

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Joonas Ollisaar

**FINANTSARVESTUSE ARENG BALTI RIIKIDES  
PÄRAST ISESEISVUSE TAASTAMIST**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: lektor Monika Nikitina-Kalamäe

Tallinn 2015

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud teiste autorite kõikidele töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Joonas Ollisaar.....

Üliõpilase kood: 114011

Üliõpilase e-posti aadress: [joonasollisaar@gmail.com](mailto:joonasollisaar@gmail.com)

Juhendaja lektor Monika Nikitina-Kalamäe:

Töö vastab bakalaureusetööle esitatud nõuetele

.....

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

## SISUKORD

ABSTRAKT .....	3
SISSEJUHATUS .....	4
1. EESTI VABARIIGI FINANTSARVESTUSE ARENG TAASISESEISVUMISE JÄREL..	6
1.1. Eesti Vabariigi finantsarvestuse areng aastatel 1990-1994 .....	7
1.2. Eesti Vabariigi finantsarvestuse areng aastatel 1995 – 2002.....	10
1.3. Eesti Vabariigi finantsarvestuse areng alates aastast 2003 .....	13
2. LÄTI VABARIIGI FINANTSARVESTUSE ARENG TAASISESEISVUMISE JÄREL .	15
2.1. Finantsarvestuse areng Läti Vabariigis aastatel 1990 - 1999 .....	15
2.2. Finantsarvestuse areng Läti Vabariigis alates aastast 2000 .....	19
3. LEEDU VABARIIGI FINANTSARVESTUSE ARENG TAASISESEISVUMISE JÄREL	
.....	23
3.1. Finantsarvestuse areng Leedu Vabariigis aastatel 1990-1999 .....	23
3.2. Finantsarvestuse areng Leedu Vabariigis alates aastast 2000 .....	27
4. BALTI RIIKIDE TAASISESEISVUMISE JÄRGSE FINANTSARVESTUSE ARENGU	
VÕRDLUS .....	30
KOKKUVÕTE .....	35
SUMMARY .....	37
VIIDATUD ALLIKAD .....	39

## **ABSTRAKT**

Antud bakalaureusetöö pealkiri on: Finantsarvestuse areng Balti riikides pärast iseseisvuse taastamist.

Bakalaureusetöö uurimisprobleemi ja aktuaalsuse saab siduda Euroopa Liidu raamatupidamise direktiiviga, millega EL-i liikmesriigid peavad oma õigusaktid kooskõlla viima hiljemalt käesoleva aasta suvel. Käesoleva töö eesmärgiks oli võrrelda arenguid Balti riikide finantsarvestuses pärast iseseisvuse taastamist.

Töö tulemusena saab välja tuua järgnevad sarnasused ja erinevused Balti riikide finantsarvestuse arengutes alates taasiseseisvumisest:

1. Raamatupidamissüsteemi reformeerimine ei alanud Baltimaades üheaegselt.
2. Igas riigis on alates taasiseseisvumisest jõustunud erinev arv aruandlust reguleerivaid õigusakte.
3. Tänu finantsarvestuse globaalsele ühtlustumisele on tänaseks päevaks kõik põhjaruanded Balti riikides omavahel kooskõlas.
4. Euroopa Liidu õigusaktid mõjutavad otseselt aruandlusega seotud seadusandlust Balti riikides.
5. Baltimaades tegutsevad ettevõtted võivad koostada finantsaruandeid kooskõlas riiklike standarditega või IFRSiga.

Võtmesõnad: arengud finantsarvestus, Eesti finantsarvestus, Läti finantsarvestus, Leedu finantsarvestus, Balti riigid, raamatupidamine, aruandlus

## SISSEJUHATUS

Teise maailmasõja ühe tagajärjena liideti Balti riigid Nõukogude Liidu koosseisu. Eesti, Läti ja Leedu olid sunnitud veetma võõrvõimu all aastakümneid. 1980ndate aastate teise poole sündmused andsid Balti riikidele alust optimismiks. Perestroika käigus kasvas inimeste ühtekuuluvustunne ning hakkasid tekkima rahvuslikud liikumised, mille eesmärk oli püüelda iseseisvuse poole. Riigivõimud ei olnud suutelised alanud protsessi peatama. Balti riikidel õnnestus Nõukogude Liidu lagunemise järel taastada oma iseseisvus.

Plaanimajanduselt turumajandusele üleminek nõudis mitmeid muutuseid seadusandluses. Balti riigid pidid hakkama üles ehitama oma raamatupidamissüsteeme, sest Nõukogude Liidu aruandlussüsteem ei sobinud turumajanduse keskkonda. See nõudis finantsarvestust reguleerivate seaduste ja muude õigusaktide välja töötamist.

Käesoleva töö uurimisprobleemi ja aktuaalsuse saab siduda Euroopa Liidu raamatupidamise direktiiviga, millega EL-i liikmesriigid peavad oma õigusaktid kooskõlla viima hiljemalt käesoleva aasta suvel. Euroopa Liidu piires üritatakse ühtlustada finantsarvestusele kehtestatavaid nõudeid ning sellest lähtuvalt esitataksegi bakalaureusetöös tagasivaade senistele aruandluse reguleerimise arengutele taasiseseisvunud Balti riikides.

Antud bakalaureusetöö eesmärgiks oli võrrelda arenguid Balti riikide finantsarvestuses alates taasiseseisvumisest. Eesmärgi saavutamiseks koostas autor järgmised uurimisküsimused:

1. Millised olid oluliseimad sündmused ja vastu võetud õigusaktid Balti riikides pärast iseseisvuse taastamisest?
2. Milliseid sarnasusi ja erinevusi esines Balti riikide finantsarvestuse oluliseimates sündmustes ja õigusaktides alates taasiseseisvumisest tänapäevani?

Püstitatud eesmärgi saavutamiseks uuris autor erialast kirjandust, et luua taasiseseisvunud Eesti, Läti ja Leedu finantsarvestuse arengu tähtsaimate sündmuste kronoloogiline järjekord. Erialakirjanduse põhjal loodud kronoloogiat analüüsidis tõi autor välja Balti riikide aruandlussüsteemide arengus eksisteerinud sarnasused ja erinevused.

Bakalaureusetöö esimeses, teises ja kolmandas peatükis esitatakse tähtsaimad arengud taasiseseisvunud Balti riikide finantsarvestuse arengus. Tuuakse välja peamised aruandlussüsteemi reguleerivad õigusaktid, raamatupidamisalast tegevust suunavad institutsioonid ning kohustuslikud raamatupidamisaasta aruanded. Peatükid on jaotatud alapeatükkideks vastavalt ajaperioodidele.

Bakalaureusetöö viimases peatükis võrdleb autor eelnevates peatükkides esitatud infot. Peamisteks võrdlusobjektideks on raamatupidamise aastaaruannete koosseisud ning aruandlust reguleerivad õigusaktid.

Bakalaureusetöö autor tänab oma juhendajat, kes aitas kaasa töö valmimisele.

# 1. EESTI VABARIIGI FINANTSARVESTUSE ARENG TAASISEISEISVUMISE JÄREL

Plaanimajandusega riikide kokku kukkumine 1980ndate lõpus ning 1990ndate alguses muutis suurel määral raamatupidamise keskkonda endistes sotsialismimaades, kaasa arvatud Eestis. Riik läks plaanimajanduselt üle turumajandusele, mis hõlmas märkimisväärsed seaduslikke ja institutsionaalseid muutuseid määrustes, eelkõige raamatupidamisega seotud regulatsioonides, ning mis panid aluse uue raamatupidamiskeskonna arenguks. Vana raamatupidamissüsteem, mille peamiseks eesmärgiks oli kontrollida riigi majandusplaanide täitmist, asendati süsteemiga, mille eesmärk on toota finantsaruandeid tarbijatele ning anda juhtkonnale infot otsuste langetamisel. (L. Alver *et al* 2014, 238)

Viimase kahe dekaadi jooksul Eestis läbi viidud raamatupidamise reforme võib tuua näiteks, kuidas üles ehitada oma riiklik raamatupidamissüsteem muutuva majanduse tingimustes. Eesti raamatupidamissüsteemi arengu võib jaotada kolme ajaperioodi: sissejuhatav periood (aastad 1990-1994), süsteemi ülesehituse periood (aastad 1995-2002) ja süsteemi arendamise periood (alates aastast 2003). (Haldma, Lääts 2012, 16)

Protsess algas Eesti väljumisega endise Nõukogude Liidu (NL) majandusruumist ja integreerumisega rahvusvaheliste majandussuhete süsteemi. Oluliseks häirivaks teguriks osutus seejuures Eesti ettevõtete ja nende välismaiste (põhja- ja läänepoolsete) partnerite raamatupidamissüsteemide erinevus, Eesti raamatupidamise ja aruandluse korraldatuse väljaspoole raskesti mõistetavus, mis mõjutas otseselt finantsinvesteeringuid Eesti majandustegevusse. Näiteid saab tuua tollase Eesti (ja kogu NLi) raamatupidamise ja aruandluse korraldamise keskse tähtsusega aspektidest, mis olid välispartneritele võõrad või raskesti arusaadavad ning nende riikide arvestuse ja aruandlussüsteemiga kokkusobimatud (Järve 2006, 262-263):

1. Raamatupidamisarvestust ja aruandlust reguleeriva raamatupidamise seaduse puudumine. Seadust asendasid mitmed kõige kõrgemate institutsioonide (NSVL

Ministrite Nõukogu, Rahandusministeerium, Statistika Keskvalitsus jt) välja antud, kuid raamatupidamistöö korralduse suhtes lünklikud õigusaktid.

