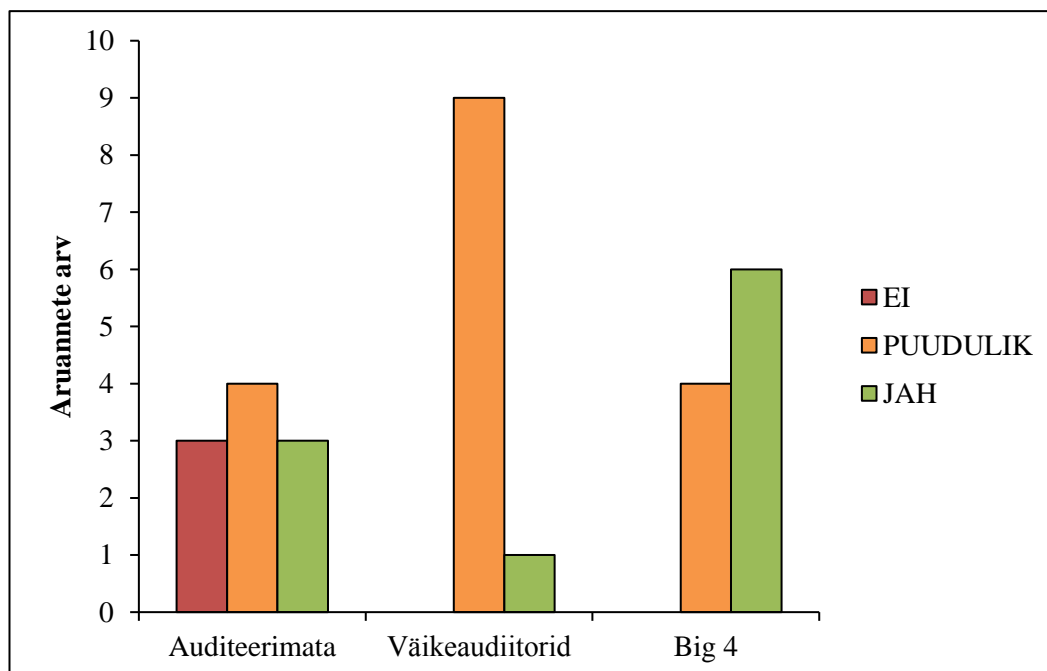
Lisad tuleb raamatupidamise aastaaruandes esitada süsteemselt, näiteks allpool toodud järjekorras (11, § 50):

- arvestuspõhimõtted;
- põhjaruannete kirjeid selgitavad lisad;
- muud selgitavad lisad.

Põhjaruannete juurde käivad selgitavad lisad peaksid olema võimalikult samas järjekorras aruannete ja neis esitatud kirjetega. Vaadeldavates majandusaasta aruannetes see kõigil ettevõtetel ka nii oli.

Juhul kui bilansi, kasumiaruande, rahavoogude ja omakapitali muutuste aruannete oluliste kirjete kohta avaldatakse informatsioon ka lisades, tuleb nendele viidata. Samuti on vajalik lisada ristviited erinevatele lisadele juhul kui nendes avalikustatakse informatsioon ühe ja sama tehingu või finantsnäitaja kohta. (8, § 40)

Järgnevalt kontrollis autor aruannetes viiteid ja ristviiteid. Põhjaruannetes puudusid viited täielikult kolmes auditeerimata aruandes (vt Joonis 1). Samas puudulikud olid viited neljas auditeerimata aruandes ja vaid kolmes aruandes olid kõik vajalikud viited olemas.



**Joonis 1.** Viited põhjaruannetes

Allikas: autori koostatud

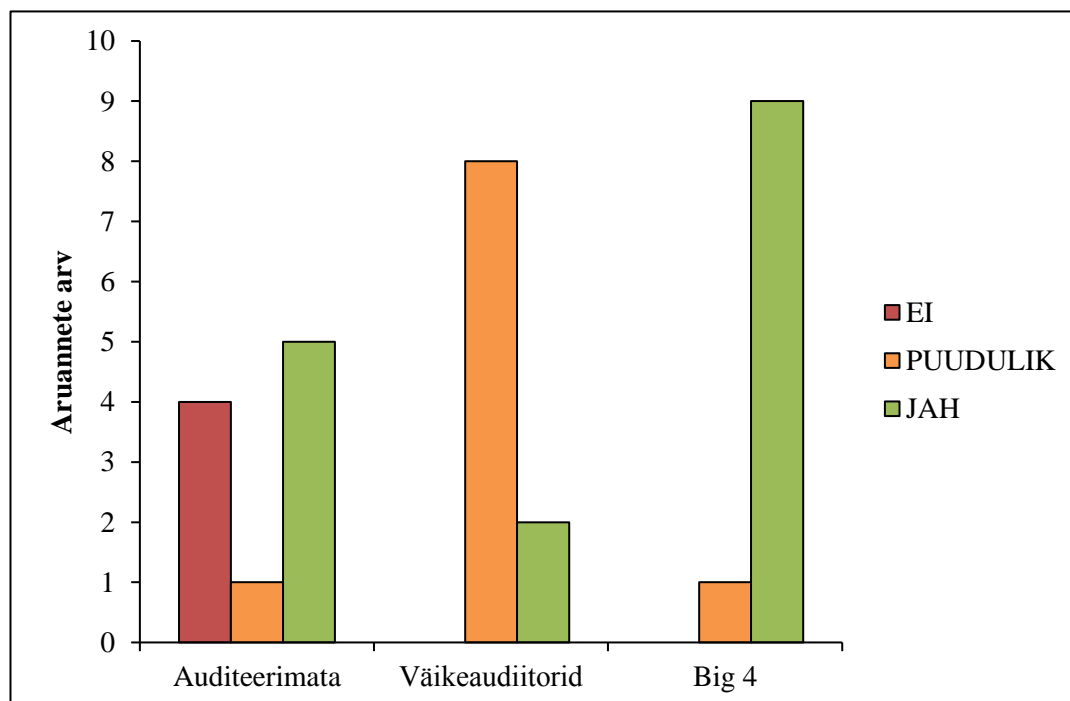
Läbiv probleem auditeerimata aruannetes oli see, et puudus viide osakapitali lisale omakapitali muutuste aruandes, samuti puudusid rahavoogude aruandes viited täielikult või olid suures osas

puudu. Ühe ettevõtte puhul olid viidete numbrid valed ning paljud viited ka samaaegselt puudu, kuigi lisad olid olemas.

Auditeeritud aruannetes küll olid kõigis põhjaruannetes viited lisadele olemas, kuid väikeaudiitorite poolt auditeeritud aruannetes vaid ühel ettevõttel leidis autor, et viitamine oli korrektne nii bilansi, kasumiaruande, rahavoogude kui omakapitali muutuste aruande puhul. Üldise trendina olid puudulikud viited samuti rahavoogude aruannete ja omakapitali muutuste aruannete puhul, kuid neljas aruandes olid puudu mõningad viited ka bilansis ja kasumiaruandes.

Vaid *Big 4* audiitorettevõtete poolt auditeeritud aruannetes oli viitamise osas korrektseid aruandeid rohkem kui puudulikke. Kahes aruandes oli taaskord puudu omakapitali muutuste aruandes viide aktsiakapitali lisale. Mittetäielikud olid ka kahe ettevõtte kasumiaruande ja rahavoogude aruande viited.

Järgnevalt vaatas autor, kas aruannetes on olemas ka vajalikud ristviited. Auditeerimata aruannetest neljas puudusid ristviited täielikult ning vaid ühes olid puudulikud, kusjuures see tulenes sellest, et lisad olid nihkesse läinud (vt Joonis 2). Näiteks maksunõuete ja –võlgade lisa oli lisa 4, kuid ristviide oli lisale 3, mis oli tegelikult varude lisa.



**Joonis 2.** Ristviited majandusaasta aruannetes

Allikas: autori koostatud

Nii nagu põhjaruannete viited, olid ka ristviited puudulikud väga ulatuslikus osas väikeaudiitorite poolt auditeeritud aruannetest, mille puhul võib öelda, et osaliselt olid ristviited olemas, kuid mitte kõigi lisade puhul, kus need oleks pidanud olema.

*Big 4* ettevõtete poolt auditeeritud aruannete hulgast oli puudulik vaid üks, millel puudusid ristviited peaaegu terve aruande ulatuses ning viidatud oli vaid tööjõukulude lisale turustus- kulude ja üldhalduskulude lisas.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et viitamine oli aruannetes vägagi probleemne, mis tähendab, et täies ulatuses ei olnud aruandes täidetud arusaadavuse printsiip. Selle kohaselt peab olema raamatupidamise aruannetes avalikustatav informatsioon esitatud nii, et see oleks ülevaatlik ja üheselt mõistetav aruande kasutajatele, kellel on arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised (3, § 16 p 3).

Raamatupidamiskohustuslased on kohustatud raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustama asjaolu, et raamatupidamise aastaaruanne on koostatud kooskõlas Raamatupidamise Toimkonna juhendites kirjeldatud Eesti hea raamatupidamistavaga (17, § 6). Vaid ühes auditeerimata majandusaasta aruandes ei olnud see nõue täidetud, kõigis ülejäänud aruannetes see oli korrektselt täidetud.

Lisaks eelnevatele, on vajalik avalikustada aruandes ka töötajatele arvestatud tasu üldsumma ja keskmine töötajate arv lõppenud majandusaastal (17, § 26). Kõigil ettevõtetel oli see ka täidetud ning ühel ettevõttel polnud see nõue rakendatav, sest aruandes oli toodud, et töötajaid ettevõttes majandusaastal ei olnud. Põhjus, miks see lisa kõigil ettevõtetel olemas oli, peitub selles, et tööjõukulude lisa on juba vaikimisi Äriregistris aruandele lisatud tulenevalt sellest samast eelpool mainitud RTJ 12 §26 nõudest, et see on kohustuslik aruandes avalikustada.

Viimane töös analüüsitav lisadega seotud üldnõue on, et auditikohustuslasest ettevõtjad peavad oma majandusaasta aruandes avalikustama audiitorettevõtja kliendilepingu tasud. Sealjuures tuleb tasud jaotada auditi tasudeks, ülevaatuse teenuse tasudeks, muude kindlustandvate teenuste tasudeks, seonduvate teenuste tasudeks ja muu äritegevuse tasudeks. (17, § 27)

Majandusaasta aruandeid üle vaadates selgus tõsiasi, et ükski ettevõtte ei avalikusta auditi tasusid nii nagu seda on nõutud seaduses. Väikeaudiitorite poolt auditeeritud ettevõtetest ei olnud ühelgi ettevõttel toodud lisades välja audiitorettevõtja lepingu tasusid. *Big 4* audiitorettevõtjate klientide puhul oli kahel ettevõttel toodud mitmesuguste tegevuskulude lisas rida raamatupidamise ja

auditi kulud, kuid mitte eraldi jaotatuna auditi tasudeks ja raamatupidamise tasudeks. Ülejäänud kaheksal *Big 4* kliendil ei olnud aruandes auditi tasusid mainitud ning väikeaudiitorite poolt auditeeritud aruannetes ei olnud üheski välja toodud eelpool nimetatud tasusid.

Selle parandamiseks toob autor välja järgmised võimalused. Esiteks peavad audiitorid sellele rohkem tähelepanu pöörama ja oma klientidele meelde tuletama, et see on vajalik välja tuua. Samas kui see on auditi seisukohast ebaoluline, siis jällegi ei näe audiitorid põhjust, et sellega tegeleda. Variant on ka, et audiitorid ei soovi, et kliendid selle avalikustaksid, sest siis näevad ka konkurendid, mis on nende pakutavad auditi tasud. Siiski leiab autor, et kui see on seadusest tulenev avalikustamise nõue, siis tuleb hetkeolukorda muuta ja seda avalikustama hakata.

Teine võimalus on hoolikalt järele mõelda, kas selline nõue on üldse relevantne, kui ettevõtte auditi tasusid oma aruannetes välja ei too. Ei ole mõistlik, et enamik Eesti ettevõtteid ignoreerib Eesti heast raamatupidamistavast tulenevat nõuet ning audiitorid sellele ka piisavalt tähelepanu ei pööra. See võib olla ebaoluline puudus, kuid sellegipoolest vajalik Toimkonnal üle vaadata ning mõelda, mis oleks siinkohal sobilik lahendus.

Paljudel äriühingutel on üldjuhul olemas ka varud. Ka nende kohta on vajalik avalikustada lisa juhul, kui varud on olulises summas. Sellisel juhul peab ettevõtja avalikustama aastaaruandes kõikide oluliste varude gruppide kohta varude kirjelduse ja oluliste allahindluste ja nende tühistamise kohta informatsiooni. Sealjuures tuleb välja tuua varude grupp, summa ning allahindluse põhjus. (17, § 35)

Valimisse sattunud kolmekümnest ettevõttest kaheksal ei olnud bilansis varusid, mistõttu antud nõuded neile ei kehti. Kõigis aruannetes, kus varud bilansis välja olid toodud, oli koostatud ka vastav lisa, kus olid välja toodud summad varude gruppide lõikes. Ühe auditeerimata aruande puhul oli varude liigiks pandud tooraine ja materjal ning alapealkiri kontoritehnika. Autori meelest on tegemist sellisel juhul müügiks ostetud kaupadega, mitte tooraine ja materjaliga (vt Lisa 4).

Varude allahindluste kohta oli info välja toodud üheksa ettevõtte majandusaasta aruannete lisades, kusjuures kaks neist aruannetest olid auditeerimata, kolm väikeaudiitorite ja neli *Big 4* ettevõtete poolt auditeeritud. Kolmes väikeaudiitorite poolt auditeeritud aruandes ei olnud välja toodud varude gruppi, mille kohta allahindlused tehtud on (vt Lisa 5). Lisaks oli läbivaks probleemiks allahindluste informatsiooni puhul see, et puudu oli allahindluste põhjus. Vaid kahel *Big 4* ettevõtte poolt auditeeritud aruandes oli toodud varude allahindluse põhjus (vt Lisa 6).

Ülejäänud seitsmel ettevõttel ei olnud seda kirjas, kusjuures viiel neist olid allahindluse summad aruande mõistes autori hinnangul ebaolulised, mistõttu ei olnud sellele ka tõenäoliselt piisavalt tähelepanu pööratud. Samas kahes *Big 4* audiitorettevõtte poolt auditeeritud aruandes olid allahindluste summad oluliselt suuremad kui teistel ettevõtetel ning autori arvates oleks võinud aruandes olla ka allahindluste põhjus.

Lõputöös analüüsis autor ka materiaalsed ja immateriaalsed põhivara kajastava info avalikustamist, mistõttu on oluline välja tuua ka seaduses sätestatud nõuded vastavatele bilansi-kirjetele. Nõuded materiaalse ja immateriaalsele põhivara kohta avalikustatava informatsiooni kohta on üldjoontes samad, mistõttu analüüsib autor neid ühiselt.

Kõikide põhivara gruppide kohta avalikustatakse majandusaasta aruandes nende amortisatsioonimeetodid ja määrad või kasulikud eluead ning jääkmaksumuste muutuse analüüs (17, § 36). Ühel väikeaudiitorite poolt auditeeritud ettevõttel olid materiaalse põhivara amortisatsioonimäärad välja toomata, samas immateriaalse põhivara kohta olid toodud. Ülejäänud ettevõtetel oli vastav punkt korrektselt täidetud.

Eelpool nimetatud jääkmaksumuste muutuse analüüs võib sisaldada mitmeid kirjeid olenevalt sellest, kas ettevõtte on ostnud või müünud majandusaasta jooksul uut põhivara, on toimunud ümberklassifitseerimisi või muid muutuseid. Sellest tulenevalt on vajalik avalikustada (17, § 36):

- soetusmaksumus, akumuleeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi alguses;
- ostud ja parendused perioodi jooksul;
- lisandumised äriühenduste kaudu;
- amortisatsioonikulu;
- allahindlused väärtuse languse tõttu;
- varasemate allahindluste tühistamised;
- müügid;
- ümberklassifitseerimised;
- muud muutused;
- soetusmaksumus, akumuleeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi lõpus.

Vajalik ei ole esitada jääkmaksumuste muutuste analüüsi võrdlusperioodi kohta (17, § 36).

Analüüsitud ettevõtete majandusaasta aruannetest vaid viiel oli välja toomata andmed võrdlusperioodi kohta. Kaheksas auditeerimata aruandes, kõigis väikeaudiitorite poolt ja kuues *Big 4* ettevõtete poolt auditeeritud aruannetes oli toodud välja ka 2013. aasta lõppandmed ning

muutused 2014. aasta jooksul ehk üleliigne info, mida tegelikult ei oleks vaja olnud. Sellest olenevalt tekkis ka mitme ettevõtte põhivara lisasse ebavajalikke ridasid, mis olid väärtusega null eurot ja mida võrdlusperioodi märkimata jätmisel ei oleks pidanud aruandesse lisama.

Ühel auditeerimata ettevõttel puudus põhivara lisa täielikult majandusaasta aruandest, kusjuures autori arvates oleks see pidanud kindlasti bilansimahtu arvestades olema (vt Lisa 7). Ülejäänutel oli vajalik lisa olulise infoga olemas (vt Lisa 8 ja Lisa 9). Autorit häiris vaid materiaalse põhivara lisa puhul see, et kohati olid ümberklassifitseerimised avalikustatud ebaselgelt ning mitme reaga, kusjuures mõne aruande puhul olid lisaread täiesti ebavajalikud. Näiteks oli rida „Ümberklassifitseerimised“ ja samas selle all „Muud ümberklassifitseerimised“ samas summas, mis ei anna mingit lisainformatsiooni aruande lugejale. Autori arvates tuleks lisa olulise lisainfo lisamisel kindlasti kasutada taandeid, et oleks eristatavad põhiread ja alamread, millest kokkuvõtavad numbrid koosnevad. Samuti oli ühe auditeerimata aruande materiaalse põhivara lisa toodud rida „Ostud ja parendused“ ning seejärel sama summaga veel „Muud ostud ja parendused“, mis ei anna lugejale mingit lisainformatsiooni ja on pigem üleliigne informatsioon.

Samamoodi nagu varude puhul on vajalik esitada ka põhivara puhul info oluliste allahindluste kohta. Tähtis on avalikustada alla hinnatud vara või varade grupi kirjeldus, kas allahindlus tugines õiglasel väärtusel või kasutusväärtusel. Samuti tuleb välja tuua kaetava väärtuse leidmisel kasutatud meetodid ja olulised eeldused. Juhul kui allahindlus tugines kasutusväärtusel, siis on oluline välja tuua ka diskontomäär. (17, § 37)

Allahindlused väärtuse languse tõttu olid vaid ühes väikeaudiitorite poolt auditeeritud ja ühes *Big 4* ettevõtte poolt auditeeritud majandusaasta aruandes. Viimases oli allahindluse summa ka selgelt oluline, kuid täpsemad selgitused selle kohta puudusid.

Majandusaasta aruandes on vajalik avalikustada info ka seotud osapoolte kohta. Seotud osapool on isik või ettevõtte, kes on seotud majandusaasta aruannet koostava ettevõttega sel määral, et tehingud nende vahel ei pruugi toimuda turutingimustel. Aruande lugeja peab mõistma, milline on seotud osapooltega tehtud tehingute võimalik mõju ettevõtte finantspositsioonile ja kasumile ning seetõttu tuleb nende kohta avaldada aruandes ka täielikku informatsiooni. (11, § 51)

Isik on aruandva ettevõttega seotud, kui ta on ettevõtte või selle emaettevõtte juhtkonna liige või kui ta omab kontrolli või olulist mõju aruandva ettevõtte üle (näiteks omab ettevõttes aktsiaid) (11, § 52).

Teine ettevõtte on aga seotud osapool, kui kehtib üks või mitu järgmistest tingimustest (11, § 53):

- ettevõtte ja aruandev ettevõtte on sama kontserni liikmed või neid kontrollib sama isik või selle isiku lähedane pereliige;
- üks ettevõtte on kolmanda osapoole poolt kontrollitav ettevõtte ja teine ettevõtte on selle kolmanda osapoole olulise mõju all olev ettevõtte;
- ettevõtte omab aruandva ettevõtte üle kontrolli või olulist mõju;
- ettevõtte on aruandva ettevõtte kontrolli või olulise mõju all;
- ettevõtte, mille üle seotud isikud või nende lähedased perekonnaliikmed omavad kontrolli või olulist mõju.;
- ettevõtte, mille juhtkonda kuuluvad isikud, kes omavad kontrolli või olulist mõju ettevõtte üle.

Seega on palju erinevaid isikuid ja ettevõtteid, kes võivad olla majandusaasta aruannet koostava ettevõtte seotud osapooled.

Seotud osapoolte lisa ei olnud vaid ühes auditeerimata majandusaasta aruandes. Siinkohal saab autor vaid oletada, et ettevõtte ei olnud majandusaasta jooksul seotud osapooltega tehinguid teinud ning saldod bilansipäeva seisuga olid null eurot (vt Lisa 10).

Seotud osapoolte ja nendega tehtud tehingute kohta on vajalik avalikustada majandusaasta aruandes ettevõtet kontrolliva osapoole nimetus, näiteks emaettevõtte või enamusosalust omava isiku nimetus (17, § 19). Auditeerimata aruannetest oli vaid kolmes see välja toodud, kusjuures ühe aruande puhul oli välja toodud just enamusosalust omav isik. Väikeaudiitorite poolt auditeeritud aruannetes pooled olid avalikustanud selle ning pooled mitte (vt Lisa 11). Samas *Big 4* audiitorbüroode poolt auditeeritud aruannetes vaid ühel oli eelpool nimetatud nõue täitmata (vt Lisa 12).

Oluline on avalikustada ka seotud osapooltega tehtud tehingute liik ja maht aasta jooksul ning saldod seotud osapooltega bilansipäeva seisuga. Sealjuures on vajalik välja tuua lepingulised tingimused (sealhulgas intressimäärad ja informatsioon tagatiste kohta). Samuti vajavad avalikustamist seotud osapoolte vastu olevate nõuete allahindlused ja vastav kulu aruandeperioodil. (17, § 19)

Informatsioon seotud osapooltega tehtud tehingute kohta avalikustatakse vähemalt järgmiste seotud osapoolte rühmade lõikes (17, § 20):

- ettevõtte, millel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle;
- ettevõtte tütar- ja sidusettevõtteid;

- ettevõtte või tema emaettevõtte juhtkond ja ettevõtte eraisikutest omanikud, kellel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle, eelmainitud isikute lähedased pereliikmed ning kõigi eelmainitud isikute poolt kontrollitavad või nende olulise mõju all olevad ettevõtted;
- muud seotud osapooled.

Autor lähtus siinkohal sellest, kas ettevõtete majandusaasta aruannetes oli toodud välja, keda peetakse seotud osapoolteks ning kas eelpool loetletud on seal hulgas. See oli välja toodud kõigis *Big 4* auditeeritud aruandes, neljas väikeaudiitorite poolt auditeeritud majandusaasta aruandes oli see puudulik ehk seotud osapoolte nimekirja ei olnud toodud ei arvestuspõhimõtetes ega seotud osapoolte lisas, sama palju oli selles osas puudulikke aruandeid ka auditeerimata majandusaasta aruannete seas. Lisaks oli ühes auditeerimata aruandes küll välja toodud, keda loetakse seotud osapoolteks, kuid kõik antud osapooled ei olnud relevantset. Näiteks tütarettevõtjad ja sidusettevõtjad, sest majandusaasta aruanne oli konsolideerimata ning aruandes selliseid ettevõtjaid ei esinenud.

Informatsioon seotud osapooltega tehtud tehingute kohta peab olema avalikustatud vähemalt järgnevate tehinguliikide lõikes (17, § 21):

- kaupade ost-müük;
- kinnisvara ja muude varade ost-müük;
- teenuste ost-müük;
- laenude andmine või saamine;
- garantii või tagatise andmine või saamine;
- muud tehingud.

Sealjuures võib esitada sarnase sisuga tehinguid summeeritult, välja arvatud juhul, kui eraldi avalikustamine on vajalik mõistmaks seotud osapooltega tehtud tehingu mõju (17, § 21).

Kõigil auditeeritud aruannetel ka tehtud tehingud välja toodud olid, enamjaolt just summeeritult. Auditeerimata aruannete puhul olid tehingud seotud osapooltega avalikustamata neljal ettevõttel ning aruandest ei olnud võimalik aru saada, kas tehingud on lihtsalt välja toomata või tehinguid seotud osapooltega ei ole tehtud. Autor leiab, et antud lisas oleks vajalik välja tuua sellisel juhul, et tehinguid seotud osapooltega tehtud ei ole.

Saldod seotud osapoolte vahel olid avalikustamata neljal auditeerimata ettevõttel, ülejäänutel olid need välja toodud. Samamoodi nagu tehingute kohta, leiab autor, et saldode kohta oleks vaja sellisel juhul aruandesse lisada lause, et kohustusi ega nõudeid seotud osapoolte vastu ei ole.



Saldod olid küll avalikustatud kõigis auditeeritud majandusaasta aruannetes, kuid kahes väikeaudiitorite poolt auditeeritud aruandes olid välja toomata lepingulised tingimused seotud osapoolte kohta.

Oluline on avalikustada ka juhtkonna liikmetele aruandeaastal arvestatud tasu, olulised soodustused ning nendega seotud tingimuslikud kohustused. (17, § 22) See võib olla info, mida ettevõtte alati enda aruandes näidata ei soovi, eriti kui tegemist on ühe juhatuse liikmega. Sellisel juhul on see otseselt isikuga kokku viidav ning kõik seda alati ei soovi, kuna leiavad, et see on liiga konfidetsiaalne info nende jaoks. Samas on siinkohal vajalik audiitoril selgitada, et seadusest tulenevalt peab juhtkonnale arvestatud tasu aruandes välja olema toodud.

Auditeerimata aruannetes oli kahe aruande puhul tegevusaruandes küll välja toodud lause, et juhtkonnale tasusid makstud ei ole, samas peaks antud informatsioon olema ka seotud osapoolte lisas või ainult raamatupidamise aastaaruandes. Sama probleem oli ka ühe väikeaudiitorite poolt auditeeritud aruande puhul ning ühe puhul oli tegevusaruandes kirjas, et tasusid arvestatud ei ole, kuid seotud osapoolte lisas olid juhtkonnale arvestatud tasud välja toodud.

Kahe *Big 4* audiitorbüroo poolt auditeeritud aruande puhul olid täielikult puudu juhtkonnale arvestatud tasu ning ei olnud kirjas ka seda, et vastavaid tasusid makstud ei oleks. Samas sõltumatu vandeaudiitori aruandes sellest midagi kirjas ei olnud. Nende puhul võib ainult oletada, et summad olid auditi mõistes alla olulisuse ning seetõttu ei ole ka audiitori aruanne modifitseeritud. Kolme ettevõtte puhul oli ka korrektselt toodud välja lause, et juhtkonnale tasusid arvestatud ei ole.

### **1.3. Tulemuste kokkuvõte ja järeldused**

30 ettevõtte majandusaasta aruande läbivaatamisel selgus, et mitmes osas esineb puudusi, olenemata sellest, kas aruanded on auditeeritud või mitte. Kui Raigla vaatas oma uuringus vaid auditeerimata aruandeid ning aastal 2005 ei olnud majandusaasta aruannete koostamine nii lihtne kui 2015. aastal e-aruandluskeskkonnas, siis sellegipoolest esineb palju puudusi ka viimasena mainitud aruannetes ning mitte ainult neis, mis on auditeerimata. Sellest hoolimata esines enim probleemseid valdkondi just auditeerimata aruannetes ning kõige vähem *Big 4* audiitorbüroode poolt kontrollitud aruannetes.

Ettevõtted peaksid kindlasti hoolikamalt majandusaasta aruannet koostades üle vaatama arvestuspõhimõtted ning jälgima, et kõik vajalik sai kirja. Lõputöö tulemusena selgus, et puudusi esines peamiselt auditeerimata aruannetes ning väikeaudiitorite poolt auditeeritud aruannetes. Läbivaks probleemiks oli see, et ei oldud avalikustatud varude soetusmaksumuse arvestusel kasutatavaid meetodeid, uuendamata oli maksustamise info või puudus see täielikult.

Lisad, mille ülesandeks on täiendava informatsiooni andmine, olid puudulikud kokku kaheteistkümmel ettevõttel. Üldine trend oli, et olemas olid kaks kohustuslikku lisa – tööjõukulud ja seotud osapooled. Samas viimane oli paljudel juhtudel puudulik oma sisu poolest ning ühel auditeerimata aruandel puudus see majandusaasta aruandest täielikult. Autori hinnangul oli eba- vajalikke lisasid kokku viiel ettevõttel. Paljudel ettevõtetel oli aruandesse lisamata jäänud ka tingimuslike maksukohustuste lisa ja samuti punkt tegevuse jätkuvuse osas kui omakapital ei vastanud seadusest tulenevatele nõuetele või käibekapital oli negatiivne.

Viited põhjaruannetes olid puudulikud kokku 17 ettevõttel ning kolmel auditeerimata aruandel puudusid täielikult. Vaid kümnel ettevõttel olid kõik vajalikud viited olemas. Enim korrektseid aruandeid oli siinkohal *Big 4* audiitorettevõtete poolt auditeeritud ettevõtete puhul. Väike- audiitoritest auditeeritud majandusaasta aruannetest üheksal olid bilansi, kasumiaruande, rahavoogude aruande ja omakapitali muutuste aruande osas viited puudulikud. Läbiv probleem oli, et puudus viide omakapitali muutuste aruandes osakapitali lisale ning rahavoogude aruandes olid olemas vaid mõningad viited, kuid mitte kõik vajalikud. Vähem vigu esines bilansi ja kasumiaruannete puhul.

Samuti olid puudulikud ristviited. Siinkohal olid viited puudu täielikult neljas auditeerimata aruandes ning ühes olid puudulikud. Kaheksas väikeaudiitorite ja vaid ühes *Big 4* ettevõtete poolt auditeeritud aruandes oli see punkt puudulik.

Autor leiab, et antud olukorda aitaks parandada see, kui RIK süsteemis luua kontrollmeetod, et juhul kui majandusaasta aruandesse lisa tekitada, on vaja sellele ka põhjaruandes või lisades viidata. Ilma viitamiseta ei ole võimalik aruannet ära kinnitada ja süsteem annab veateate. Samas jääks võimalus endiselt majandusaasta aruandesse lisada vajalikke lisasid, millele viidata ei ole eraldi vaja, nendeks on näiteks bilansipäevajärgsed sündmused, tingimuslikud kohustised, tehingud seotud osapooltega. Autor leiab, et tehnoloogiliste lahenduste abil oleks see meetod, mis vähendaks probleeme viitamisega.