2. Raamatupidamise aruannetest asetati põhirõhk bilansile (mille kontodel arvutati kasum või kahjum), mitte aga kasumiaruandele.
3. Keeruline ja raskepärane, vaid käsitsitööks sobiv majandustehingute raamatupidamisliku registreerimise vorm (nn žurnaalorderi vorm).
4. Muud arvestusmetoodilised ja –tehnilised küsimused (kindel kontoplaan, mis ei võimaldanud arvestada erinevate ettevõtete tegevuse omapära, arvestuse kassapõhisus, fondide, põhivara, väheväärtusliku inventari jms arvestus) jne.

### **1.1. Eesti Vabariigi finantsarvestuse areng aastatel 1990-1994**

Kommunistliku režiimi langemine Eestis lõi eeldused uueks majanduslikuks mõtlemiseks. Üleminek plaanimajanduselt turumajandusele hõlmas radikaalseid muudatusi majanduses, sealhulgas ka finantsarvestuses. Nõukogude raamatupidamissüsteem ei vastanud enam juhtide informatsioonivajaduse nõuetele. Peamiseks probleemiks oli paindlike raamatupidamise regulatsioonide süsteemi loomine, mis vastaks 21. sajandi väljakutsetele võimaldades integratsiooni ja kooskõlastamist rahvusvahelise raamatupidamise raamistikuga. Märkimisväärsed muudatused said võimalikuks pärast taasiseseisvumise väljakuulutamist 20. augustil 1991. aastal. (Tikk 2010, 345)

Esimene samm Eestis toimiva raamatupidamise ja aruandluse süsteemi ajakohastamisel, selle välisriikide äripartneritele ja muudele huvilistele arusaadavamaks, loetavamaks ja aktsepteeritavamaks tegemisel (mis võimaldaks Eestisse ka suuremaid finantsinvesteeringuid tuua), oli raamatupidamise põhimääruse väljatöötamine professor Erik Linnaksi ja dotsent Kaido Kallase poolt, mis kinnitati Eesti Vabariigi valitsuse määrusega nr 142 (06.07.1990; „Raamatupidamise ... 2015) ja mis jõustus 1. jaanuarist 1991. (Järve 2006, 263)

Eesti raamatupidamise põhimäärus oli esimene jõustunud määrus, mis astus kõrvale Nõukogude raamatupidamissüsteemist tolleaegsetes NLi liikmesriikides. Seetõttu tekitas see märkimisväärset huvi ka mujal NLis ning etendas positiivset rolli raamatupidamise



reformeerimise vaatenurgast. Raamatupidamise põhimäärus tõlgiti vene keelde ning avaldati mitmetes NLi ajakirjades. See mõjutas raamatupidamise reformide kavandamist ka teistes Nõukogude liikmesriikides. (Bailey *et al* 1995, 687-688)

Põhimääruse kasutuselevõtuga peatati kõigi selle sätetega vastuolus olevate varasemate (NLi aegsete) raamatupidamisarvestuse korraldamist reguleerivate õigusaktide (juhendid, eeskirjad jm) kehtivus. Sellega loodi eeldused rahvusvaheliste arvestusstandardite kohase raamatupidamisarvestuse juurutamiseks turumajanduse tingimustes. Põhimääruse kehtestamisega toimusid arvestuspraktikas mitmed pöördelise tähtsusega muudatused (Järve 2006, 263):

- 1) kassapõhine raamatupidamisarvestus asendus tekkepõhisega;
- 2) majandusaasta raamatupidamisaruanne hakkas koosnema ülesehituselt (struktuurilt) uuest, rahvusvaheliselt tunnustatud nõuetele vastavast bilansist, kasumiaruandest ning käibekapitali muutumist iseloomustavast finantsseisukorra aruandest ja lisadest;
- 3) iga raamatupidamiskohustuslane pidi koostama arvestuse iseseisvaks korraldamiseks raamatupidamise sise-eeskirja (majandustehingute dokumenteerimine, finantsstrateegiast lähtuv põhivara ja väikevahendite arvestus, kontoplaan, inventuuride korraldamine jne);
- 4) kasutusele võeti mitmed uued kontod (immateriaalsed aktivad, valuutakonto, pikaajalised finantsinvesteeringud, arveldused osanikega jne), loobuti uutes tingimustes mittevajalikest kontodest (lähetatud toodang jne) ning arvestuspraktikasse toodi uued mõisted (ärisaladus, firmaväärtus jne), kehtestati ettevõtte raamatupidamisaruande ja raamatupidamise õigsuse audiitorkontrolli kohustus.

Põhimääruse kohaselt olid raamatupidamiskohuslasteks juriidilised isikud, sealhulgas:

- 1) ettevõtteseaduse kohaselt registreeritud ettevõtted, 2) eelarvelised riigi- ja oma-valitsusasutused ja 3) muud asutused ja organisatsioonid. Põhimäärus ei laienenud taludele ja individuaaltöoga tegelevatele üksikisikutele, kelle poolt peetava arvestuse ja aruandluse korda reguleeriti maksuseadusandlusega. („Raamatupidamise ... )

Seaduse kohaselt oli raamatupidamise organiseerimise kohustus täielikult ettevõtte juhi õlgadel. Turumajanduse tingimuste loomisel muudeti riigiettevõtted eraettevõteteks. Tegevdirektor oli vastutav ettevõtte majandusliku edu eest, seega tundus kohane, et ta peaks

vastutama ka raamatupidamise organiseerimise eest. (Bailey *et al* 1995, 690-691) Selle ülesande täitmiseks võis ta toimida alternatiivselt („Raamatupidamise ... ):

- 1) moodustada ettevõtte (asutuse, organisatsiooni) koosseisus raamatupidamisosakonna, mida juhib pearaamatupidaja;
- 2) kasutada raamatupidamisfirma teenuseid vastavalt lepingule;
- 3) kasutada atesteeritud mittekoosseisulise raamatupidamisspetsialisti teenuseid vastavalt lepingule.

Raamatupidamiskohuslane pidi raamatupidamist pidama kahekordse kirjendamise põhimõttel. Raamatupidamisaruanne tuli esitada kooskõlas Eesti keeleseaduse nõuetega eesti keeles ja eesti vääringus (*Ibid.*).