Lisaks on vaja raamatupidajatele meelde tuletada, et majandusaasta aruandes peavad olema nii viited kui ristviited. E-aruandluskeskkond võib tekitada aruande koostajatele eksliku mulje, et süsteem ise automaatselt genereerib ka viited aruandesse, kuid nii see ei ole ning seda on vaja raamatupidajatele ka selgitada.

Üheks puuduseks auditeeritud aruannete puhul oli ka see, et välja olid toomata audiitorettevõtja kliendilepingu tasud. Vaid kahes *Big 4* audiitorettevõtja poolt auditeeritud majandusaasta aruandes oli see punkt osaliselt täidetud ja mitmesuguste tegevuskulude lisas rida raamatupidamise ja auditi kulud. Autor leiab, et see punkt tuleks Toimkonnal läbi mõelda ning kaaluda, kas teha ettepanek see punkt ehk raamatupidamise seadusest ja juhenditest hoopis eemaldada.

Varude lisa puhul oli peamiseks puuduseks see, et avalikustamata olid allahindluste põhjused ja varude grupid, mille puhul neid läbi viidi. Kui auditeerimata ja väikeaudiitorite poolt auditeeritud aruannete puhul olid summad autori hinangul pigem ebaolulised, siis *Big 4* audiitorite poolt auditeeritud aruannetes oli tegemist juba suuremate summadega ning autor leidis, et kaks ettevõtet neist oleksid pidanud tooma välja ka eelpool nimetatud avalikustamata asjaolud.

Põhivara osas oli probleemiks see, et 23 ettevõtte aruandes oli välja toodud jääkmaksumuste muutuse analüüs ka võrdlusperioodi kohta, kuigi seda RTJ järgi avalikustada ei ole vaja. See tähendab, et lisas oli ebavajalik info, mille oleks võinud aruandest välja jätta. Auditeerimata aruannete puhul ei ole kedagi, kes need eraldi veel üle vaataks, kuid auditeeritud majandusaasta aruannete puhul leiab autor, et see on audiitori kohustus sellest kliendile teada anda ning öelda, et seda ei ole seaduse järgi vaja avalikustada, kuid see ei ole ka põhjus märkuseks, juhul kui klient aruannet ei muuda. Kokkuvõttes oli põhivara lisa täielikult puudu vaid ühes auditeerimata aruandes ning auditeeritud aruannetes oli see vajaliku informatsiooniga olemas.

Viimaseks vaatas autor seotud osapoolte lisaga seotud nõudeid. Kuna antud lisa tekib RIK aruannet koostades vaikumisi, võib seda lugeda ka põhjuseks, miks see peaaegu kõigil ettevõtetel, ka neil kellel muus osas aruanne puudulik, olemas oli. Seotud osapoolte kohta oli enamikel ettevõtetel avalikustamata ettevõtet kontrolliva osapoole nimetus. Paljudel auditeerimata väikeettevõtetel ei pruugi emaettevõtet olla, kuid enamusosalust omav isik on kindlasti. Viimane oli aga välja toodud vaid ühes ettevõttes. Lisaks kahel auditeerimata, viiel

väikeaudiitorite poolt auditeeritud ning üheksal *Big 4* poolt auditeeritud ettevõttel oli toodud ka emaettevõtte nimetus.

Antud lisa puhul oli puuduseks veel see, et paljudel ettevõtetel oli välja toomata, keda üldse loetakse seotud osapoolteks. Juhtkonna liikmetele arvestatud tasud, olulised soodustused ja nendega seotud tingimuslikud kohustused puudusid täielikult kahest *Big 4* audiitorettevõtja poolt auditeeritud aruandest.

Vigu esines kokkuvõttes küll enim auditeerimata aruannetes, kuid sellisel juhul peaks olema Äriregistril vastav kohustus, et esitatud aruanded üle vaadata ja tekitada endale mingi põhiliste vigade loetelu, mida jälgida. Autori arvates peaks nende hulka kuuluma viidete ja ristviidete olemasolu kontrollimine, vajalike lisade olemasolu kontrollimine, kui on näha, et lisad midagi juurde ei anna ja on ebavajalikud, siis nendest teavitamine. On arusaadav, et aruandeid esitatakse palju ning väga paljud on neist auditeerimata, kuid sellisel juhul peab siiski mingi kontroll nende üle säilima.

Kindlasti on trend läinud paremuse poole ning puudusi ei esine enam nii paljudes aruannetes kui kümme aastat tagasi, kuid sellegipoolest peaksid raamatupidajad ning ettevõtete juhid ka ise hoolikamalt aruanded enne esitamist üle vaatama ning mitte jääma lootma pelgalt elektroonikale ja tehnoloogilistele lahendustele.

Samas auditeeritud aruannetes võiks autori arvates puudusi olla märksa vähem. Vähem vigu esines küll suurte rahvusvaheliste audiitorettevõtete poolt auditeeritud aruannetes, kuid siiski ei olnud ka kõikides neis aruannetes vajalik informatsioon avalikustatud. Olles ise klient, sooviks autor, et tellides auditeerimise teenust rahvusvahelistelt tuntud ning mainekatelt audiitor-ettevõtetelt, sooviks saada vastu ka kvaliteetset teenust ning vajalikke tähelepanekuid, mida saaks paremini teha ka majandusaasta aruannet koostades.

Rahvusvahelised ettevõtted kontrollivad avalikustamise nõudeid kontroll-lehtede abil, mille nad ise koostanud on ning mis on ka avalikud nende kodulehekülgedel. Kindlasti võiksid raamatupidajad ka ise neid kontroll-lehti majandusaasta aruande koostamisel kasutada ja eriti auditeerimise ning ülevaatuse kohustuseta ettevõtjad, sest need aitaksid ära hoida puudusi ja raamatupidajad näeksid ka ise, kus midagi avalikustamata on.

Väikeaudiitorite puhul aga tekib küsimus, kas kasutatakse samuti eelpool mainitud kontroll-lehti või kontrollitakse nõudeid oma meetodika järgi, sest puudusi esines nende kontrollitud

aruannetes märksa rohkem. Autori meelest võiks olla üheks lahenduseks Toimkonna poolt väljatöötatud ühtne kontroll-leht nii väike- kui suurauditoritele, mida siis saaksid kasutada ka ettevõtete raamatupidajad, kes auditikohustuslased ei ole.

Auditeeritud aruannetest leitud puudused informatsiooni avalikustamise osas ühegi aruande puhul järelalusotsustesse märkusi ei põhjustanud. Samas on siin oma roll ka kindlasti auditi olulisusel, kuivõrd millelegi pööratakse tähelepanu rohkem ja millele vähem.

## **2. UURING VANDEAUDIITORITE SEAS MAJANDUSAASTA ARUANNETES AVALIKUSTATAVA INFO NÕUETELE VASTAVUSE KOHTA**

Lõputöö teine peatükk annab ülevaate autori poolt läbi viidud uurimusest, selle käigus saadud tulemustest ning tulemuste põhjal tehtud järeldustest ja ettepanekutest.

### **2.1. Uurimismetoodika, eesmärk, valimi kirjeldus**

Käesolevas peatükis kirjeldab autor lõputöös kasutatud uurimismetoodikat ja eesmärki ning kirjeldab valimit ja andmete kogumise viisi.

Uuringu üheks eesmärgiks oli selgitada välja, kas vandeaudiitorid, sealhulgas väikeaudiitorid, kasutavad oma töös rahvusvaheliste audiitorfirmade poolt loodud RTJ kontroll-lehti, et kontrollida majandusaasta aruannetes informatsiooni avalikustamise nõudeid. Selleks koostas autor veebipõhise küsimustiku, milles uuris, kuidas ja mis vahendeid kasutavad vandeaudiitorid kontrollimaks aruannetes toodud teabe avalikustamist (vt Lisa 13). Küsitlus viidi läbi veebikeskkonnas Google Drive. Küsimustik koosnes seitsmest küsimusest, sealhulgas kahe küsimuse puhul said vastajad jätta endapoolseid kommentaare ja selgitusi. Küsimustik oli avatud vastamiseks kaks nädalat, ajavahemikul 12.10.2016 – 26.10.2016.

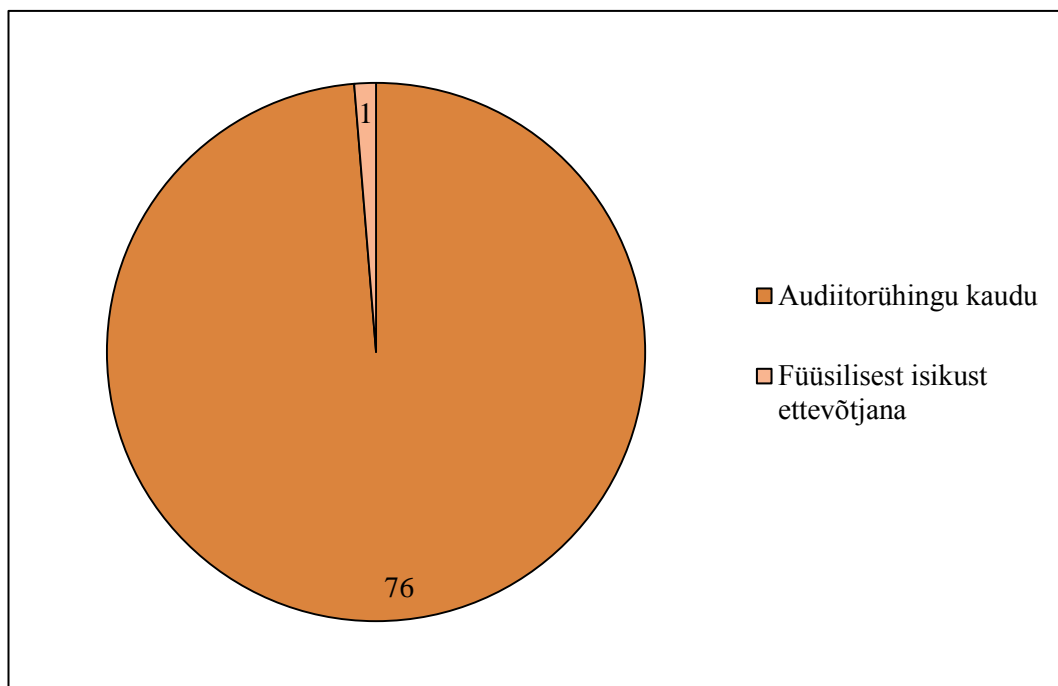
Andmed koguti andmetöötlusprogrammi Excel, kus autor andmeid analüüsis ning selgitavaid jooniseid koostas.

Küsimustiku valimisse valis autor Eestis vandeaudiitori kutset omavad isikud. Valimisse ei arvestatud vandeaudiitoreid, kelle kutsetegevuse vormiks audiitortegevuse portaalis oli märgitud riigikontroll, sest autor ei analüüsinud oma lõputöös riigiettevõtetele sätestatud nõudeid.

Küsimustik saadeti välja 337 vandeaudiitorile, kellest küsimustikule vastas 77, mis moodustab kogu populatsioonist 23%. Autori arvates on tulemus väga hea, arvestades seda, et Audiitorkogu kantsler Andres Hurda sõnul oli vandeaudiitorite nimekirjas ligi 1/3 neid, kes hetkel aktiivselt

sellel tegevusalal ei tegutse. Samuti oli ka neid, kes on kutse alles hiljuti saanud ning ei ole jõudnud veel seetõttu ühtegi järeldusotsust välja anda.

Audiitortegevuse seaduse kohaselt võivad vandeaudiitorid osutada kutseteenuseid Eestis üksnes audiitorettevõtja kaudu (18, § 7 lg 4). Audiitorettevõtja on aga vandeaudiitorite ühing või füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev vandeaudiitor (18, § 7 lg 2). Autor sooviski esmalt aru saada vastajate profiilist – kas tegutsetakse audiitorühingu kaudu või füüsilisest isikust ettevõtjana. Vastanute hulgas oli vaid üks füüsiliselt isikust ettevõtja ning ülejäänud 76 vastasid, et tegutsevad audiitorühingu kaudu (vt Joonis 3).



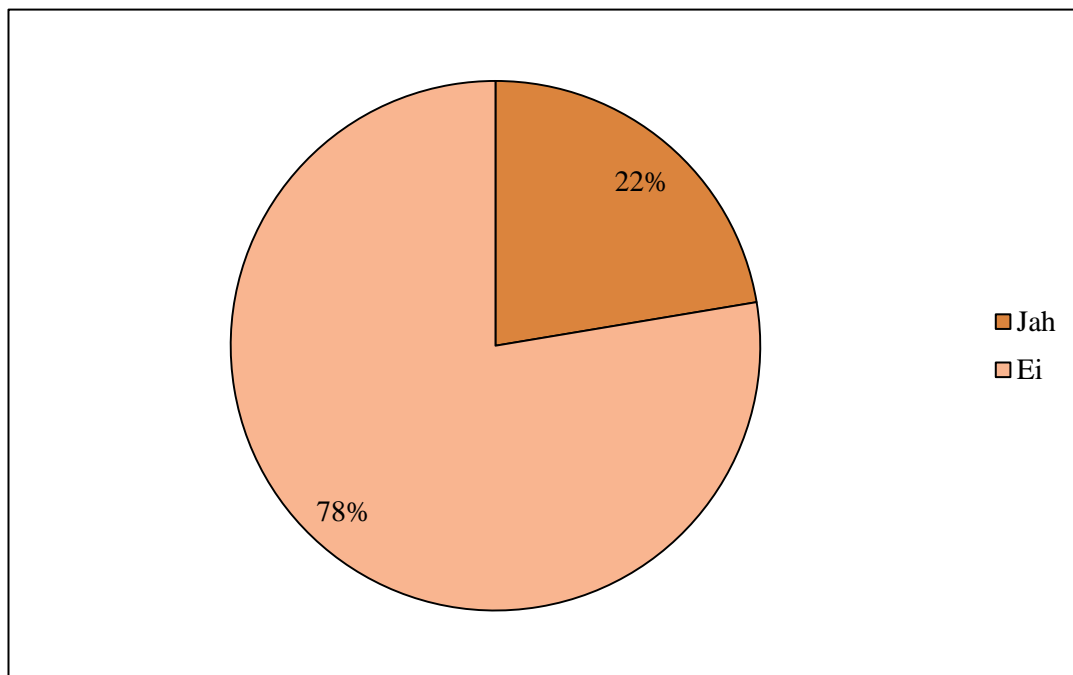
**Joonis 3.** Vastanute jaotus kutsetegevuse vormi järgi

Allikas: autori koostatud

Selline tulemus on aga igati ootuspärane, arvestades seda, et audiitortegevuse portaalis on kutsetegevuse vormiks märkinud füüsilisest isikust ettevõtja vaid 11 vandeaudiitorit ehk üldine trend ongi see, et pigem osutatakse teenuseid audiitorühingu kaudu. Audiitorühinguid on aga mitmeid ning väga erinevate suurustega. Eestis tegutsevad nii rahvusvahelised suured audiitorühingud kui ka väiksed ühingud, kus tegutsetakse vaid paari inimesega koos.

Autor soovis oma uuringus eristada rahvusvahelistes audiitorühingutes töötavaid vandeaudiitoreid ning väikeaudiitoreid. Selleks aga, et teada saada kes tegutseb mõnes *Big 4* audiitorettevõttes ning kes väiksemas audiitorühingus, küsis autor järgnevalt, kas tegutsetakse ühest neljast *Big 4* audiitorühingus või mitte. Allolevalt jooniselt on näha, et vastanutest 22%

ehk 17 vandeaudiitorit osutavad oma teenuseid *Big 4* audiitorühingu kaudu ning 78% ehk 59 vastanut tegutseb mõnes väiksemas audiitorühingus (vt Joonis 4).



**Joonis 4.** Kas tegutsete mõnes *Big 4* audiitorettevõttes?

Allikas: autori koostatud

Lõputöö raames on selline vastajate jagunemine positiivne, sest küsimustik oli suunatud just pigem väikeaudiitoritele, et teada saada, kui paljud neist kasutavad rahvusvaheliste audiitorettevõtete poolt koostatud kontroll-lehti avalikustamise nõuete kontrollimiseks.

## 2.2. Tulemuste analüüs

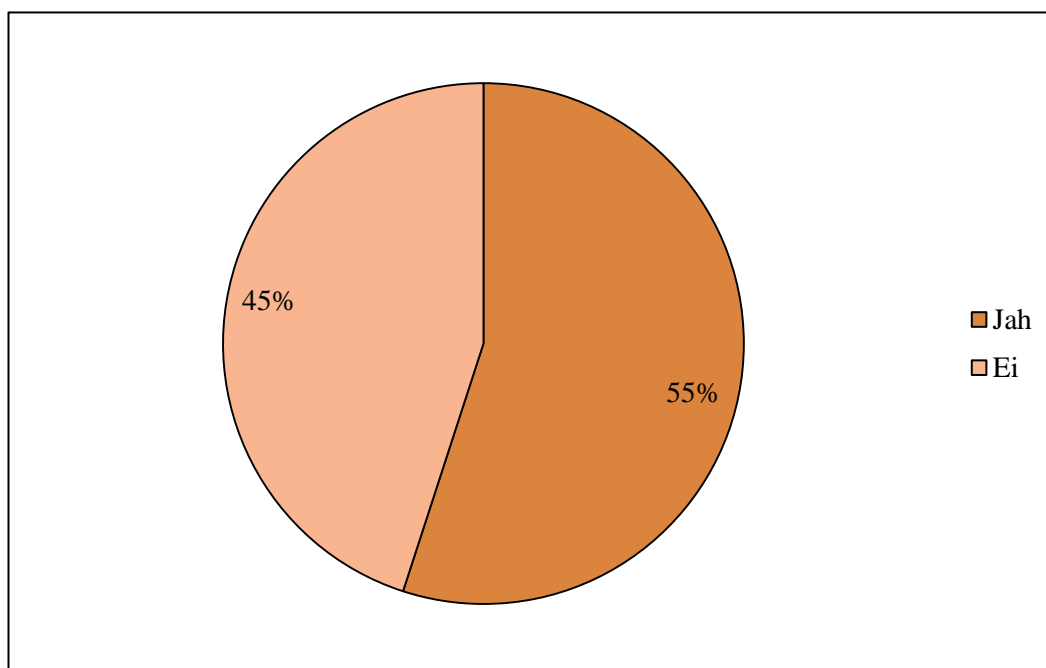
Käesolevas alapeatükis annab autor ülevaate küsitluse tulemustest ning olulisematest tähelepanekutest, mis uuringu käigus selgusid.

Rahvusvahelised audiitorbürood on koostanud avalikustamise nõuete kontrollimiseks vastavad kontroll-lehed, mis on vabalt kättesaadavad nende kodulehekülgedel. Sealjuures on erinevatel ettevõtetel kontroll-lehtedel ka välja toodud nende ettevõtete heast tavast tulenevad nõuded majandusaasta aruannetele. Tänu nende töövahendite kättesaadavusele saavad neid oma töös kasutada ka väikeaudiitorid. Autor sooviski teada saada, kas vandeaudiitorid siiski kasutavad oma töös avalikustamise nõuete kontrollimiseks mõne rahvusvahelise audiitorettevõtte poolt koostatud RTJ kontroll-lehte.



Nagu eelmises alapeatükis selgus, siis vastajatest 17 osutavad oma teenuseid mõnes *Big 4* audiitorettevõttes, millest võib järeldada, et nemad kasutavad ka oma töös enda ettevõtte poolt koostatud kontroll-lehte – nii see ka oli.

Jättes aga analüüsist välja *Big 4* ettevõtete vandeaudiitorid, siis kasutavad avalikustamise nõuete kontrollimiseks rahvusvaheliste audiitorettevõtete kontroll-lehti 55% väikeaudiitoritest ehk 33 vastanut ning 45% ehk 27 vandeaudiitorit teevad seda auditi protseduuri teisiti (vt Joonis 5).



**Joonis 5.** Väikeaudiitorid, kes kasutavad rahvusvaheliste audiitorettevõtete RTJ kontroll-lehte

Allikas: autori koostatud

Küsitlusest selgus seega, et peaaegu pooled väikeaudiitoritest ei kasuta oma töös rahvusvaheliste audiitorbüroode RTJ kontroll-lehti. Teada saamaks, millist meetodit majandusaasta aruannete kontrollimiseks sellisel juhul väikeaudiitorid kasutavad, küsis autor neilt avatud küsimuse, kus vastajad said lisada selle kohta endapoolseid kommentaare.

16 vandeaudiitorit vastas, et neil on enda audiitorfirma poolt koostatud kontroll-leht või kontrollküsimustik. Lisaks kommenteeris üks vastanutest, et neil on enda auditeerimisprogrammi sisse ehitatud küsimustik, kuid kaudne alus on sellel üks kunagine *Big 4* kontroll-leht.

Peale selle, et erinevatel väiksematel audiitorühingutel on välja töötatud oma kontroll-leht, tõid üksikud vastajad siiski välja ka teisi lahendusi avalikustamise nõuete kontrollimiseks. Kolm vastajat tõid välja, et kontrollivad avalikustamise nõudeid RTJ 15 alusel ning üks neist lisas juurde ka isiklikud kogemused.

Lisaks töid vastajad välja järgmised kommentaarid:

- „Üldiselt on avalikustamismõuded kõik pähe kulunud.“
- „On koostatud meie firma poolt väljatöötatud Exceli tabeliversioon.“
- „Oleme audiitoritest koostööpartneritega välja töötanud enda tööpaberid, mis sisaldavad ka avalikustamise nõuete täitmist.“
- „On olemas RTJ 15, kus kõik nõuded on kokku koondatud. Ma RTJ aruannete puhul otseselt vajadust *check-listi* järele ei näe, eriti veel nüüd, kui suund on väike ja keskmise suuresega ettevõtete puhul avalikustamise vähendamisele (väheneb põhjaruannete arv jne). See teema on oluline pigem IFRS aruannete puhul, kus ei ole ühtset avalikustamise standardit.“

Autor jagab viimase kommenteerija mõtet selles osas, et IFRS aruanded on keerulisemad ning tuleb avalikustada rohkem informatsiooni kui RTJ aruannete puhul. Samas leiab ta ka, et kvaliteetse aruandluse tagamiseks RTJ aruannete puhul on oluline ühtne kontrollimeetod. Autor mõistab, et mikro- ja väikeettevõtjate puhul väheneb uue seaduse järgi aruandluse maht, kuid auditeerimiskohustusega väikeettevõtted võiks siiski koostada ka edaspidi täismahus majandusaasta aruannet, et aruande tarbijad vajaliku informatsiooni ka kätte saaksid.

Töö autor on seisukohal, et seetõttu peabki avalikustamise nõuete kontrollimiseks olema kontroll-leht, kus kõik vajalikud nõuded kokku on koondatud nii raamatupidamise seaduses, äriseadustikus, RTJ 1, RTJ 2 kui RTJ 15-s sätestatu kohta. Pelgalt kogemuste ja aastate jooksul omandatud teadmiste põhjal aruannet üle vaadata ei ole kindlasti mõistlik, sest nõuded muutuvad ja kindlam on see, kui on audiitoritel kontrollimiseks ette nähtud punktid, mida aruannetes jälgima peab.

Lõputöö eelnevas peatükis üle vaadatud aruannete puhul selgus, et avalikustamise osas esines puudusi nii väiksematel kui suurematel ettevõtetel olenemata sellest, kas nad on auditi-kohustuslased või mitte. Samas ühelgi auditeeritud aruandel modifitseeritud audiitori järeldusotsust see ei olnud endaga kaasa toonud.

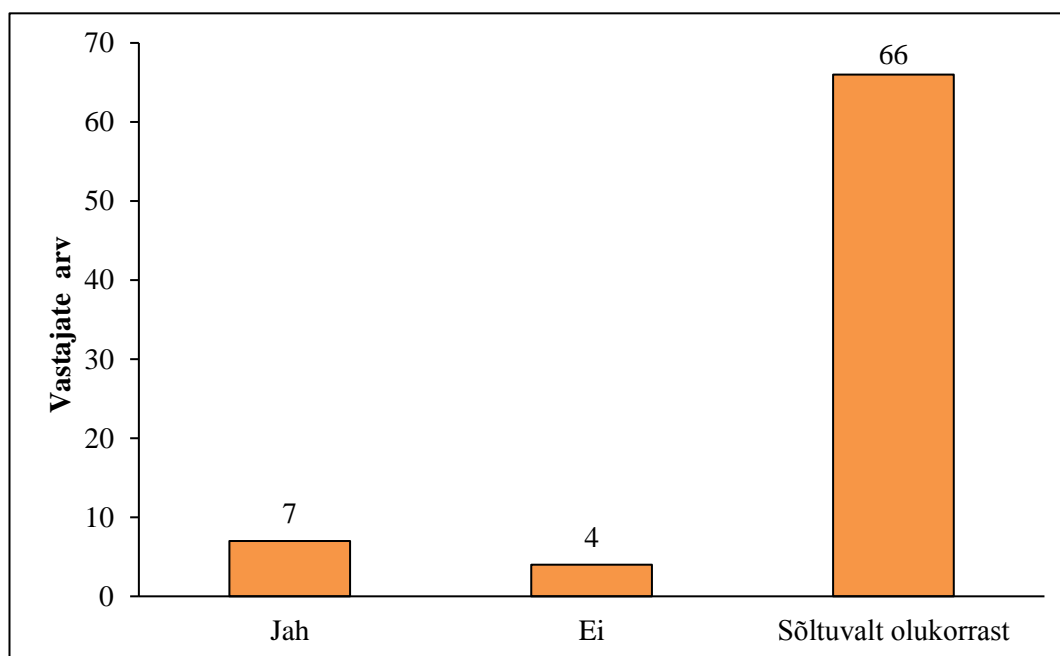
Rahvusvahelise auditeerimisstandardi ISA 705 järgi on kolme tüüpi modifitseeritud järeldusotsuseid (19) :

- märkus(t)ega;
- vastupidine arvamus;
- arvamuse avaldamisest loobumine.

See, millise modifitseeritud arvamuse vandeaudiitor peaks välja andma, sõltub modifikatsiooni põhjutanud asjaolu olemusest ning audiitori otsustusest asjaolu mõjude või võimalike efektide kohta finantsaruannete suhtes (19).

Järgnevalt sooviski autor vandeaudiitoritelt teada saada, kuidas nad käituvad, kui avastavad, et avalikustamise nõudeid ei täideta ning kas nend meelest on avalikustamise nõuete mittejärgimise korral põhjust vandeaudiitori järeldotsust modifitseerida. Selleks küsis ta neilt, kas nad annavad välja märkusega järeldotsuse, kui avastavad, et ettevõtte rikub antud nõudeid.

Vastanutest vaid 9% ehk 7 vandeaudiitorit märkisid, et jah, nad annaksid välja märkusega otsuse, vaid 5% ehk 4 vastajat valis variandi, et ei annaks ning valdav osa vastanutest ehk 86% (66 vandeaudiitorit) vastas, et sõltuvalt olukorrast (vt Joonis 6).



**Joonis 6.** Kui avastate, et ettevõtte rikub avalikustamise nõuet, kas annate välja märkusega järeldotsuse?

Allikas: autori koostatud

Autori hinnangul on selline vastuste jagunemine loogiline, kuna rikkumise aste võib erisugustel juhtudel olla erinev ning vandeaudiitori järeldotsuse modifitseerimine võib olla tingitud mitmest erinevast asjaolust.

Samas soovis autor teada saada, kuidas põhjendavad vandeaudiitorid ise enda vastuseid ning millest sõltub see, kas nad annavad välja märkusega järeldotsuse või mitte. Seega eelnevalt küsimusest ajendatuna küsis autor järgmise küsimuse, kus soovis, et vastajad kommenteeriksid oma vastust, juhul kui nad vastasid vastusega „ei“ või „sõltuvalt olukorrast“.

Neli vandeaudiitorit, kes vastasid eelmisele küsimusele, et nad ei anna välja märkusega otsust, tõid vastusele alljärgnevad põhjendused:

- „Vastasin ei, sest esmalt soovitan kliendil avalikustamise nõuet järgida ning siiani on seda tehtud ja ei ole olnud vaja märkusega järeldusotsust.“
- „Annan kliendile puudusest teada ja klient viib parandused sisse. Ei ole veel ette tulnud olukorda, kus klient ei parandaks, seega pole ka vaja märkust panna otsusesse.“
- „Pole alust märkuseks.“
- „Ei ole olnud sellist juhist, kus on rikutud oluliselt avalikustamise nõudeid ja klient ei ole nõus parandusi sisse viima.“

Autor leiab, et põhjendused on adekvaatsed ning juhul kui klient aruandesse parandused sisse viib, ei ole ka tõesti põhjust märkusega järeldusotsuseks. Paraku aga eelmises peatükis aruandeid analüüsides selgus, et siiski on informatsiooni, mis on avalikustamata ka peale audiitori järeldusotsuse välja andmist ning parandusi kas ei ole sisse viidud. Lõputöö autor võib vaid oletada, et antud auditeeritud aruannete puhul ei olnud tegemist auditi mõistes oluliste puudustega.

Järgmised vastajad ehk pooled vandeaudiitoritest, kes vastasid eelnevale küsimusele sõltuvalt olukorrast, tõidki kommentaariks, et märkusega järeldusotsuse välja andmine sõltub avalikustamata info olulisusest. Samuti tõid paljud välja taas kommentaari, et juhul kui puudustele tähelepanu juhitakse ning aruannetesse peale seda parandused sisse viiakse, ei ole alust ka märkuseks.