Pärast majandusaasta lõppu tuli dokumente säilitada ettevõtte arhiivis. Kõiki raamatupidamisdokumentide koostamist puudutavaid juhiseid tuli säilitada minimaalselt viis aastat pärast majandusaasta lõppu, et oleks võimalik kindlaks teha raamatupidamisprotseduure ja kontoplaani kasutust. Raamatupidamisaruandeid tuli säilitada igavesti. (Bailey *et al* 1995, 692)

1991. aastal sai põhimääruse kohaselt Eesti Raamatupidamise Toimkonnast, mille tegevuse üle teostas järelevalvet Rahandusministeerium, raamatupidamist juhtiv üksus. Raamatupidamise Toimkonna peamiseks ülesandeks oli väljastada kohustuslikke raamatupidamise juhendeid ja metoodilisi soovitusi. Kõik edasised arengud raamatupidamise valdkonnas algatas ja valmistas ette Raamatupidamise Toimkond. (Haldma 2004, 546-547)

Põhimääruse järgne raamatupidamisarvestus tagas, sõltumata omandivormist, kõigi raamatupidamiskohustuslaste majandusliku informatsiooni metoodiliselt õige töötlemise, turumajanduslike nõuetele vastava ja maksuseadusandlusega seonduva uuendatud aruandluse koostamise ning esitamise. Ent põhimäärus oli üksnes esimene, väga lühikese ajaga koostatud ja arvestuse ümberkorraldamise esmavajalike probleemide lahendamisele orienteeritud õigusakt. (Järve 2006, 263)

Eesti raamatupidamise põhimäärusega kaasnes ka negatiivne aspekt. Sellest sai alguse raamatupidamise kooskõla lagunemine NLi liikmesriikide hulgas. Seniajani oli NL olnud suurima territooriumiga piirkond, kus rakendati sarnaseid raamatupidamismeetodeid. Kui Balti riigid hakkasid püüdlema iseseisvumise poole, siis tekkisid ka erinevad lähenemisviisid radikaalseks raamatupidamise reformiks. (Bailey *et al* 1995, 688)

Raamatupidamise põhimäärus algatas ka sissejuhatava perioodi turumajandusliku raamatupidamissüsteemi loomisel. Kuigi raamatupidamise põhimäärus oli tänapäeva arusaamade kohaselt sisult küllaltki tagasihoidlik, koosnedes kõigest kümnest leheküljest, siis selle mõju aitas suuresti kaasa soodsa keskkonna loomisele turumajanduslike raamatupidamise põhiprintsiipide omandamiseks. (Haldma, Lääts 2012, 16)

Kohaliku raamatupidamisalase kompetentsi puudulikkuse tõttu esines mõningaid raskuseid kõlblike ja kõlbmatute raamatupidamisprotseduuride ja –tavade eristamises. Seetõttu osutus välismaine nõuanne suureks abiks kohaliku raamatupidamise seaduse väljatöötamisel. Näiteks olid kolmel Eesti Raamatupidamise Toimkonna liikmel seitsmest uue Eesti raamatupidamise seaduse ettevalmistuse perioodil (aastatel 1993-1994) rahvusvahelise töö kogemus. (Haldma 2003, 504)

Eesti raamatupidamise põhimäärus kehtis 1995. aastani. See dokument tõi kasutusele mitmeid uusi raamatupidamiskontseptsioone ja –printsipe, uusi mõisteid ja uue finantsaasta aruannete kogumi (koosnedes bilansist, kasumiaruandest, finantsseisukorra aruandest ja lisadest). Tolle perioodi peamiseks karakteristikuks võib pidada segu minevikust (mõned elemendid Nõukogude raamatupidamissüsteemist jäid endiselt jõusse), olevikust (uute meetodite, printsiipide ja finantsaruannete kasutuselevõtt) ja tulevikust (paljude uute turumajanduslike terminite kasutuselevõtt, mis tegelikult polnud veel Eesti majanduses kasutusel). (L. Alver *et al* 2014, 239)

Esimene samm Eesti auditeerimiskeskonna loomisel tehti 1990. aastal, kui avaldati „Eesti Auditeerimiseeskiri”. Aastatel 1992-1995 hakkasid kuus suurt auditeerimisfirmat tegutsema ka Eestis. 1994. aastal töötati välja esimene auditeerimisjuhiste kogumik. Need sammud andsid olulise panuse ja aitasid luua soodsat keskkonda Eesti raamatupidamise seaduse ettevalmistamisel ja elluviimisel. (Haldma 2003, 504)

## **1.2. Eesti Vabariigi finantsarvestuse areng aastatel 1995 – 2002**

1990ndate keskpaigas oli Eesti ärikeskkonna areng mõjutatud kontseptuaalsetest muutustest ning arengutest õigusruumis (eelkõige maksunduses), omandiõiguse muutustest (kõige intensiivsemaks erastamise perioodiks peetakse aastaid 1993-1995) ning suurenenud

välisinvesteeringute kasvust. Seega oli peamine küsimus kuidas ehitada tulevikule suunatud ning paindlikku raamatupidamisregulatsioonide süsteemi, mis võimaldaks Eesti raamatupidamisel integreeruda Euroopa aruandluse raamistikku. (Haldma 2004, 547)

Põhjaliku uurimise, diskussioonide, hoolikate kaalutlemiste ning mõningase praktilise testimise tulemusena lõi Raamatupidamise Toimkond Eesti raamatupidamise seaduse (ERPS) eelnõu, mis võeti Riigikogus vastu juunis 1994 ning hakkas kehtima jaanuaris 1995. Üks Eesti raamatupidamise seaduse peamisi eesmärke oli luua vahendeid kontinentaal-Euroopa ja angloameerika lähenemisviiside ühendamiseks (*Ibid.*, 547).

Seaduse eesmärk oli seega luua õigusalusel ja kehtestada põhinõuded rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetest lähtuva raamatupidamisarvestuse ja –aruandluse korraldamiseks Eesti Vabariigis. Tulenevalt sellest vastas seadus, võrreldes põhimäärusega, tunduvalt enam rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele, rahvusvaheliste raamatupidamise standardite (IAS) sisule ja hõlmas kõik raamatupidamise põhiküsimused. (Järve 2006, 263)

Raamatupidamise seaduse eesmärgi saavutamiseks sisaldasid selles, võrreldes põhimäärusega, järgmised keskse tähtsusega muudatused (*Ibid.*, 263-264):

1. Avati raamatupidamisarvestuse ja –aruandluse korraldamisega seonduvate põhimõtete (vara, kohustis, tulu, kulu, bilanss, kasumiaruanne jne) sisuline tähendus.
2. Fikseeriti ja avati rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtted (majandusüksuse, jätkuvuse, objektiivsuse jne printsiibid, kokku 13 printsiipi), mille järgimine tagab raamatupidamiskohustuslase vara, kohustiste, omakapitali ning majandustegevuse tulemuse õigesti kajastamise raamatupidamise aastaaruandes.
3. Kehtestati üks bilansiskeem ja kaks kasumiaruande skeemi, mis annab raamatupidamiskohustuslasele valikuvõimaluse.
4. Esimest korda toodi Eesti raamatupidamispraktikasse hea raamatupidamistava mõiste. See tähendab rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginevat raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ja mida täiendavad EV Raamatupidamise Toimkonna juhendid ja soovitused.

5. Seaduses avati põhi- ja käibevara, kohustiste, tulude ja kulude olemus, hindamise ja arvestuses kajastamise meetodika. Raamatupidamise aastaaruandele lisandusid lisad raamatupidamise aastaaruande koostamisel kasutatud arvestusmeetodite, hindamisaluste jne kirjeldamiseks. Lisana esitati ka ettevõtte äritegevuse, investeerimise ja finantseerimise rahakäivet iseloomustav rahakäibe aruanne.

Seaduse kohaselt koosnes raamatupidamise aastaaruanne bilansist, kasumiaruandest ja aastaaruande lisadest. Aastaaruanne tuli koostada eesti keeles ja Eesti Vabariigis ametlikult kehtivas vääringus. Seadus kehtis kõigile Eestis registreeritud juriidilistele isikutele ning ettevõtlusega tegelevatele füüsilistele isikutele, välja arvatud Eesti Pank. (Raamatupidamise seadus 1994)

Alates 1995. aastast on raamatupidamise raamistik ja protseduurid Eesti ettevõtetes ja institutsioonides seaduslikult reguleeritud Eesti raamatupidamise seaduse ning Raamatupidamise Toimkonna juhenditega (RTJ-ga). Selline kombinatsioon omas raamatupidamise reformi algperioodil mitmeid eeliseid kiirendades kogu protsessi ning muutes ülemineku paindlikuks. Eesti „Raamatupidamise seadus” toimis raamseadusena, samas Toimkonna juhendid täpsustasid finantsarvestuse konkreetsemaid küsimusi. (Haldma 2004, 548)

Eesti raamatupidamisregulatsioonis esindab raamatupidamise seadus kontinentaal-Euroopa lähenemisviisi, samas Toimkonna juhendid esindavad angloameerika stiili. Ainus riik peale Eesti, mis võttis kasutusele sarnase raamatupidamisregulatsioonide süsteemi 1990ndate esimeses pooles, oli Sloveenia. Kümnendi teisel poolel rakendati seda lähenemist mitmetes turumajanduslikes riikides nagu Saksamaa, Norra, Rootsi ning seejärel ka Lätis ja Leedus. (Popa *et al* 2009, 1127)