Järgnevalt toob autor välja mõningad tähelepanu väärivad kommentaarid:

- „Sõltuvus = kas avalikustamine või avalikustamata jätmine tagab asjatundjale õige arusaamise ja otsuste tegemise.“
- „Informatsiooni mitteavalikustamise mõju vandeaudiitori aruandele sõltub otseselt selle sisust ning avalikustamata informatsiooni mõju olulisusest majandusaasta aruandele kui tervikule. Näiteks, kui ettevõtte on kajastamata jätnud bilansivälised kohustused, siis see võib olla piisavalt oluline, kuna aruande lugeja ei saa teada, et ettevõttel on olemas potentsiaalsed kohustused, millega peab arvestama. Kui aga näiteks on avalikustamata jäänud intressimäär, siis see ei ole nii oluline viga, mis tingiks märkuse vandeaudiitori aruandes.“
- „Sõltub sellest, kas avalikustamata info võiks selle avalikustamise korral mõjutada oluliselt aruande lugeja otsuseid.“
- „Rikkumine peab olema lugejat eksitav, ainult siis, kuid see on üliharv olukord.“
- „Järeldusotsuse modifitseerimine toimub vastavalt auditeerimise standardile.“
- „Märkusega järeldusotsuse annan, kui avalikustamise nõuete eiramine on oluline, väheoluliste vigade korral on arvamus märkusteta. Väga oluliste (eksitavate, läbivate)

avalikustamise puuduste korral võib audiitori aruande vorm olla ka arvamuse avaldamisest loobumine.“

- „Märkuse andmine sõltub avalikustamise nõude rikkumise astmest ja tõsidusest.“
- „Oleneb probleemist. Tegevusaruandes kajastamata jäetud küsimused ei ole põhjuseks märkuse kirjutamiseks (ei ole raamatupidamise aruanne). Samuti ei ole näinud ühtki järeldotsust, milles oleks märkus auditi tasude avalikustamata jätmise pärast. Samas, kui tegemist on sellise rikkumisega, mis võib mõjutada aruande lugejate finantsotsuseid, siis loomulikult tuleb sellekohane märkus audiitori aruandesse.“
- „Tegevused sõltuvad rikkumise astmest ning ettevõtte juhtkonna otsustest.“
- „Ettevõtted on parandanud auditi käigus aastaaruande vead. Avalikustamise nõude rikkumised on olnud raamatupidaja teadmatusel tingitud, mitte tahtlikud.“
- „Juhul, kui on tegemist ettevõtte hinnangul ärisaladusega.“
- „Enamasti ettevõtte teeb auditeerimise käigus aruandesse minu poolt nõutud täiendused. Juhul, kui ettevõtte ei ole nõus vastavaid täiendusi tegema, sõltub asjaolust, kas teen märkuse audiitori aruandesse või fikseerin avalikustamise nõuete rikkumise juhtkonna esitiskirjas. Audiitori aruande modifitseerimise vajaduse otsustamise aluseks on relevantse auditiotegevuse standardid.“

Seega on selge, et audiitorite järeldotsuse liik sõltub sellest, kas avalikustamata on jäänud oluline informatsioon või mitte. Siinkohal peavad audiitorid hindama, kas avalikustamata informatsioon võib mõjutada aruande lugeja otsuseid.

Eelpool välja toodud kommentaaridest selgus ka, et avalikustamise nõude rikkumised võivad olla tingitud raamatupidaja teadmatusel ning ei pruugi olla tahtlikud. Raamatupidajatele võiks siin abiks olla kontroll-lehed, mille järgi saab kontrollida, kas kõik seaduses nõutav sai aruandesse kirja.

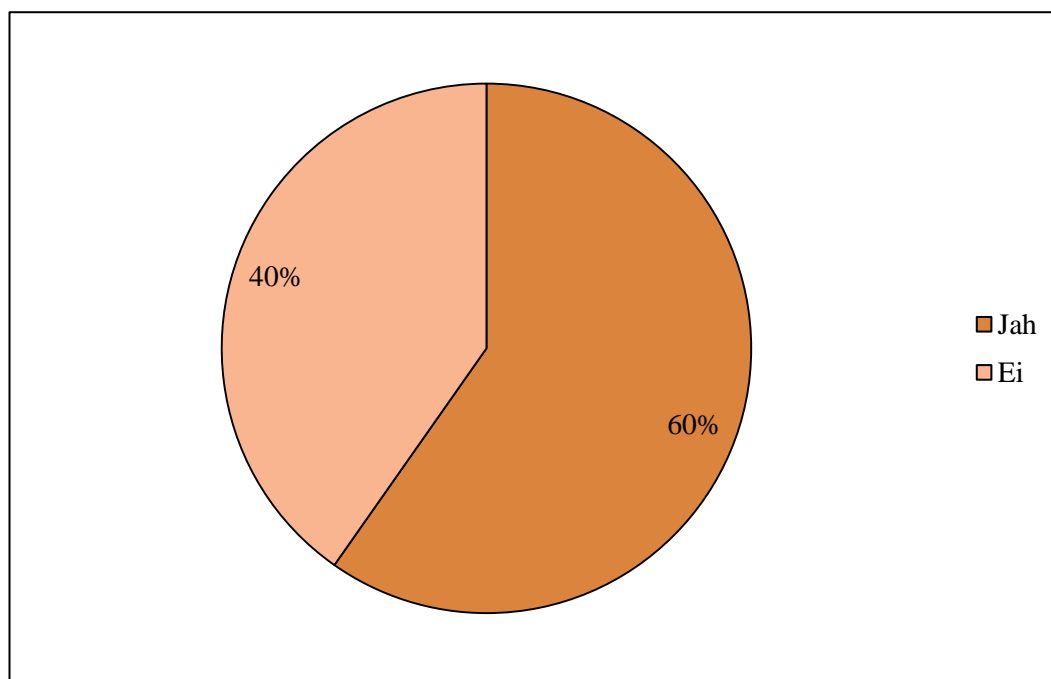
Samuti on vajalik, et majandusaasta aruande koostamise kohta ning sealhulgas lisade ja nendes avalikustatava informatsiooni osas tehtaks rohkem koolitusi. Tihtipeale ei pruugi olla raamatupidajad muudatustest seadustes teadlikud ning kui ei tehta ka sellesisulisi koolitusi, on raske end aktuaalse informatsiooniga kursis hoida. Koolitused, mida hetkel juba korraldatakse võivad samuti olla väikeettevõtete raamatupidajate jaoks üsna kulukad ning seetõttu ei saa paljud neil osaleda. Siinkohal tasub ettevõtte juhtkonnale aga mõelda sellele, kas nad soovivad, et ettevõttel oleks kvaliteetne aruandlus, mis tagab ka hea maine huvigruppide silmis ning võimaldada siiski raamatupidajatel käia end täiendamas.

Kindlasti on siinkohal lihtsam end seaduse muudatustega kursis hoida nende ettevõtte raamatupidajatel, kes on auditikohustuslased, sest audiitorid saavad vajalikku informatsiooni jagada ja korraldada vastavaid koolitusi ning sellega tagada, et majandusaasta aruandes oleks

olemas kõik vajalik. Väiksemate ettevõtete, nende, kes auditikohustuslased ei ole, raamatupidajate koostatud majandusaasta aruanded peab üle vaatama juhtkond ning seega peavad ka nemad olema piisavalt pädevad ja seaduse muudatustega kursis.

Üks võimalikest variantidest, kuidas avalikustamise nõuete kontrollimist ühtsemaks ja kvaliteetsemaks muuta, oleks autori meelest see, kui luua Toimkonna poolt kõigile audiitoritele ühtne kontroll-leht, mida muudatuste korral pidevalt uuendatakse ja sellest ka raamatupidajaid ning audiitoreid teavitatakse. Seda kontroll-lehte saaksid kasutada ka nende ettevõtete raamatupidajad ise oma töös, kes auditikohustuslased ei ole ning seeläbi ise ühe protseduurina kontrollida, kas kõik vajalik sai aruandesse välja toodud.

Viimase küsimusena uuriski töö autor, kas vandeaudiitorite arvates oleks vaja ühtset kontroll-lehte, mille abil saaks kontrollida avalikustamise nõudeid majandusaasta aruannetes. Küsimusele vastas positiivselt 46 vandeaudiitorit ehk 60% vastanutest ning negatiivselt 31 vandeaudiitorit ehk 40% (vt Joonis 7). Seega üle poole vandeaudiitoritest sooviksid, et neil oleks töövahendina võimalik kasutada kontroll-lehte, mis oleks kõigile audiitoritele ühine.

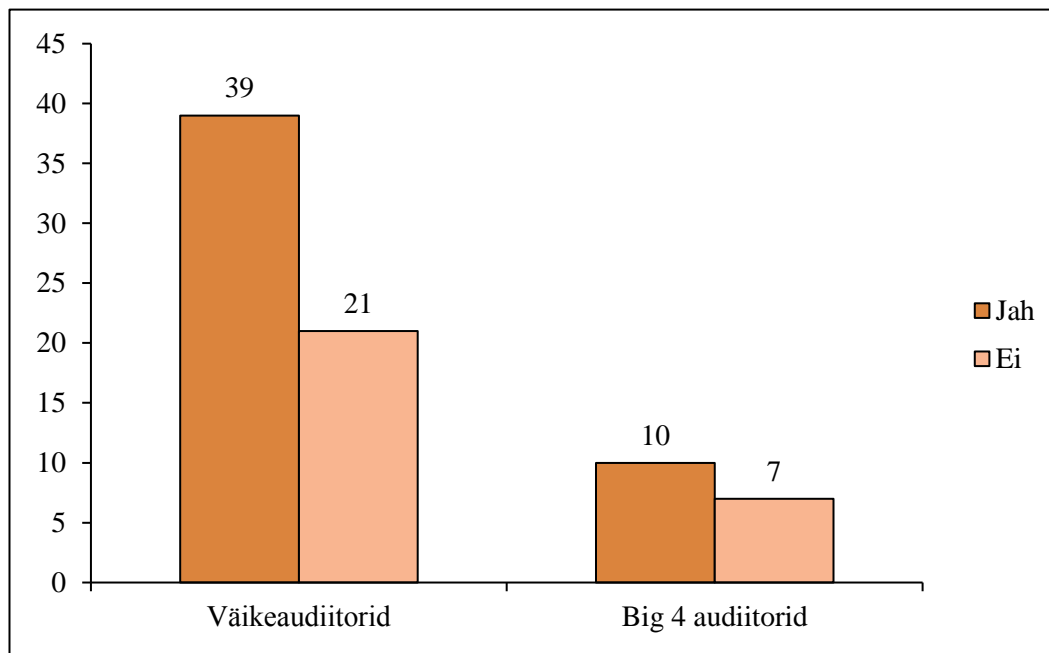


**Joonis 7.** Kas oleks vaja ühtset kontroll-lehte avalikustamise nõuete kontrollimiseks?

Allikas: autori koostatud

Autor soovis aga teada saada, kuidas jagunesid vastused väikeaudiitorite ning *Big 4* audiitorbüroode vandeaudiitorite vahel. Selleks koostas autor eraldi joonise, millelt on näha, et 65% väikeaudiitoritest sooviksid ühtset kontroll-lehte ning 35% mitte. Samas *Big 4*

audiitorettevõtetes töötavatest vandeaudiitoritest seitse arvas, et võiks olla ühtne kontroll-leht ning kümme ei pidanud seda vajalikuks (vt Joonis 8).



**Joonis 8.** Väikeaudiitorid ja Big 4 audiitorid – ühtse kontroll-lehe vajadus

Allikas: autori koostatud

Autor vaatas küsimuse vastuseid kõrvutades siia ka neljanda küsimuse kommentaarid, kus paljud väikeaudiitorid mainisid, et neil on enda koostatud kontroll-leht ning rahvusvaheliste audiitorbüroode RTJ kontroll-lehti seetõttu oma töös ei kasuta. Sellest selgus, et 67% vastanutest, kes mainisid, et neil on enda ettevõtte poolt välja töötatud kontroll-leht või kontrolli meetoodika, arvasid siiski, et võiks olla ühtne kontroll-leht kõigile. Samas lisas ka üks vastaja, et ta ei pea vajalikuks ühtse kontroll-lehe koostamist, kuna suuremate audiitorfirmade pakutavad kontroll-lehed on juba olemas ja vabalt kättesaadavad. See on küll õige, kuid nagu selgus, siis paljud siiski ei kasuta seda võimalust ning leiavad, et nende asemel võiks olla ühtne kontroll-leht kõigile.

### 2.3. Järeldused ja ettepanekud

Autor võtab järgnevas peatükis kokku lõputöös läbi viidud lühiküsitluse tulemused ja tehtud tähelepanekud.

Uuringust selgus, et paljud väikeaudiitorid ei kasuta rahvusvaheliste audiitorbüroode poolt koostatud RTJ kontroll-lehti. Peamiseks põhjuseks toodi, et neil on enda ettevõtte poolt

koostatud kontroll-lehed või välja töötatud tööpaberid, mis aitavad kontrollida majandusaasta aruannetes avalikustamise nõuete täitmist. Samas töid vandeaudiitorid välja ka, et nõuete kontrollimiseks kasutatakse RTJ 15 ning seetõttu eraldi kontroll-lehte vajalikuks ei pea. Siinkohal aga saab autor järeldada, et mõningad nõuded jäävad neil audiitoritel siis kontrollimata, sest teatud nõuded on sätestatud ka raamatupidamise seaduses, äriseadustikus, RTJ 1-s ja RTJ 2-s.

Toodi välja ka seisukoht, et kuna 2016. aastal kehtima hakanud toimkonna juhendite järgi on mikro- ja väikeettevõtjatel võimalus koostada lühendatud aastaaruannet, siis põhjust eraldi kontroll-lehte jaoks ei ole. Siinkohal leiab autor vastupidi, et kontroll-leht on vajalik ning peaks olema erinevad kontroll-lehed lühendatud ning täismahus aruande kontrollimiseks. Kuna muudatused on nii raamatupidajate kui audiitorite jaoks niivõrd uued, siis aitaksid vastavad kontroll-lehed end seaduse muudatustega paremini kurssi viia ning uut moodi aruande koostamise lihtsamaks muuta.

Kindlasti ei saa muuta suurte audiitorettevõtete poolt loodud kontroll-lehtede kasutamist kohustuseks väiksemate audiitorfirmade vandeaudiitoritele, kuid sellegipoolest leiab autor, et avalikustamise nõuete kontrollimiseks võiks olla ühtne meetod. Ühe võimalusena näeb autor seda, et audiitorühingud peavad enda jaoks koostama vastavate nõuetega kontroll-lehte, mis hiljem ka füüsilisel kujul auditi dokumentatsiooni jääb. Kvaliteedikontrolli käigus saaks sellele siis ka rõhku pöörata ning kontrollida, kuidas audiitorühingutes avalikustamise nõuete kontrollimine käib.

Teiseks variandiks leiab autor, et Raamatupidamise Toimkond võiks koostada vastavate nõuetega kontroll-lehte, mida saaks kasutada kõik audiitorid ning mis aitaks lihtsustada nende tööd kontrollimaks avalikustamise nõudeid. Sellest oleks abi nii vandeaudiitoritele kui raamatupidajatele, sest ka nemad saaksid aruannet koostades kontroll-lehte abil jälgida, kas kõik vajalik sai aruandesse kirja. Toimkond saaks vastavat kontroll-lehte nõuete muutumise korral pidevalt uuendada ning sellest teavitada ka raamatupidajaid ja audiitoreid. Uuringu tulemusena selgus, et ka vandeaudiitorite meelest oleks see vajalik ning neile oleks sellest abi.

Seega teeb autor Raamatupidamise Toimkonnale lõputöö tulemusena ettepaneku koostada ühtne kontroll-leht, mis sisaldaks endas raamatupidamise aruandele sätestatud avalikustamise nõudeid. Autor leiab, et ühtne kontroll-leht aitaks ühtlustada Eestis nii audiitorkontrolli kui aruandlust üleüldiselt, juhul kui ettevõtete juhid pööraksid sellele tähelepanu ka oma raamatupidajate seas



isegi siis, kui audiitorkontrolli kohustuslikkus puudub. Aruanne näitab ühe osana ettevõtte mainet ja ettevõtte juhid peaksid hoolitsema selle eest, et need aitaksid mainet pigem tõsta, mitte langetada.

Uuringu käigus selgus ka, et avalikustamise nõuete rikkumine ei pruugi kaasa tuua alati märkust audiitori järeldusotsusesse ning üldiselt sõltub see avalikustamata info olulisusest ja sellest, kas klient on nõus aruandesse parandused sisse viima või mitte. Seda kinnitas ka autori eelmises peatükis tehtud analüüs majandusaasta aruannetega – aruannetes esines avalikustamise nõuete rikkumist, kuid ükski vandeaudiitori järeldusotsus ei olnud modifitseeritud. Autor leiab aga, et avalikustamise nõuetele peaks pöörama rohkem tähelepanu nii audiitorite kui raamatupidajate poolt.

Samuti toodi välja, et avalikustamata võib informatsioon jääda raamatupidajate teadmatusesse tõttu ning ei ole alati tahtlik. Antud olukorda aitaks lahendada see, kui raamatupidajatele korraldataks rohkem majandusaasta aruande ja lisade koostamise kohta koolitusi. Koolitused oleksid abiks nii väiksematele ettevõtjatele kui suurematele, kes auditikohustuslased on. Samuti peaksid olemasolevad koolitused olema kõigile paremini kättesaadavad ehk tihtipeale on koolitused väikeettevõtjate jaoks liiga kallid ning seeläbi kannatab ka nende aruandlus, kuna koolituste jaoks raha suurel hulgal eraldada ei soovita. Autor leiab aga siinkohal, et juhtkond peab leidma vajalikud rahalised vahendid, et enda raamatupidajaid vähemalt kord aastas koolitada, et tagada kvaliteetne aruandlus.

Lisaks arvab autor, et isegi kui raamatupidamiskohustuslastel auditi või ülevaatuskohustust seaduse järgi ei ole, kuid soovivad, et nende aruandlus oleks kvaliteetne ning piisavalt informatiivne, on neil võimalus siiski vabatahtlikult auditi või ülevaatuskohustust teenust tellida. Ettevõtjate jaoks võib see küll olla lisakulu, kuid lõppkokkuvõttes on sellest neile väga palju kasu ning see aitab tõsta ka ettevõtte mainet huvigruppide silmis.

Samuti leiab autor, et audiitorkogu võiks korraldada rohkem koolitusi ja seminare ka erinevatele audiitorfirmadele, kus rahvusvahelised bürood saaksid oma kogemusi ja teadmisi jagada väiksemate audiitoritega. On arusaadav, et tegemist on konkurentidega, kuid autori meelest oleks see üks võimalustest, kuidas muuta arvestusala Eestis ning audiitorkontrolli tõhusamaks ning kvaliteetsemaks.

## KOKKUVÕTE

Kvaliteetne aruandlus, sealhulgas kvaliteetne majandusaasta aruanne, aitab ühe osana tõsta ettevõtte mainet. Seetõttu on oluline, et ettevõtjad avalikustaksid oma aruannetes kõik, mida seadusega nõutakse. Nõudeid on aga erinevaid ning neid muudetakse pidevalt, seega tuleb ettevõtjatel ennast muudatustega püsivalt kursis hoida, et tagada oma finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest aruande tarbijatele õige ja õiglane ülevaade.

Lõputöö eesmärgiks oli anda hinnang auditeeritud ja auditeerimata majandusaasta aruannetes informatsiooni avalikustamise nõuete täitmisele vastavalt Eesti heale raamatupidamistavale.

Lõputöö tulemusena selgus, et informatsiooni avalikustamine on nii auditeeritud kui auditeerimata aruannetes probleemne, kellel rohkemal ning kellel vähemal määral. Töö käigus sai kinnitatud sissejuhatuses püstitatud hüpotees, et auditeerimata majandusaasta aruannetes esineb rohkem vigu kui auditeeritud aruannetes. Samas auditeeritud aruannete puhul esines rohkem probleeme just väikeaudiitorite poolt kontrollitud aruannete puhul ning vähem *Big 4* audiitorbüroode poolt auditeeritud aruannetes. Autor leiab, et siinkohal on üks põhjus kontrolllehtede kasutamine rahvusvaheliste audiitorettevõtete poolt.

Lisad olid puudulikud kokku kaheteistkümnel ettevõttel kolmekümnest. Viited põhjaruannetes olid puudulikud kokku 17 ettevõttel ning kolmes auditeerimata aruandes puudusid täielikult. Vaid kümnel ettevõttel olid kõik vajalikud viited aruande täies ulatuses olemas. Samuti olid puudulikud ristviited. Vigu esines erinevate ettevõtete puhul ka erisugustes lisades. Üldine trend oli, et olid olemas kaks lisa – tööjõukulud ja seotud osapooled. Autori hinnangul oli ebavajalikke lisasid kokku viies majandusaasta aruandes. Auditeeritud aruannete puhul olid välja toomata ka peaaegu kõigil audiitorettevõtja kliendilepingu tasud.

Autori ettepanekud olukorra paremaks muutmiseks on järgmised.

1. Ettevõtjad ja raamatupidajad ise peavad hoolikamalt üle vaatama majandusaasta aruannetes oma arvestuspõhimõtted ja lisad ning jälgima, et kõik vajalik sai kirja. Üheks võimalikuks lahenduseks on kontrollida aruandeid kontrolllehtede abil.
2. Äriregistri süsteemis tuleb luua kontrollmeetod, et juhul kui majandusaasta aruandesse lisa tekitada, on sellele vaja ka majandusaasta aruandes viidata. Ilma viitamisetä ei ole

võimalik aruannet esitada. Samas jääks ettevõtetal võimalus koostada ka lisasid, millele aruandes viidata ei ole võimalik. Näiteks bilansipäevajärgsed sündmused, tingimuslikud kohustised, tehingud seotud osapooltega.

3. Auditeerimata aruannete puhul peab Äriregister looma rangema kontrollmeetodi majandusaasta aruannete üle kontrollimiseks, et ettevõtjad ei saaks esitada puudulikke aruandeid. Autori meelest peaks olema Äriregistril põhiliste vigade loetelu, mida iga aruande puhul jälgima peaks või samuti kontroll-leht.
4. Audiitorettevõtja kliendilepingute tasude avalikustamine majandusaasta aruannetes on vajalik Raamatupidamise Toimkonnal läbi mõelda ning vajadusel teha ettepanek antud punkt juhenditest ja raamatupidamise seadusest eemaldada, sest summad on reeglina samuti ebaolulised.

Töö teises osas selgus, et paljud väikeaudiitorid ei kasuta oma töös rahvusvaheliste audiitor-ettevõtete loodud kontroll-lehti. Selleks on neil loodud enda kontroll-lehed või kontrollitakse aruandeid vaid RTJ-de või kogemuste põhjal. Samas leidsid paljud vandeaudiitorid, et avalikustamise nõuete kontrollimiseks peaks olema ühtne kontroll-leht. Teises osas läbi viidud uuringu käigus selgus ka, et vandeaudiitorite meelest ei ole põhjust alati märkuseks, juhul kui ettevõtjad informatsiooni avalikustamise nõudeid rikuvad. Toodi välja, et märkus sõltub sellest, kas rikkumine on oluline ning avalikustamata informatsioon sisaldab endas teavet, mis võiks mõjutada aruannete lugejate finantsotsuseid.

Autor toob töö teise osa tulemusena välja järgmised ettepanekud.

1. Raamatupidamise Toimkond peaks looma ühtsed kontroll-lehed kõikidele audiitor-ettevõtetele, sealhulgas eraldi kontrollimiseks uute lühendatud aruannete ning täismahus aruannete kontrollimiseks. Kontroll-lehed peaksid sisaldama raamatupidamise aruannetele sätestatud avalikustamise nõudeid.
2. Teine võimalus on, et audiitorühingud ise peavad endale kohustuslikus korras koostama vastavate nõuetega kontroll-lehed, mis hiljem ka füüsilisel kujul auditi dokumentatsiooni jäävad. Auditi kvaliteedikontrolli käigus oleks see üks nõue, mida jälgitakse.
3. Raamatupidajad ja audiitorid peavad pöörama rohkem tähelepanu avalikustamise nõuetele.
4. Raamatupidajatele on vajalik korraldada rohkem koolitusi majandusaasta aruande ja lisade koostamise kohta.
5. Eesti ettevõtjad peaksid kaaluma rohkem vabatahtliku auditi või ülevaatuse teenuse kasutamist, isegi siis kui nad seaduse mõistes auditikohustuslased ei ole.
6. Audiitorkogu peaks korraldama rohkem koolitusi ja seminare audiitorfirmadele, kus rahvusvaheliste büroode vandeaudiitorid saaksid oma kogemusi ja teadmisi jagada väiksemate audiitorfirmade vandeaudiitoritega.

Kokkuvõtvalt võib autor öelda, et avalikustamise nõuete täitmine on probleemne isegi siis, kui on võimalik kasutada e-aruandluskeskkonna teenust. Olukord on samas paranenud võrreldes 2005. aastal esitatud aruannetega ning oma osa on sellel kindlasti ka e-Äriregistril.

## VIIDATUD KIRJANDUS

1. *Uuring arvestusala õigusraamistiku ja praktika muutused aastatel 2004-2014.* (2016). PricewaterhouseCoopers AS. [WWW]  
[https://www.pwc.com/ee/et/publications/pub/Uuring%20arvestusala%20%C3%B5igusraamistiku%20ja%20praktika%20muutused%20aastatel%202004\\_2014%20ESITLUS%2011012016.pdf](https://www.pwc.com/ee/et/publications/pub/Uuring%20arvestusala%20%C3%B5igusraamistiku%20ja%20praktika%20muutused%20aastatel%202004_2014%20ESITLUS%2011012016.pdf) (10.11.2016)
2. Talpas, L. (2016). IFRS-i kasutamine annab kvaliteedimärgi. *Raamatupidamisuudised*. Nr 5 (172). Lk 19-24.
3. Raamatupidamise seadus. Vastu võetud 20.11.2002. – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 13.03.2014, 50.
4. Raamatupidamise Toimkond. – *Rahandusministeerium*. (2016). [WWW]  
<http://www.fin.ee/easb> (20.09.2016)
5. Raamatupidamise seadus. Vastu võetud 20.11.2002. – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 30.12.2015, 65.
6. RTJ 15 Lisades avalikustatav informatsioon. Vastu võetud 26.01.2016 nr 1 ... RT III, 02.03.2016, 1
7. Majandusaasta aruande taksonoomia. Vabariigi Valitsuse määrus. Vastu võetud 17.12.2009 nr 206. – RT I 2009, 64, 436 ... RT I, 27.12.2013, 21.
8. RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted. Vastu võetud 30.12.2011 nr 1 ... RT III, 10.01.2012, 5.
9. Benston, J.G., Bromwich, M., Litan, E. R., Wagenhofer, A. (2006) *Worldwide Financial Reporting: The Development and Future of Accounting Standards*. USA, New York: Oxford University Press. 326 lk.
10. Palmipuu, M. (2015). *Majandusaasta aruande koostamine*. Tallinn: Pandekt. 248 lk.
11. RTJ 2 Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes. Vastu võetud 30.12.2011 nr 1 ... RT III, 10.01.2012, 5.
12. Collins, B., McKeith, J. (2010). *Financial Accounting and Reporting*. United Kingdom, Maidenhead: McGraw-Hill Education. 681 lk.
13. Raigla, A. (2007). Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisest Eestis. – (Alver, J., Toim.) *Raamatupidamiselt majandusarvestusele I*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikooli Majandusarvestuse instituut. Lk 117-123.
14. Prants, G. (2013). Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine Eestis (Bakalaureusetöö). Tallinna Tehnikaülikool. Majandusteaduskond. Tallinn. 61 lk.
15. Majandusaasta aruanne. – *Registrite ja Infosüsteemide Keskus*. [WWW]  
<http://www.rik.ee/et/ettevotjaportaal/majandusaasta-aruanne> (25.10.2016)
16. Dunn, J. (2010). *Financial Reporting and Analysis*. United Kingdom, Chichester: John Wiley and Sons Ltd. 380 lk.

17. RTJ 15 Lisades avalikustatav informatsioon. Vastu võetud 30.12.2011 nr 1 ... RT III, 10.01.2012, 5.
18. Audiitortevuse seadus. Vastu võetud 27.01.2010. – RT I 2010, 9, 41 ... RT I, 30.12.2015, 8.
19. International Standard on Auditing 705 [WWW] <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a037-2010-iaasb-handbook-isa-705.pdf> (5.11.2016)
20. Kontroll-leht RTJ aastaaruande koostamiseks. – AS PricewaterhouseCoopers. [WWW] <http://www.pwc.com/ee/et/home/kontroll-lehed/2015%20RTJ%20aastaaruande%20%C3%BCldkontrollleht%2020151229.pdf> (01.10.2016).
21. E-äriregister. – *Registrite ja Infosüsteemide Keskus*. [WWW] <https://ariregister.rik.ee/> (01.10.2016)

### **Viidatud majandusaasta aruanded**

22. ABcom Kaubanduse OÜ majandusaasta aruanne 2015.
23. Restoran Dominic OÜ majandusaasta aruanne 2015.
24. OÜ Restoran Privat majandusaasta aruanne 2015.
25. FOTOakadeemia OÜ majandusaasta aruanne 2015.
26. Ilu ja Tervis OÜ majandusaasta aruanne 2015.
27. Kalameister OÜ majandusaasta aruanne 2015.
28. Karuvälja OÜ majandusaasta aruanne 2015.
29. Raamatupidamisteenuste OÜ majandusaasta aruanne 2015.
30. Reginett OÜ majandusaasta aruanne 2015.
31. Saar Poll OÜ majandusaasta aruanne 2015.
32. Eesti Vanglatööstus AS majandusaasta aruanne 2015.
33. Kawe Kapital AS majandusaasta aruanne 2015.
34. Kvatro Kinnisvarahalduse OÜ majandusaasta aruanne 2015.
35. Pädaste Mõis OÜ majandusaasta aruanne 2015.
36. Avallone AS majandusaasta aruanne 2015.
37. Estanc AS majandusaasta aruanne 2015.
38. Estiko AS majandusaasta aruanne 2015.
39. Haapsalu Uksetehas majandusaasta aruanne 2015.
40. Koolibri AS majandusaasta aruanne 2015.
41. Plastone OÜ majandusaasta aruanne 2015.
42. OÜ Eesti Pandipakend majandusaasta aruanne 2015.
43. TavexWise AS majandusaasta aruanne 2015.

44. Finora Capital OÜ majandusaasta aruanne 2015.
45. Tamro Eesti OÜ majandusaasta aruanne 2015.
46. Astlanda Hotelli AS majandusaasta aruanne 2015.
47. Auto 100 AS majandusaasta aruanne 2015.
48. Klinkmann AS majandusaasta aruanne 2015.
49. Schenker AS majandusaasta aruanne 2015.
50. Tele2 Eesti AS majandusaasta aruanne 2015.
51. Vennad-Dahl AS majandusaasta aruanne 2015.