Aastatel 1995-2000 väljastas Raamatupidamise Toimkond 16 juhendit arendamiseks konkreetseid aspekte Eesti raamatupidamises, sealhulgas raamatupidamisprintsiipe, finantsaruannete ettevalmistamist, tulu kajastamist jne. Ainus probleem oli selles, et juhendid ei olnud kohustuslikud. Need olid vaid soovitusel, ning raamatupidamise seadusega ebakõla korral tuli juhendada seaduse järgi. (L. Alver *et al* 2014, 240)

Esimene raamatupidamise seadus kehtis aastast 1995 kuni 2002. aasta lõpuni ning seda parandati mitmeid kordi. Kahjuks olid need muudatused marginaalsed. Raamatupidamise seadus võttis arvesse kehtivaid rahvusvahelisi aruandluse nõudeid nagu ka suurt osa Euroopa Liidu neljanda direktiivi tingimusi. (*Ibid.*, 240-241)

### 1.3. Eesti Vabariigi finantsarvestuse areng alates aastast 2003

Ent üldtunnustatud arvestusprintsiibid ei ole muutumatud ega jäigad. Nad arenevad ja täiustuvad koos majandustingimuste, riikidevaheliste majandussuhete, kapitaliturgude, majanduskeskkonna, kui terviku muutumisega. Nii oli rahvusvahelistes arvestusstandardites 2002. aastaks toimunud olulisi muutusi. Lisandunud oli uusi standardeid, paljusid olemasolevaid oli korrigeeritud ja täiendatud. Tekkinud oli praktiline vajadus uue seaduse järele. Uus raamatupidamise seadus jõustus 1. jaanuarist 2003. aastal. Selle seadusega viidi Eesti raamatupidamiskorraldus senisest tunduvalt enam vastavusse Rahvusvaheliste Finantsaruandluse Standardite (*International Financial Reporting Standards* ehk IFRS) sisu ja põhimõtetega. Varem kehtinuga võrreldes tunduvalt loogilisemalt üles ehitatud seadusega kaasnesid raamatupidamisarvestuse ja aruandluse korraldamisel järgmised keskse tähtsusega muutused (Järve 2006, 264):

- 1) ettevõtetal tekkis valik raamatupidamise aastaaruande koostamisel: kas lähtuvalt Eesti heast raamatupidamistavast või IFRSide alusel (aruande koostamise kohustus IFRSide alusel on börsiettevõtetal alates 1. jaanuarist 2005);
- 2) raamatupidamise aastaaruanne koosnes senise kahe asemel neljast põhiaruandest: bilansist, kasumiaruandest, rahakäibe aruandest ja omakapitali muutuste aruandest;
- 3) seadusesse lülitati olulise tähtsusega arusaadavuse ja sisu ülimuslikkuse printsiibid, välja jäeti aga arvestustehnilise iseloomuga monetaarsuse, kassa- ja tekkepõhise arvestuse, realiseerimise ja soetusmaksumuse printsiibid.

2004. aasta mais liitus Eesti Vabariik Euroopa Liiduga (EL). Sellest päevast alates on Eesti kohustatud oma tegevustes jälgima ELi õigusakte. Finantsaruandlust EL-is reguleerisid neljas ja seitsmes direktiiv. Eesti raamatupidamise seadus viidi direktiividega kooskõlla. (L. Alver *et al* 2013, 3)

2011. aasta muudatused Eesti raamatupidamise seaduses tulenesid Eesti liitumisest euroalaga. Kehtiv valuuta muutus Eesti krooni asemel euroks. (*Ibid.*, 4)

Tänapäeval kehtestab põhinõuded rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetest lähtuva raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamiseks Eesti raamatupidamise seadus. Eestis on raamatupidamiskohustuslasteks Eesti Vabariik ühe avalik-õigusliku juriidilise isikuna, kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal.

Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest. (Raamatupidamise seadus 2002)

Raamatupidamise aastaaruanne koosneb põhjaruannetest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ning lisadest. Raamatupidamise aastaaruanne koostatakse eesti keeles ja Eestis ametlikult kehtiva vääringu järgi. (*Ibid.*)

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

Eesti raamatupidamise seaduse kohaselt on Raamatupidamise Toimkond Vabariigi Valitsuse poolt moodustatud sõltumatu komisjon, mille ülesandeks on välja anda seadust selgitavaid ja täpsustavaid raamatupidamisalaseid juhendeid ning suunata raamatupidamisalast tegevust. Rahandusministeerium, Vabariigi Valitsus ega muud valitsusasutused ei sekku Toimkonna poolt väljaantavate juhendite sisusse ega koostamise protsessi. (Raamatupidamise seadus 2002) Tänapäevaks on välja töötatud 17 Toimkonna juhendit. (Eesti ...)

Kokkuvõtlikult võib öelda, et kuna Eesti on ELi liikmesriik, siis sealt tuleb ka kohustuslik institutsionaalne surve Eesti raamatupidamiskeskonna arenguks. ELi õigusaktid mõjutavad otseselt Eesti raamatupidamise seadust. (L. Alver *et al* 2013, 4)

Viimasel aastakümnel jõustunud raamatupidamisarvestust ja aruandlust reguleerivate õigusaktide alusel on endise käsumajandusliku Eesti arvestuse ja aruandluse süsteem kujundatud globaliseerunud majandusega harmoneerunud raamatupidamisarvestuse ja aruandluse süsteemiks, mis lähtub rahvusvaheliselt tunnustatud arvestusprintsipiidest ja on kooskõlas rahvusvaheliste arvestusstandarditega (IAS, IFRS). (Järve 2006, 264)

Keskset rolli Eesti raamatupidamissüsteemi reformeerimisel omas Raamatupidamise Toimkond. Algselt oli tegemist Rahandusministeeriumi osakonnaga, kuid mida aeg edasi, seda iseseisvamaks muutus toimkond raamatupidamisregulatsioone puudutavate otsuste tegemisel. (Haldma, Lääts 2012, 17)

Eesti raamatupidamissüsteemi arengut nende kolme perioodi jooksul võib vaadata kui harmoneerumise protsessi, mis suuremal või vähemal määral liikus erinevatel ajaperioodidel piirkondlikust fookusest globaalse ühtlustumiseni (*Ibid.*, 17).

## **2. LÄTI VABARIIGI FINANTSARVESTUSE ARENG TAASISEISESVUMISE JÄREL**

Enne iseseisvumise taastamist oli Läti üks Nõukogude Liidu liikmesriike, kus raamatupidamispoliitika määras plaanimajandus. Tolleaegne raamatupidamissüsteem ei sobinud kokku turumajanduslike tingimustega ning seetõttu oli vaja välja töötada uus sobilik raamatupidamissüsteem. (Brūna, Šneidere 2006, 397)

Uus süsteem pidi toetama majanduse arengut nii era- kui ka avalikus sektoris, pakkuma finantsinformatsiooni ettevõtte tegevuse tulemuste kohta juhtkonnale otsuste tegemiseks ning rahvusvaheliste suhete loomiseks (*Ibid.*, 398).

Läti raamatupidamise arengu varajases staadiumis esines mitmeid raskuseid. Aruandluse reformeerimise käigus astuti mitmeid olulisi samme „Nõukogude raamatupidamisest” rahvusvahelisele turule orienteeritud raamatupidamise suunas. 1990. aasta novembris kohtusid Leedu linnas Druskininkais juhtivad raamatupidamise spetsialistid Eestist, Lätist ja Leedust. Seal pakuti välja ühise raamatupidamissüsteemi mudeli loomist kõikidele Balti riikidele. Seda ideed ei pooldanud aga valitsuste ametnikud ning seega jäi see ka teostamata. (J. Alver *et al* 2011, 110)

Arenguid Läti Vabariigi aruandlussüsteemis võib jaotada kahte perioodi: 1) Läti Vabariigi raamatupidamissüsteemi reformeerimise periood (aastad 1990-1999) ja 2) Euroopa Liidu nõuetega ühtlustumise periood (alates aastast 2000).