## LISAD

Lisa 1. Lisadega seotud üldnõuded – auditeerimata aruanded .....	48
Lisa 2. Lisadega seotud üldnõuded – väikeaudiitorite auditeeritud aruanded.....	50
Lisa 3. Lisadega seotud üldnõuded – <i>Big 4</i> audiitorettevõtete auditeeritud aruanded .....	52
Lisa 4. Varudega seotud nõuded – auditeerimata aruanded .....	54
Lisa 5. Varudega seotud nõuded – väikeaudiitorite auditeeritud aruanded.....	55
Lisa 6. Varudega seotud nõuded – <i>Big 4</i> audiitorettevõtete auditeeritud aruanded .....	56
Lisa 7. Materiaalne ja immateriaalne põhivara – auditeerimata aruanded .....	57
Lisa 8. Materiaalne ja immateriaalne põhivara – väikeaudiitorite auditeeritud aruanded.....	58
Lisa 9. Materiaalne ja immateriaalne põhivara – <i>Big 4</i> auditeeritud aruanded .....	59
Lisa 10. Seotud osapooled – auditeerimata aruanded.....	60
Lisa 11. Seotud osapooled – väikeaudiitorite auditeeritud aruanded .....	62
Lisa 12. Seotud osapooled – <i>Big 4</i> auditeeritud aruanded.....	64
Lisa 13. Küsimustik vandeaudiitorite seas .....	66

## Lisa 1. Lisadega seotud üldnõuded – auditeerimata aruanded

	ABcom Kaubanduse OÜ	Restoran Dominic OÜ	OÜ Restoran Privat	FOTO- akadeemia OÜ	Ilu ja Tervis OÜ	Kala- meister OÜ	Karuvälja OÜ	Raamatu- pidamis- teenuste OÜ	Reginett OÜ	Saar Poll OÜ
a) Lisades on avalikustatud:										
1) asjaolu, et raamatupidamise aastaaruanne on koostatud kooskõlas RT juhendites kirjeldatud Eesti hea raamatupidamistavaga;	ei	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
2) aastaaruande koostamisel kasutatud põhilised arvestuspõhimõtted;	puudulik	puudulik	jah	jah	puudulik	puudulik	jah	jah	jah	jah
3) täiendavat informatsiooni oluliste põhjaruannetes esitatud kirjete ning nende muutuste kohta aruande perioodil;	jah	puudulik	jah	jah	jah	puudulik	puudulik	jah	puudulik	puudulik
4) muud informatsiooni, mis on vajalik õige ja õiglase ülevaate andmiseks raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest.	ei	puudulik	puudulik	jah	ei	puudulik	jah	jah	jah	ei



	ABcom Kaubanduse OÜ	Restoran Dominic OÜ	OÜ Restoran Privat	FOTO- akadeemia OÜ	Ilu ja Tervis OÜ	Kala- meister OÜ	Karuvälja OÜ	Raamatu- pidamis- teenuste OÜ	Reginett OÜ	Saar Poll OÜ
b) Raamatupidamise aastaruande lisad on esitatud süsteemselt, näiteks järgmises järjekorras: 1) arvestuspõhimõtted; 2) põhjaruannete kirjeid selgitavad lisad (võimalikult samas järjekorras põhi- aruannete ja neis esitatud kirjetega); 3) muud selgitavad lisad.	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
Lisades on avalikustatud töötajatele arvestatud tasu üldsumma ja keskmine töötajate arv lõppenud majandusaastal.	jah	jah	jah	jah	jah	jah	pr	jah	jah	jah

Allikas: 20; 21; 22; 23; 24; 25; 26; 27; 28; 29; 30; 31; autori koostatud

Märkused:

1. Ei – majandusaasta aruandes oli nõue täielikult täitmata.
2. Jah – majandusaasta aruandes oli nõue korrektselt täidetud.
3. Puudulik – majandusaasta aruandes oli nõue osaliselt täidetud.

## Lisa 2. Lisadega seotud üldnõuded – väikeaudiitorite auditeeritud aruanded

	Eesti Vangla-tööstus AS	Kawe Kapital AS	Kvatro Kinnisvarahalduse OÜ	Pädaste Mõis OÜ	Avallone AS	Estanc AS	Estiko AS	Haapsalu Uksetehas AS	Koolibri AS	Plastone OÜ
a) Lisades on avalikustatud:										
1) asjaolu, et raamatupidamise aastaaruanne on koostatud kooskõlas RT juhendites kirjeldatud Eesti hea raamatupidamistavaga;	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
2) aastaaruande koostamisel kasutatud põhilised arvestuspõhimõtted;	jah	jah	jah	puudulik	puudulik	jah	puudulik	puudulik	puudulik	jah
3) täiendavat informatsiooni oluliste põhiaruannetes esitatud kirjete ning nende muutuste kohta aruande perioodil;	jah	jah	puudulik	jah	puudulik	jah	jah	jah	puudulik	jah
4) muud informatsiooni, mis on vajalik õige ja õiglase ülevaate andmiseks raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest.	jah	jah	jah	jah	ei	ei	ei	jah	jah	jah

	Eesti Vangla-tööstus AS	Kawe Kapital AS	Kvatro Kinnisvarahalduse OÜ	Pädaste Mõis OÜ	Avallone AS	Estanc AS	Estiko AS	Haapsalu Uksetehas AS	Koolibri AS	Plastone OÜ
b) Raamatupidamise aastaaruande lisad on esitatud süsteemselt, näiteks järgmises järjekorras: 1) arvestuspõhimõtted; 2) põhjaruannete kirjeid selgitavad lisad (võimalikult samas järjekorras põhi-aruannete ja neis esitatud kirjetega); 3) muud selgitavad lisad.	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
Lisades on avalikustatud töötajatele arvestatud tasu üldsumma ja keskmine töötajate arv lõppenud majandusaastal.	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
Lisades on avalikustatud ülevaade aruandeaastal arvestatud audiitorettevõtja kliendilepingu tasude suurusest, jaotatuna: 1) auditi tasudeks; 2) ülevaatuse teenuse tasudeks; 3) muude kindlustandvate teenuste tasudeks; 4) seonduvate teenuste tasudeks; 5) muu äritegevuse, sealhulgas maksunõustamisteenuse tasudeks.	ei	ei	ei	ei	ei	ei	ei	ei	ei	ei

**Lisa 3. Lisadega seotud üldnõuded – Big 4 audiitorettevõtete auditeeritud aruanded**

	OÜ Eesti Pandi-pakend	Tavex-Wise AS	Finora Capital OÜ	Tamro Eesti OÜ	Astlanda Hotelli AS	Auto 100 AS	Klinkmann Eesti AS	Schenker AS	Tele2 Eesti AS	Vennad-Dahl AS
a) Lisades on avalikustatud:										
1) asjaolu, et raamatupidamise aastaaruanne on koostatud kooskõlas RT juhendites kirjeldatud Eesti hea raamatupidamistavaga;	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
2) aastaaruande koostamisel kasutatud põhilised arvestus-põhimõtted;	puudulik	jah	jah	jah	puudulik	jah	jah	jah	jah	puudulik
3) täiendavat informatsiooni oluliste põhjaruannetes esitatud kirjete ning nende muutuste kohta aruande perioodil;	jah	jah	jah	puudulik	jah	jah	jah	jah	puudulik	puudulik
4) muud informatsiooni, mis on vajalik õige ja õiglase ülevaate andmiseks raamatupidamis-kohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest.	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah

	OÜ Eesti Pandi-pakend	Tavex-Wise AS	Finora Capital OÜ	Tamro Eesti OÜ	Astlanda Hotelli AS	Auto 100 AS	Klinkmann Eesti AS	Schenker AS	Tele2 Eesti AS	Vennad-Dahl AS
b) Raamatupidamise aasta-aruande lisad on esitatud süsteemselt, näiteks järgmises järjekorras: 1) arvestuspõhimõtted; 2) põhiaruannete kirjeid selgitavad lisad (võimalikult samas järjekorras põhiaruannete ja neis esitatud kirjetega); 3) muud selgitavad lisad.	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
Lisades on avalikustatud töötajatele arvestatud tasu üldsumma ja keskmine töötajate arv lõppenud majandusaastal.	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
Lisades on avalikustatud ülevaade aruandeaastal arvestatud audiitorettevõtja kliendilepingu tasude suurusest, jaotatuna: 1) auditi tasudeks; 2) ülevaatuse teenuse tasudeks; 3) muude kindlustandvate teenuste tasudeks; 4) seonduvate teenuste tasudeks; 5) muu äritegevuse, sealhulgas maksunõustamisteenuse tasudeks.	ei	ei	puudulik	ei	ei	ei	puudulik	ei	ei	ei

#### Lisa 4. Varudega seotud nõuded – auditeerimata aruanded

	ABcom Kaubanduse OÜ	Restoran Dominic OÜ	OÜ Restoran Privat	FOTO- akadeemia OÜ	Ilu ja Tervis OÜ	Kala- meister OÜ	Karuvälja OÜ	Raamatu- pidamis- teenuste OÜ	Reginett OÜ	Saar Poll OÜ
a) Varude kirjeldus rühmade kaupa.	puudulik	jah	jah	jah	pr	pr	jah	pr	jah	jah
b) Kõikide oluliste varude gruppide osas on aastaaruande lisades avalikustatud informatsioon oluliste varude allahindluste ja allahindluste tühistamise kohta (varude grupp, summa, põhjus).	pr	pr	pr	puudulik	pr	pr	jah	pr	pr	pr

54

Allikas: 20; 21; autori koostatud

Märkus. PR – pole rakendatav ehk majandusaasta aruanne ei sisalda antud informatsiooni.

## Lisa 5. Varudega seotud nõuded – väikeaudiitorite auditeeritud aruanded

	Eesti Vangla-tööstus AS	Kawe Kapital AS	Kvatro Kinnisvarahalduse OÜ	Pädaste Mõis OÜ	Avallone AS	Estanc AS	Estiko AS	Haapsalu Uksetehas AS	Koolibri AS	Plastone OÜ
a) Varude kirjeldus rühmade kaupa.	jah	pr	pr	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
b) Kõikide oluliste varude gruppide osas on aastaaruande lisades avalikustatud informatsioon oluliste varude allahindluste ja allahindluste tühistamise kohta (varude grupp, summa, põhjus).	puudulik	pr	pr	pr	pr	puudulik	pr	pr	pr	puudulik

Allikas: 20; 21; autori koostatud

**Lisa 6. Varudega seotud nõuded – Big 4 audiitorettevõtete auditeeritud aruanded**

	OÜ Eesti Pandi-pakend	Tavex-Wise AS	Finora Capital OÜ	Tamro Eesti OÜ	Astlanda Hotelli AS	Auto 100 AS	Klinkmann Eesti AS	Schenker AS	Tele2 Eesti AS	Vennad-Dahl AS
Varud										
a) Varude kirjeldus rühmade kaupa.	jah	pr	pr	jah	jah	jah	jah	pr	jah	jah
b) Kõikide oluliste varude gruppide osas on aastaaruande lisades avalikustatud informatsioon oluliste varude allahindluste ja allahindluste tühistamise kohta (varude grupp, summa, põhjus).	pr	pr	pr	jah	pr	pr	puudulik	pr	puudulik	jah

Allikas: 20; 21; autori koostatud



## Lisa 7. Materiaalne ja immateriaalne põhivara – auditeerimata aruanded

	ABcom Kaubanduse OÜ	Restoran Dominic OÜ	OÜ Restoran Privat	FOTO- akadeemia OÜ	Ilu ja Tervis OÜ	Kala- meister OÜ	Karuvälja OÜ	Raamatu- pidamis- teenuste OÜ	Reginett OÜ	Saar Poll OÜ
Kõikide materiaalse ja immateriaalse põhivara gruppide osas on avalikustatud nende jääkmaksumuste muutuste analüüs (analüüsi ei pea esitama võrdlusperioodi kohta), sh:	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	ei
1) soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi alguses;	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	ei
2) ostud ja parendused perioodi jooksul;	jah	jah	pr	jah	pr	jah	jah	jah	jah	ei
3) kapitalirendi tingimustel soetatud põhivara;	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	ei
4) lisandumised äriühenduste kaudu;	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	ei
5) perioodi amortisatsioonikulu;	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	ei
6) allahindlused väärtuse languse tõttu	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	ei
7) varasemate allahindluste tühistamised;	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	ei
8) müügid;	pr	pr	pr	pr	pr	pr	jah	jah	pr	ei
9) ümberklassifitseerimised;	pr	pr	pr	pr	pr	jah	jah	jah	pr	ei
10) muud muutused;	jah	pr	pr	jah	pr	pr	pr	pr	pr	ei
11) soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi lõpus	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	ei

Allikas: 20; 21; autori koostatud

## Lisa 8. Materiaalne ja immateriaalne põhivara – väikeaudiitorite auditeeritud aruanded

	Eesti Vangla-tööstus AS	Kawe Kapital AS	Kvatro Kinnisvarahalduse OÜ	Pädaste Mõis OÜ	Avallone AS	Estanc AS	Estiko AS	Haapsalu Uksetehas AS	Koolibri AS	Plastone OÜ
Kõikide materiaalse ja immateriaalse põhivara gruppide osas on avalikustatud nende jääkmaksumuste muutuste analüüs (analüüsi ei pea esitama võrdlusperioodi kohta), sh:	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
1) soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi alguses;	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
2) ostud ja parendused perioodi jooksul;	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
3) kapitalirendi tingimustel soetatud põhivara;	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr
4) lisandumised äriühenduste kaudu;	pr	pr	jah	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr
5) perioodi amortisatsioonikulu;	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
6) allahindlused väärtuse languse tõttu	pr	pr	pr	pr	pr	jah	pr	pr	pr	pr
7) varasemate allahindluste tühistamised;	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr
8) müügid;	jah	pr	pr	jah	jah	jah	pr	pr	pr	pr
9) ümberklassifitseerimised;	pr	pr	pr	pr	jah	jah	pr	jah	pr	pr
10) muud muutused;	pr	pr	jah	jah	jah	pr	pr	pr	pr	pr
11) soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi lõpus	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah

Allikas: 20; 21; autori koostatud

## Lisa 9. Materiaalne ja immateriaalne põhivara – Big 4 auditeeritud aruanded

	OÜ Eesti Pandi-pakend	Tavex-Wise AS	Finora Capital OÜ	Tamro Eesti OÜ	Astlanda Hotelli AS	Auto 100 AS	Klinkmann Eesti AS	Schenker AS	Tele2 Eesti AS	Vennad-Dahl AS
Kõikide materiaalse ja immateriaalse põhivara gruppide osas on avalikustatud nende jääkmaksumuste muutuste analüüs (analüüsi ei pea esitama võrdlusperioodi kohta), sh:	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
1) soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi alguses;	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
2) ostud ja parendused perioodi jooksul;	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
3) kapitalirendi tingimustel soetatud põhivara;	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr
4) lisandumised äriühenduste kaudu;	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr
5) perioodi amortisatsioonikulu;	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
6) allahindlused väärtuse languse tõttu	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	jah	pr
7) varasemate allahindluste tühistamised;	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr	pr
8) müügid;	jah	pr	pr	jah	pr	jah	pr	jah	pr	jah
9) ümberklassifitseerimised;	pr	pr	jah	pr	jah	jah	pr	jah	jah	jah
10) muud muutused;	pr	pr	pr	pr	jah	jah	pr	pr	pr	pr
11) soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi lõpus	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah

Allikas: 20; 21; autori koostatud

## Lisa 10. Seotud osapooled – auditeerimata aruanded

	ABcom Kaubanduse OÜ	Restoran Dominic OÜ	OÜ Restoran Privat	FOTO- akadeemia OÜ	Ilu ja Tervis OÜ	Kala- meister OÜ	Karuvälja OÜ	Raamatu- pidamis- teenuste OÜ	Reginett OÜ	Saar Poll OÜ
a) Ettevõtet kontrolliva osapoole nimetus.	ei	jah	ei	jah	ei	ei	jah	ei	ei	ei
b) Tehingute liik ja maht aasta jooksul vähemalt järgmiste tehinguliikide lõikes: 1) kaupade ost-müük; 2) kinnisvara ja muude varade ost-müük; 3) teenuste ost-müük; 4) laenude andmine või saamine; 5) garantii või tagatise andmine või saamine; 6) muud tehingud.	ei	jah	ei	jah	ei	jah	jah	jah	ei	ei
c) Saldod seotud osapooltega bilansikuupäeva seisuga ning nende saldode lepingulised tingimused (sh intressimäärad ja info tagatiste kohta).	ei	jah	jah	jah	ei	jah	jah	jah	ei	ei

	ABcom Kaubanduse OÜ	Restoran Dominic OÜ	OÜ Restoran Privat	FOTO- akadeemia OÜ	Ilu ja Tervis OÜ	Kala- meister OÜ	Karuvälja OÜ	Raamatu- pidamis- teenuste OÜ	Reginett OÜ	Saar Poll OÜ
d) Informatsioon seotud osapooltega tehtud tehingute kohta on avalikustatud vähemalt järgmiste seotud osapoolte rühmade lõikes: 1) ettevõtted, millel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle; 2) tütar- ja sidusettevõtted; 3) ettevõtte või tema ema-ettevõtte juhtkond ja ettevõtte eraisikutest omanikud, kellel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle, eelmainitud isikute lähedased pereliikmed ning kõigi eelmainitud isikute poolt kontrollitavad või nende olulise mõju all olevad ettevõtted; 4) muud seotud osapooled.	ei	puudulik	puudulik	puudulik	ei	jah	puudulik	jah	ei	ei
e) Juhtkonna liikmetele aruandeaastal arvestatud tasu, olulised soodustused ja nendega seotud tingimuslikud kohustused.	ei	jah	jah	jah	jah	pr	puudulik	jah	jah	jah
f) Seotud osapoolte vastu olevate nõuete allahindlused ja vastav kulu aruandeperioodil.	ei	ei	pr	ei	ei	ei	ei	ei	ei	ei

Allikas: 20; 21; autori koostatud

## Lisa 11. Seotud osapooled – väikeaudiitorite auditeeritud aruanded

	Eesti Vangla-tööstus AS	Kawe Kapital AS	Kvatro Kinnisvarahalduse OÜ	Pädaste Mõis OÜ	Avallone AS	Estanc AS	Estiko AS	Haapsalu Uksetehas AS	Koolibri AS	Plastone OÜ
a) Ettevõtet kontrolliva osapoole nimetus.	jah	ei	ei	jah	ei	ei	jah	jah	ei	jah
b) Tehingute liik ja maht aasta jooksul vähemalt järgmiste tehinguliikide lõikes: 1) kaupade ost-müük; 2) kinnisvara ja muude varade ost-müük; 3) teenuste ost-müük; 4) laenude andmine või saamine; 5) garantii või tagatise andmine või saamine; 6) muud tehingud.	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
c) Saldod seotud osapooltega bilansikuupäeva seisuga ning nende saldode lepingulised tingimused (sh intressimäärad ja info tagatiste kohta).	jah	jah	jah	puudulik	jah	jah	jah	jah	jah	puudulik

	Eesti Vangla-tööstus AS	Kawe Kapital AS	Kvatro Kinnisvarahalduse OÜ	Pädaste Mõis OÜ	Avallone AS	Estanc AS	Estiko AS	Haapsalu Uksetehas AS	Koolibri AS	Plastone OÜ
d) Informatsioon seotud osapooltega tehtud tehingute kohta on avalikustatud vähemalt järgmiste seotud osapoolte rühmade lõikes: 1) ettevõtte, millel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle; 2) tütar- ja sidusettevõtteid; 3) ettevõtte või tema emaettevõtte juhtkond ja ettevõtte eraisikutest omanikud, kellel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle, eelmainitud isikute lähedased pereliikmed ning kõigi eelmainitud isikute poolt kontrollitavad või nende olulise mõju all olevad ettevõtteid; 4) muud seotud osapooled.	jah	jah	jah	puudulik	puudulik	puudulik	jah	jah	puudulik	jah
e) Juhtkonna liikmetele aruandeaastal arvestatud tasu, olulised soodustused ja nendega seotud tingimuslikud kohustused.	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	puudulik
f) Seotud osapoolte vastu olevate nõuete allahindlused ja vastav kulu aruandeperioodil.	ei	ei	ei	ei	ei	pr	ei	ei	ei	ei

Allikas: 20; 21; autori koostatud

## Lisa 12. Seotud osapooled – Big 4 auditeeritud aruanded

	OÜ Eesti Pandi-pakend	Tavex-Wise AS	Finora Capital OÜ	Tamro Eesti OÜ	Astlanda Hotelli AS	Auto 100 AS	Klinkmann Eesti AS	Schenker AS	Tele2 Eesti AS	Vennad-Dahl AS
a) Ettevõtet kontrolliva osapoole nimetus.	ei	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
b) Tehingute liik ja maht aasta jooksul vähemalt järgmiste tehinguliikide lõikes: 1) kaupade ost-müük; 2) kinnisvara ja muude varade ost-müük; 3) teenuste ost-müük; 4) laenude andmine või saamine; 5) garantii või tagatise andmine või saamine; 6) muud tehingud.	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
c) Saldod seotud osapooltega bilansikuupäeva seisuga ning nende saldode lepingulised tingimused (sh intressimäärad ja info tagatiste kohta).	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah



	OÜ Eesti Pandi-pakend	Tavex-Wise AS	Finora Capital OÜ	Tamro Eesti OÜ	Astlanda Hotelli AS	Auto 100 AS	Klinkmann Eesti AS	Schenker AS	Tele2 Eesti AS	Vennad-Dahl AS
d) Informatsioon seotud osapooltega tehtud tehingute kohta on avalikustatud vähemalt järgmiste seotud osapoolte rühmade lõikes: 1) ettevõtte, millel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle; 2) tütar- ja sidusettevõtteid; 3) ettevõtte või tema emaettevõtte juhtkond ja ettevõtte eraisikutest omanikud, kellel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle, eelmainitud isikute lähedased pereliikmed ning kõigi eelmainitud isikute poolt kontrollitavad või nende olulise mõju all olevad ettevõtteid; 4) muud seotud osapooled.	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah	jah
e) Juhtkonna liikmete aruandeaastal arvestatud tasu, olulised soodustused ja nendega seotud tingimuslikud kohustused.	jah	ei	jah	jah	pr	jah	pr	ei	jah	jah
f) Seotud osapoolte vastu olevate nõuete allahindlused ja vastav kulu aruandeperioodil.	ei	ei	ei	ei	pr	pr	ei	ei	ei	ei

Allikas: 20; 21; autori koostatud

## Lisa 13. Küsimustik vandeaudiitorite seas

Lugupeetud vastaja, küsitlus on koostatud lõputöö raames teemal "Auditeeritud ja auditeerimata majandusaasta aruannete informatsiooni avalikustamise nõuete täitmine vastavalt Eesti heale raamatupidamistavale".

Lõputöö eesmärk on anda hinnang auditeeritud ja auditeerimata majandusaasta aruannetes informatsiooni avalikustamise nõuete täitmisele vastavalt Eesti heale raamatupidamistavale.

Iga küsimuse puhul on toodud vastusevariandid või vastav lahter omapoolse kommentaari lisamiseks, kusjuures Teie poolsed kommentaarid on väga väärtuslikud antud lõputöö jaoks.

Küsimuste vastamiseks kuluv aeg on orienteeruvalt 10 minutit. Küsimustik on anonüümne. Vastuseid kasutatakse vaid lõputöö raames.

**\* Kohustuslik**

**Kuidas osutate vandeaudiitori kutseteenuseid? \***

*Märkige ainult üks ovaal.*

- Füüsilisest isikust ettevõtjana
- Audiitorühingu kaudu

**Kui vastasite eelnevale küsimusele audiitorühingu kaudu, siis kas tegutsete mõnes Big4 audiitorettevõttes?**

*Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei

**Kas kasutate avalikustamise nõuete kontrollimiseks mõne rahvusvahelise audiitorettevõtte poolt koostatud RTJ kontroll-lehte? \***

*Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei

**Kui vastasite eelmisele küsimusele Ei, siis kuidas kontrollite majandusaasta aruannetes avalikustamise nõude täitmist?**

**Kui avastate, et ettevõtte rikub avalikustamise nõuet, kas annate välja märkusega järelalusotsuse? \***

*Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei
- Sõltuvalt olukorrast

**Kui vastasite eelnevale küsimusele Ei või Sõltuvalt olukorrast, siis palun põhjendage oma vastust**

---

**Kas Teie arvates oleks vaja ühtset kontroll-lehte, mille abil saaks kontrollida avalikustamise nõudeid majandusaasta aruandes? \***

*Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei

## **SUMMARY**

### **COMPLETION OF DISCLOSURE REQUIREMENTS IN ANNUAL REPORTS IN ACCORDANCE WITH THE ACCOUNTING PRINCIPLES GENERALLY ACCEPTED IN ESTONIA**

**Kristel Kesner**

Language:	Estonian	Figures:	8
Pages:	41	Tables:	0
References:	51	Appendixes:	13
Keywords:	annual report, disclosure, accounting principles, audit, auditor's report		

At the end of every financial year, accounting entities have to prepare an annual report that includes sufficient information about the activity and performance of the company and that would give the reader of the report a fair and true view of the financial situation of the company. The users of annual reports are different stakeholders that seek necessary information in the report. Consequently, it is important that all the information required by the law has been disclosed in the annual report.

The author selected this topic because the field of accounting is in constant evolution and therefore, it is necessary to consider and monitor whether business operators can keep up with changes, improve their accounting processes accordingly, and meet all requirements. The topic of this final paper is relevant for many target groups, such as companies of different size, their managers and accountants, and sworn auditors.

The objective of the thesis is to assess how the disclosure requirements have been met in audited and unaudited annual reports in accordance with the accounting principles generally accepted in Estonia.

To achieve this objective, the author set the following research tasks:

- to give an overview of the accounting principles generally accepted in Estonia and the implementation thereof;
- to give an overview of the requirements set down in the law about disclosure in annual reports;
- to review research conducted in the past;
- to identify the main failures in audited and unaudited reports;
- to conduct a survey among sworn auditors;
- to analyse how sworn auditors audit disclosure in the annual report.

In the thesis, the author analyses audited and unaudited annual reports against the checklist of the guidelines issued by the Accounting Standards Board of Estonia prepared by AS PricewaterhouseCoopers. In addition, the author distributes a questionnaire in the web environment Google Drive among sworn auditors to identify how they audit whether the disclosure requirements have been met and to find out if they use checklists developed by major audit firms.

The final paper revealed that disclosure in audited and unaudited annual reports is more or less of a problem. The hypothesis put forward in the introduction that unaudited annual reports have more errors than audited annual reports was confirmed during the work. However, as for audited reports, there are more problems in reports audited by smaller audit firms and fewer in reports audited by the Big 4 audit firms.

Notes on annual accounts were deficient in the reports of 12 companies out of 30. References in the main financial statements of 17 companies were deficient and missing altogether in three unaudited reports. Only the reports of ten companies included all the necessary references in their respective annual report. Cross-references were also deficient. There were also errors in different notes on the annual accounts of various companies. In the assessment of the author, unnecessary notes were in five annual reports. Almost all audited reports failed to disclose the customer agreement fee of the audit firm.

The proposals of the author to improve the situation are the following.

1. Business operators and accountants have to pay more attention to the review of their accounting principles and notes in their annual reports and ensure that everything required is covered. One possible solution is to check reports against relevant checklists.
2. The commercial register system should have a verification method that ensures that when a note to an annual report has to be created, it must also be referred to in the annual report. The system should make it impossible to submit the report without such a

reference. However, companies should still have an option to prepare notes that are not referred to in the report, such as events after the balance sheet date, contingent liabilities, and transactions with related parties.

3. The commercial register should establish a stricter verification method for unaudited reports to prevent business operators submitting deficient reports. In the opinion of the author, the commercial register should have a list of basic errors that have to be prevented, or a checklist.
4. The Accounting Standards Board has to review the requirement for the disclosure of customer agreement fees of audit firms and, if necessary, make a proposal to remove this provision from its guidelines and the Accounting Act because the amounts are usually insignificant.

The second part of the thesis revealed that many small audit firms do not use checklists developed by international audit firms in their work. For that purpose, they have worked out their own checklists, or audit annual reports solely based on the guidelines issued by the Accounting Standards Board or experience. However, many sworn auditors found that there should be a common checklist to verify that the disclosure requirement has been met. The research work conducted in the second part of the paper also showed that in the opinion of sworn auditors, a qualified opinion is not always reasoned when business operators have breached the disclosure requirement. According to them, giving a qualified opinion depends on whether the breach is material and undisclosed information includes information that could influence the financial decisions of the readers of the report.

The author makes the following proposals based on the second part of the thesis.

1. The Accounting Standards Board should develop common checklists for all audit firms. The checklists should cover the disclosure requirements imposed on financial statements.
2. Another option is for audit firms themselves to develop checklists of the relevant requirements that shall be physically included in audit documentation. This would be one requirement that is checked during the audit quality control.
3. Accountants and auditors must pay more attention to the disclosure requirements.
4. More training events must be organised for accountants on how to prepare the annual report and notes on annual accounts.
5. Estonian companies should consider using a voluntary audit or review service, even if they are not required to have their annual report audited.
6. The Board of Auditors should organise more training events and seminars for audit firms where sworn auditors of international audit firms could share their experience and knowledge with sworn auditors of smaller audit firms.

In summary, the author can say that meeting the disclosure requirements causes problems even if an e-reporting service is available. However, the situation has improved compared to the reports submitted in 2005 and, clearly, the e-Commercial Register has played a role in this achievement.

Deklareerin, et käesolev lõputöö, mis on minu iseseisva töö tulemus, on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli diplomi taotlemiseks ning selle alusel ei ole varem taotletud akadeemilist kraadi ega diplomit.

Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjanduslikest allikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

Autor: .....  
(Kristel Kesner, 5. detsember 2016)

Üliõpilaskood: .....

Töö vastab kehtivatele nõuetele.

Juhendaja: .....  
(Evelin Lindvers, 5. detsember 2016)

Kaasjuhendaja: .....  
(Ester Vahtre, 5. detsember 2016)

Kaitsmisele lubatud: ”.....” ..... 2016

TTÜ TK kaitsmiskomisjoni esimees:

.....  
(nimi, allkiri)