### **2.1. Finantsarvestuse areng Läti Vabariigis aastatel 1990 - 1999**

Läti oli Balti riikidest viimane, kus alustati raamatupidamise reformiga. Läti raamatupidamise seadus võeti vastu neli kuud hiljem kui Leedu raamatupidamisprintsipi seadus. Võrreldes Eesti raamatupidamise põhimäärusega oli Läti raamatupidamise seadus



lühem ja lihtsam, koosnedes ainult 17 sektsioonist võrreldes 50 sektsiooniga Eesti raamatupidamise põhimääruses. (Bailey *et al* 1995, 705)

Süsteemi ümberkujundamisel otsustati aluseks võtta Taani seadusandlus ja tegutsemispraktika. Seda otsust ajendasid asjaolud, et Taani on samuti väikeriik ning sealne arvepidamine oli IASile lähedane. Peamised seadusandlikud dokumendid, mis reguleerivad raamatupidamist ja finantsarvestust Lätis pärast iseseisvuse taastamist, nimelt raamatupidamise seadus ja ettevõtte aastaaruannete seadus (22. novembrist 2006 nimetati seadus ümber aastaaruannete seaduseks) koostati üheskoos Taani ettevõtte Schobel & Marholtiga. Seadused võeti vastu 14. oktoobril 1992 ja jõustusid 1. jaanuaril 1993. (J. Alver *et al* 2011, 110)

Need seaduslikud dokumendid sisaldasid viiteid majandusüksustele, millele need seadused kehtisid. Lisaks olid nendes sätestatud peamised tingimused finantsinformatsiooni ettevalmistamiseks, igaaastaste raportite sisu, vara ja kohustiste hindamise reeglid ning muu oluline info. (Brūna, Šneidere 2006, 398)

Seaduste väljatöötamisel rakendati Euroopa Liidu direktiivide peamisi tingimusi. Kõige tähtsamad raamatupidamist reguleerivad direktiivid on neljas, seitsmes ja kaheksas, mis määravad raamatupidamistoimingud, kehtestavad nõuded konsolideeritud finantsaruannetele, audiitori kvalifikatsioonile ja auditeerimise reeglid. Raamatupidamisega seotud reeglid on enamjaolt neljandas direktiivis, seega põhineb Läti raamatupidamise seadus peamiselt just sellel direktiivil. (Brūna, Millere 2007, 19-20)

Läti raamatupidamise seadus kehtis ettevõtetele, mis olid registreeritud äriregistris ning institutsioonidele ja organisatsioonidele, mida finantseeriti riigieelarvest. Selles osas oli Läti raamatupidamise seadus sarnane Eestis ja Leedus kehtestatud seadusandlusega, kuid Lätis hõlmas seadus ka sotsiaal- ja kaubandusühinguid, usuorganisatsioone ning parteisid. (Bailey *et al* 1995, 705)

Seadus nägi ette, et raamatupidamist tuleb pidada kahekordse kirjendamise põhimõttel, kuid võis olla ka erandeid. Ühekordset kirjendamist oli lubatud rakendada (Brūna, Millere 2007, 20):

- 1) füüsilisest isikust ettevõtjatel/kaupmeestel, farmeritel ja kalameestel, kelle eelmise majandusaasta jooksul teenitud müügitulu äritegevusest ei ületanud 200 000 latti;
- 2) usuorganisatsioonidel, mille müügitulu äritegevusest ei ületa 25 000 latti.

Põhjus, miks raamatupidamisdokumente tuli säilitada, oli selgelt kirjas seaduses: raamatupidamist tuli pidada selleks, et igal vastavat kvalifikatsiooni omaval inimesel oleks võimalus aru saada ettevõtte tegevusest ja olukorrast mingil kindlal perioodil. Põhirõhk oli seega raamatupidamisdokumentide kasulikkusel, mis võimaldasid väljaspool ettevõtet olevatel isikutel jälgida selle toimimist. (Bailey *et al* 1995, 705)

Raamatupidamisdokumente tuli koostada läti keeles, mis asendas ühtlasi laialt levinud vene keele kasutuse. Ettevõtetes, kus eksisteeris välismaine osalus, võis kasutada ka teist keelt lisaks läti keelele, kuid see pidi olema kättesaadav ka audiitoritele. (*Ibid.*, 706)

Nagu ka Eestis ja Leedus, oli raamatupidamise organiseerimise vastutus ettevõtte tegevdirektoril. Selleks tuli kas luua raamatupidamisosakond või sõlmida alltöövõtu leping raamatupidamisteenuseid osutava firmaga nende teenuste kasutamiseks. Tegevdirektorile antud valikuvabadus oli suurem kui Leedu seadusandluses. Lisaks oli selgesõnaliselt väljendatud, et füüsilisest isikust ettevõtja võis (erinevalt Eestist ja Leedust) oma firmas raamatupidamist ise pidada. (*Ibid.*, 706)

Raamatupidamisaruandeid hoiti ettevõtte arhiivides 10 aastat ning seejärel anti üle riigiarhiivi. Teisi raamatupidamisdokumente hoiti 5-10 aastat, välja arvatud pabereid, mida kasutati töötajate palkade arvutamisel. Neid tuli säilitada 75 aastat. (*Ibid.*, 707)

Majandusaasta raamatupidamisaruanne koosnes bilansist, kasumiaruandest, lisadest ja tegevusaruandest (Millere 2013, 435). Erinevalt Eestist ja Leedust ei olnud vajadust finantsseisukorra aruande järele (Bailey *et al* 1995, 707).

Läti raamatupidamise seaduse alusel loodi Metodoloogia nõukogu, mille ülesanneteks olid (*Ibid.*, 708):

- 1) raamatupidamise organiseerimise juhtimine;
- 2) seaduste ja muude õigusaktide kavandite väljatöötamine, mis vastaks raamatupidamise nõuetele ja võimalustele;
- 3) raamatupidamisalast haridust puudutavate soovitude ettevalmistamine;
- 4) kvalifitseeritud audiitoritele litsentside väljastamine.

Üleüldise metodoloogilise juhtimise tagas Rahandusministeerium, mille alluvuses oli ka Raamatupidamise Metodoloogia nõukogu. Tagantjärele vaadates võib öelda, et Raamatupidamise Metodoloogia nõukogu ligi nelja aasta pikkuse töö jooksul (kuni 04.02.1997) ei toimunud raamatupidamispoliitika valdkonnas ühtegi suurt muutust, sest valitsuse määrus nr 34 asetas suure takistuse. Nõukogul puudus õigus nõuda valitsusasutustelt

raamatupidamisega seonduvaid seaduseelnõusid nende hindamiseks ja heaks kiitmiseks. (Brūna, Šneidere 2006, 399)

Süsteemi kasutusele võtmise esimestel aastatel esines ka mõningaid probleeme. Paljudel raamatupidajatel olid Nõukogude Liidu aegsed kogemused ja vanamoeline mõtteviis, mis tekitasid raskuseid uutel tingimustel põhinevate raamatupidamisprintsipiide ja peamiste kontseptsioonide mõistmisel. Uus riiklik kontoplaan, mis võeti kasutusele 1. jaanuarist 1994. aastal ja kehtis kuni aastani 2000, aitas seda probleemi lahendada. (J. Alver *et al* 2011, 110)

1993. aastal algas intensiivne raamatupidajate eneseharimise periood. Auditeerimine, nagu ka audiitori elukutse, oli Lätis midagi väga uut ja tundmatut. Rahandusministeeriumi järelevalve all viidi läbi lühikursuseid ja kutseeksameid kohalikele audiitoritele. Esimesed rahvusvahelised audiitorfirmad (Arthur Andersen, Coopers & Lybrand ja teised) alustasid oma äritegevust Lätis. (*Ibid.*, 110)

Toimusid edasised arengud raamatupidamises ning uued olulised täiendused tehti seadustesse 1996. aastal. Muutuste peamine eesmärk oli saavutada parem kooskõla Läti seaduste ning Euroopa Liidu neljanda direktiivi ja rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite vahel. Väärrib märkimist, et Läti aastaaruannete seaduse täiendused (jõustusid 10. detsembril 1996) hakkasid ettevõtetelt nõudma rahakäibe aruande koostamist. Suuri, kuid mitte väga edukaid pingutusi tehti rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite tõlkimisel läti keelde. Ebaedu põhjustas vähearenenud raamatupidamisterminoloogia läti keeles ning vastav ärikeskkond Lätis toleaegsel üleminekuperioodil. (*Ibid.*, 110)

Raamatupidamise seaduses tehtud parandused tõid kaasa hädavajalikud muutused ning algatasid Läti raamatupidamise standardiseerimise. Samaaegselt asutati ka uus valitsusüksus – Läti Vabariigi Raamatupidamisstandardite nõukogu. Selle asutuse loomisega lõpetati Raamatupidamise Metodoloogia nõukogu tegevus. (Brūna, Šneidere 2006, 399) Raamatupidamisstandardite nõukogu peamiseks ülesanneteks oli raamatupidamise seaduste või seadusemuudatuste kavandamine ning Läti raamatupidamisstandardite (*Latvian Accounting Standards – LAS*) loomine (J. Alver *et al* 2011, 111).

Kuigi riiklike raamatupidamisstandardite järele oli suur vajadus, siis raamatupidamise seadusesse jõudis see idee alles 1996. aasta novembris tehtud täiendustega. Tavatult pikk periood seaduse vastuvõtmisest 1992. aastal kuni ülalmainitud täienduste tegemiseni 1996. aastal näitab selgelt valitsusasutuste vähest huvi detailsete LASide arendamise vastu. (*Ibid.*, 110)

Üks tähtsamaid ülesandeid oli luua turumajandusele sobilik maksusüsteem, seega pandi suurt rõhku ka maksudega seotud raamatupidamisele. Seda protsessi juhtisid Rahandusministeerium ja riigi vastav amet, väljastades juhendeid ja tõlgendusi maksuseaduses olevate aukude täitmiseks. Mõnikord jäid need dokumendid avaldamata või olid vastuolus kehtivate õigusaktidega. (*Ibid.*, 110)

Esimesed kaks raamatupidamisstandardit loodi 1997. aasta lõpus, kuigi puudusid protseduurireeglid nende praktiliseks rakendamiseks. 1998. aastal töötasid huvigrupid välja ettepanekud Läti Vabariigi raamatupidamisstandardite nõukogu tegevuse ümberkorraldamiseks ja standardite heaks kiitmiseks sel moel, et võetakse vastu valitsuse määrus. (Brūna, Šneidere 2006, 400)

1999. aasta täiendused raamatupidamise seaduses märkisid, et valitsus peaks väljastama kohustuslikke Läti raamatupidamisstandardeid puudutava juhise. LASi ettevalmistamist, heakskiitmist ja registreerimist peaks reguleerima standardiseerimise seadus. See tähendas uue valitsusüksuse – Majandusministeeriumi (institutsioon, mis koordineeris standardiseerimise seadusega seonduvaid küsimusi) – loomist Läti Vabariigi raamatupidamise juhtimissüsteemi. Jagatud vastutus (Rahandus- ja Majandusministeeriumi vahel) Läti raamatupidamisstandardite valdkonnas sai Euroopa Komisjoni 2000. aasta arenguraportis kriitika osaliseks. (*Ibid.*, 400)

14. mail 1999. aastal loodi Läti Finantsarvestuse Standardiseerimise Tehniline Komitee. Selle organisatsiooni tegevusaastate jooksul loodi neli raamatupidamisstandardit. Lisaks LASide loomisele kuulusid komitee peamiste ülesannete hulka ka seadusemuudatuste ettepanekute tegemine ja finantsarvestuse terminoloogia kooskõlastamine. (J. Alver *et al* 2011, 111-112)

## **2.2. Finantsarvestuse areng Läti Vabariigis alates aastast 2000**

Märkimisväärne saavutus regulatiivse raamistiku arengus oli konsolideeritud aastaaruannete seadus, mis jõustus 1. jaanuaril 2000 (seaduse uuem versioon jõustus 22. novembril 2006) (J. Alver *et al* 2011, 111).

19. jaanuarist 2000. aastal sai ettevõtete aastaaruannete seadusesse tehtud paranduste kohaselt omakapitali muutuste aruandest finantsaruannete kohustuslik osa (Millere 2013, 435).

20. aprillil 2001. aastal jõustunud täiendused ettevõtte aastaaruannete seaduses eraldasid tegevusaruande raamatupidamise aastaaruande põhjaruannete hulgast. Seadusemuudatuse kohaselt pidi majandusaasta aruanne koosnema finantsaruandest (mis omakorda koosnes bilansist, kasumiaruandest, omakapitali muutuste aruandest, rahakäibe aruandest ning lisadest) ja tegevusaruandest. (Millere 2013, 435)

15. mail 2003. aastal uuendas seadusandlik võim taaskord raamatupidamise seadust. Valitsuse ülesandeks usaldati uue institutsiooni loomine – Raamatupidamise Toimkond. Võrreldes toimkonda oma eelkäijatega selgub, et uuel asutusel oli oluliselt rohkem mõjuvõimu. Enam ei tegeletud ainult passiivsete ülesannetega (näiteks raamatupidamisregulatsioonide hindamine ning ettepanekute edastamine Rahandusministeeriumile). Kõige tähtsamaks ülesandeks oli raamatupidamise standardiseerimise protsessi juhtimine, kuid töötati välja uusi ning täiustati ka eksisteerivaid raamatupidamisstandardeid ja tehti ettepanekuid rahandusministrile seadusemuudatusteks. (J. Alver *et al* 2011, 111)

Selle ajaperioodi jooksul toimusid olulised muutused ka Euroopa Liidu raamatupidamisstandardite arengus. Mõistmaks Läti raamatupidamisstandardite (*Latvian Accounting Standards - LAS*) ja IFRSi vahelist sidet tuleb märkida, et Läti on alates 1. maist 2004 Euroopa Liidu liikmesriik ning seega peavad riiklikud raamatupidamisregulatsioonid olema kooskõlas Euroopa Liidu omadega. Juba 1995. aastal alustas Euroopa Komisjon EL-i raamatupidamisdirektiivide kooskõlastamist rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega. Seega rahuldavad IFRSi põhjal koostatud LAS-id nii rahvusvaheliste standardite kui ka EL-i direktiivide nõudeid. Siiski erinevad nad struktuurilt ja sisult, sest LAS-id peavad olema kohandatud Läti eripäradele. (Brūna, Šneidere 2006, 402)

EL-i seadusandlus näeb ette, et alates 2005ndast aastast peavad kõik ettevõtted, kelle aktsiatega kaubeldakse väärtpaberiturul, koostama konsolideeritud aruandeid kooskõlas IFRSiga. Lätis kehtib see peamiselt nendele ettevõtetele, mille emaettevõtte aktsiatega kaubeldakse ükskõik millise Euroopa riigi börsil. (Keiss, Zariņa 2004, 3)

Läti liitus euroalaga 1. jaanuaril 2014. aastal. Euro vahetas välja seniajani kasutusel olnud Läti lati. (Latvia ... )

Tänapäeval reguleerivad raamatupidamist ja finantsaruandlust Lätis kolm seadust (State ... ): 1) raamatupidamise seadus, 2) aastaaruannete seadus ja 3) konsolideeritud aastaaruannete seadus.

Raamatupidamise seadus on kõige tähtsam seadus raamatupidamise valdkonnas ning see kehtib kõikidele ettevõtetele, koostööd tegevatele ühingutele, välismaiste ettevõtete harudele, mitteresidentidele, liitudele, sihtasutustele, parteidele ja nende liitudele, usuorganisatsioonidele, riigi- või kohalikust eelarvest finantseeritud institutsioonidele, riigi- või valitusasutustele ja ka teistele juriidilistele ja füüsilistele isikutele, kes sooritavad majandustegevust. (On Accounting)

Raamatupidamist tuleb pidada läti keeles ja euro vääringus. Raamatupidamisel tuleb kasutada kahekordse kirjendamise põhimõtet. (State ... )

Ühekordse kirjendamise meetodit võivad kasutada (*Ibid.*):

- 1) füüsilisest isikust kaupmehed, füüsilisest isikust ettevõtjad, talu- ja kalastus-ettevõtted, kelle/mille müügitulu majandustehingutest möödunud majandusaasta jooksul ei ületanud 300 000 eurot ning teised füüsilised isikud, kes teostavad majandustehinguid;
- 2) liidud, sihtasutused ja usuorganisatsioonid, mille müügitulu möödunud majandusaastal toimunud majandustehingutest ei ületanud 40 000 eurot.

Majandusaasta aruanne koosneb finantsaruandest ning ettevõtte tegevusaruandest, mis sisaldab infot ettevõtte arengust majandusaasta jooksul. Finantsaruanne on üks tervik, mis koosneb bilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest ja lisadest. (Annual Accounts Law)

Raamatupidamisaruannete seadus ei kohusta koostama rahakäibe aruannet, omakapitali muutuste aruannet, ning tegevusaruannet, kui ettevõtte ei ületa kahte järgmistest kriteeriumitest (*Ibid.*):

- 1) bilansimaht 400 000 eurot,
- 2) müügitulu 800 000 eurot,
- 3) keskmine töötajate arv majandusaasta jooksul – 25.

Ettevõtte juht vastutab selle eest, et raamatupidamine oleks organiseeritud kooskõlas raamatupidamise seaduse nõuetega (On Accounting).

Nüüdseks on välja töötatud 11 LASi (Latvian ... ). Need põhinevad IFRS-il ja on nende lihtsustatud kokkuvõtted. LAS on üldjuhul kirjutatud lihtsamal keeles, nõuab vähem

avalikustamist kui IFRS ning mõnikord pakub lihtsustatud meetodeid, kuna need on peamiselt mõeldud väike- ja keskmise suurusega ettevõtetele rakendamiseks. Eksisteerib ka valdkondi, mida LAS ei kata üldsegi. See tähendab, et kõige suurem probleem pole mitte riiklike regulatsioonide ja IFRSi erinevuses, vaid detailse riikliku regulatsiooni puudumises. Valitsuse poolt välja antud seadused ja määrused on liiga üldised ja pealiskaudsed. Valdkondades, mida LAS ja riiklikud seadused ei kata, rakendatakse praktikas IFRSi vabatahtlikult. (J. Alver *et al* 2011, 125)

Lätis, erinevalt Eestist ja Leedust, ei loodud uusi versioone raamatupidamise ja raamatupidamisaruannete seadusest. Selle asemel tehti mitmeid väga olulisi täiendusi. Raamatupidamise põhiprintsiibid, finantsaruannete ettevalmistus ja ka raamatupidamise juhtimise aspektid lisati raamatupidamise seadusesse. (J. Alver *et al* 2011, 110)

### **3. LEEDU VABARIIGI FINANTSARVESTUSE ARENG TAASISEISESVUMISE JÄREL**

Alates iseseisvumise taastamisest 1990ndal aastal on Leedu kiirelt liikunud ülemaailmsele turule. Riigi raamatupidamissüsteem on muutunud väga suurel määral. (Mackevičius *et al* 2011, 143) Arenguid Leedu aruandlussüsteemis võib analüüsida kahe perioodi käigus: ülemineku periood (aastatel 1990-1999) ning EL-i raamistikku integreerumise periood (alates aastast 2000). Esimest perioodi mõjutasid poliitilised faktorid ja seda võib iseloomustada kui raamatupidamissüsteemi revolutsiooni (peamiste raamatupidamisprintsipiide ja –süsteemi moodustamine turumajanduse tingimustes). Majanduslikud aspektid olid olulisemad teisel perioodil, sest sel ajal võttis aruandlussüsteem evolutsioonilise karakteristiku. (Gimžauskienė, Valančienė 2006a, 430). Aastad 1990-1995 on kõige olulisemad ning ühtlasi ka kõige huvitavamad analüüsimiseks, sest sel perioodil toimusid raamatupidamissüsteemis suured ümberkorraldused. (Žigienė, Maciūtė 2004, 212)

#### **3.1. Finantsarvestuse areng Leedu Vabariigis aastatel 1990-1999**

Esimese perioodi peamiseks väljakutseks oli määrata viis, kuidas Leedu raamatupidamissüsteem peaks hakkama välja nägema, ning millised peamised põhimõtted ja karakteristikud peaksid olema uues ärikeskkonnas (Mackevičius *et al* 2011, 143). Leedu võimude peamine eesmärk oli muuta riigi raamatupidamissüsteemi järgnevalt (Gimžauskienė, Valančienė 2006a, 430):

- 1) selle asemel, et olla lihtsalt seaduslikult kohustuslik ja kaubanduslikult ning majanduslikult ebaoluline, pidi see muutuma kaubanduslikult ja majanduslikult oluliseks;



- 2) selle asemel, et seda kujundatakse poliitilisest vaatenurgast, pidi see muutuma tundlikuks kaubanduslikule või majanduslikule mõjule;
- 3) poliitika asemel pidi seda juhtima majandus.

7. septembril 1990 asutati Leedu Raamatupidajate ja Audiitorite Liit ja esimene kongress toimus 30. novembril 1990. Kongress esitas valitsusele palve raamatupidamise juhtimist reguleerivate seaduste väljatöötamise alustamiseks. (Mackevičius *et al* 2011, 143)

Alates 1990ndatest on Leedu Vabariigi Valitsus välja andnud mõningad seadused ja määrused, mis reguleerisid raamatupidamist ning omasid väga suurt mõju edasistel arengutel. Kolm peamist õigusakti olid (Žigienė, Maciūtė 2004, 212-213):

- 1) Raamatupidamise ja aruandekohustuse korraldamise määrus,
- 2) „Raamatupidamisprintsipiide seadus”,
- 3) Finantsaruannete koostamise määrus.

Esimene dokument, mis anti välja 17. detsembril 1991, oli raamatupidamise ja aruandekohustuse korraldamisemäärus. Selle kohaselt pidi Rahandusministeerium organiseerima ettevõtete aruandekohustuse kooskõlas viie rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga. Lühikese ajaperioodi tõttu ei rakendatud seda määrust. (*Ibid.*, 212-213)

18. juunil 1992 võttis Leedu Vabariigi valitsus vastu raamatupidamisprintsipiide seaduse, mis jõustus 1. jaanuaril 1993. Selle seaduse kohaselt oli Leedu Vabariigi Valitsus vastutav raamatupidamise meetodilise juhtimise eest. (Mackevičius *et al* 2011, 143)

Leedu valis kontinentaalse raamatupidamise lähenemise, millel oli angloameerika süsteemi positiivseid omadusi. Leedu raamatupidamisprintsipiide seadus kavandati formaaluse baasil. Rõhuasetus vormile (andmete kogumise meetodid, aruandluse organiseerimise vastutus, täpsus ja õigeaegne finantsaruannete esitamine, kontoplaan ja selle kinnitamine, finantsaruannete struktuur) kaalus üle sisu. (Gimžauskienė, Valančienė 2006b, 32)

Raamatupidamisprintsipiide seadus kohustas ettevõtteid organiseerima oma raamatupidamisprotseduure sedasi, et maksuamet, statistikud, kreditorid ja kommertspartnerid saaksid usaldusväärset ja ajakohast informatsiooni. (Lakis, Kazlauskienė 2008, 115)

Leedu raamatupidamisprintsipiide seadus kehtis kõikidele äriilistele ettevõtmistele, ning ka organisatsioonidele ja institutsioonidele mida rahastati riigieelarvest. Jättes kõrvale

väikesed ettevõtmised, tuli raamatupidamist pidada kahekordse kirjendamise põhimõttel. (Bailey *et al* 1995, 703)

Seadus määras kolm peamist raamatupidamisprintsipi: jätkuvuse-, tekkepõhisuse ja võrreldavuse printsiibid. Ühtlasi pandi paika majandustehingute dokumentide allkirjastamise ja formaliseerimise protseduur, finantsaruannete kavand ja vara hindamise meetodid. (Lakis, Kazlauskiene 2008, 115)

Raamatupidamist tuli pidada leedu keeles. Siiski võis ühissetevõtmistes ja välisosalusega ettevõtetes raamatupidamist lisaks kohustuslikule leedu keelele vajadusel pidada ka võõrkeeles. Erinevalt Läti raamatupidamise seadusest, mis võeti vastu hiljem, puudus kohustus teha võõrkeelne raamatupidamine audiitoritele kättesaadavaks. (Bailey *et al* 1995, 703)

Seadus nõudis kas raamatupidamisosakonna loomist või raamatupidaja palkamist riigiettevõtetes, aktsiaseltsides ja eraettevõtetes. Nõue oli rangem kui teistes Balti riikides, kus raamatupidamise alltöövõtt oli lubatud. Konsultatsiooni- ja raamatupidamisfirmade lepinguline tugiteenuse kasutamine oli siiski lubatud. (*Ibid.*, 703)

Raamatupidamise korrektse läbiviimise vastutus asus pearaamatupidajal, kelle raamatupidamisega seonduvaid juhiseid pidid järgima kõik ettevõtte töötajad. Ettevõtte tegevjuht oli vastutav raamatupidamise organiseerimise, finantsaruannete täpsuse ja õigeaegse esitamise ning dokumentide hoiustamise eest. Lisaks pidi ta heaks kiitma ka kontoplaani, mis valmistati ette vastavuses riikliku kontoplaani baasmudeliga. (*Ibid.*, 704)

Ettevõtte raamatupidamise aastaaruanded koosnesid bilansist, kasumiaruandest, finantsseisukorra aruandest ja lisadest (*Ibid.*, 704-705).

Kõiki äri- ja finantstehinguid tuli kinnitada dokumentidega. Lisaklausel nõudis, et ettevõtte juht nimetaks inimesed, kes on volitatud allkirjastama peamisi dokumente. Mahukas osa Leedu seadusest (nagu ka hilisem Läti raamatupidamise seadus) oli seotud administratiivsete aspektidega (näiteks dokumentide säilitamine). (*Ibid.*, 704)

27. oktoobril 1993. aastal võeti vastu finantsaruannete koostamise määrus (Žigienė, Maciūtė 2004, 213). See jõustus 1994. aastal. Vastu võetud finantsaruannete struktuur oli järgmine: bilanss, kasumiaruanne, kasumi/kahjumi jaotamise aruanne, rahakäibe aruanne ning lisad. Finantsaruandeid pidid esitama juriidilise isiku staatust omavad ettevõtted, kui nende näitajad ületasid vähemalt kahte alljärgnevatest (Lakis, Kazlauskiene 2008, 115-116):

- 1) bilansimaht 5 miljonit litti (1,45 miljonit Eurot);

- 2) majandusaasta jooksul teenitud müügitulu 10 miljonit litti (2,9 miljonit Eurot);
- 3) palgatud töötajatele maksti aasta jooksul 6000 miinimumpalka.

Väikestel ettevõtetel oli lubatud esitada lühivormis aruandeid, mis koosnesid lühivormis bilansist, kasumiaruandest, kasumi/kahjumi jaotamise aruandest ning lisadest. (*Ibid.*, 116)

Lisad pidid sisaldama infot, mis oli seotud ettevõtte tegevusega, kuid mida ei esitatud finantsaruannetes. Kõik ettevõtted pidid avaldama enda kohta üldandmeid ning vajadusel ka suuremahulisi selgitusi finantsaruannetes, kui esines asjaolusid, mis mõjutasid ettevõtte positsiooni hindamist ja vajasid selgitamist. (*Ibid.*, 116)

Leedu raamatupidamisprintsiipide seaduse ning sellega seotud õigusaktide vastuvõtmine oli oluline samm raamatupidamise ümberkorraldamisel. Kuigi rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite ja EL-i direktiivide rakendamine polnud siis veel alanud, andis see selgelt märku, et aruandlus Leedus peaks olema täielikult kooskõlas teiste turumajanduslike riikide omaga. Seaduse poolt ette kirjutatud peamised raamatupidamisprintsiibid moodustasid kasuliku põhja edasiseks ümberkorralduseks. (*Ibid.*, 116)

1995. aastal loodi Auditeerimise ja Raamatupidamise instituut (21. detsembril 1998. aastal muudeti selle nimi Leedu Vabariigi Auditeerimise, Raamatupidamise ja Vara Hindamise Instituudiks ning hiljem Raamatupidamise Instituudiks) (Mackevičius *et al* 2011, 143). Selle eesmärgiks oli osaleda raamatupidamist juhtivate dokumentide välja töötamisel ning kontrollida aruandluse ja auditi arengut Leedus (Lakis, Kazlauskienė 2008, 116). Auditeerimise ja Raamatupidamise Instituudi ning Vilniuse ülikooli majandusarvestuse osakonna initsiatiivil algas 1997. aastal kampaania Leedu aruandlussüsteemi ümberkorraldamiseks ja edasiseks arendamiseks. Tehti järgnevaid ettepanekuid: uue raamatupidamise seaduse loomine, eksisteeriva kontoplaani arendamine, professionaalsete raamatupidajate koolitusprogrammi loomine, riiklike raamatupidamisstandardite väljatöötamine. (Mackevičius *et al* 2011, 143-144)

1997. aastal, kui Leedu Vabariigi Auditeerimise ja Raamatupidamise Instituut tõlkis rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid leedu keelde, algas aktiivne kampaania riiklike raamatupidamisstandardite loomiseks. Need pidid põhinema rahvusvahelistel standarditel. (*Ibid.*, 144)

Kokkuvõtlikult võib väita, et raamatupidamise reformeerimist Leedus kavandasid riigivõimud. Valitsus jäi raamatupidamisalase informatsiooni peamiseks kasutajaks ning

maksutulu kaalutus mängis olulist rolli raamatupidamisega seonduvate seaduste väljatöötamisel. Kavatsus integreerida raamatupidamise printsiipe Euroopa raamistikus tõi kaasa Euroopa Komisjoni direktiivide rakendamise riiklikus seaduses. Raamatupidamise reformi negatiivne aspekt oli vähene püüdlus koordineerida tegevusi Balti riikide hulgas. (Gimžauskienė, Valančienė 2006b, 32)

### **3.2. Finantsarvestuse areng Leedu Vabariigis alates aastast 2000**

6. novembril 2001. aastal võttis Leedu seim (parlament) vastu kolm raamatupidamist reguleerivat seadust: Leedu Vabariigi raamatupidamise seaduse, Leedu Vabariigi majandusüksuste finantsaruannete seaduse ja Leedu Vabariigi konsolideeritud finantsaruannete seaduse. Need seadused olid kooskõlastatud Euroopa Majandusühenduse neljanda ja seitsmenda direktiiviga. (Mackevičius *et al* 2011, 144)

Raamatupidamise seadus reguleerib raamatupidamise korraldust. See määrab ka peamised nõuded aruandluse käsitlemiseks, raamatupidamisdokumentide ja -registrite säilitamise viisid, ja vastutuse dokumentide säilitamise korraldamise eest. (Lakis, Kazlauskienė 2008, 116-117)

Leedu Vabariigi majandusüksuste finantsaruannete seaduse kohaselt pidi raamatupidamise aastaaruanne hakkama koosnema bilansist, kasumiaruandest, rahakäibe aruandest, omakapitali muutuste aruandest ja lisadest (Law on ...).

Maailmapank märkis, et arengumaades on raamatupidamis- ja auditeerimispraktika kohati nõrk ning finantsseadused ja –määrused ei nõua täpseid ja õigeaegseid raporteid (Gimžauskienė, Valančienė 2006a, 433). Raamatupidamise kooskõlastamise ja standardiseerimise probleemide lahendamine tähistab teist etappi Leedu raamatupidamise reformeerimisel. EL-i direktiivid olid ebapiisavad vastamaks globaalse maailma väljakutsetele, sest andmed, mida koguti erinevate raamatupidamisprintsiipide järgi, olid võrreldamatud. See oli põhjus miks tuli otsida ühist vaadet mitte ainult Euroopa riikide seas, vaid kooskõlastada ja ühendada raamatupidamisreeglid üle kogu maailma. IASC (Rahvusvaheline Raamatupidamisstandardite Komitee), institutsioon mis vastutab IAS-ide ja IFRSi loomise eest, peamine eesmärk oli luua mõningad üldised reeglid, mille järgi esitatakse

finantsinformatsiooni võrreldaval moel. Teisalt polnud need standardid seadusandliku võimuga vaid pigem soovitusel. (Gimžauskienė, Valančienė 2006b, 33)

Riikide peamised eelised IASi kasutamisel on järgmised (*Ibid.*, 33):

- 1) majanduslik eelis: madalam kapitalikulu ja ettevõtte aktsia parem turundatavus;
- 2) turunduslik ja avalike suhete eelis: suurenenud reklaam ettevõtte toodetele;
- 3) poliitiline eelis: börsil olemine vähendab ettevõtte sõltuvust kodumaisest kapitaliturust ja võib parandada suhteid välismaiste valitsuste ja klientidega.

Euroopa raamatupidamissüsteemi integreerumise alguseks peetaksegi aastat 2002, kui Leedu Vabariigi Raamatupidamise instituut alustas intensiivset ja järjepidevat Leedu ärraamatupidamise standardite väljatöötamist. 18. detsembril 2002. aastal kiitis Raamatupidamise instituudi juhatus heaks esimesed 17 ärraamatupidamise standardit. (Mackevičius *et al* 2011, 144) Ühtekokku on neid alates 2002. aastast loodud 41. (Business ...)

Leedu äriüksustel on võimalus valida kahte tüüpi kehtivate standardite vahel – ärraamatupidamise standardid (*Business Accounting Standards* – BAS, riiklik versioon) ja rahvusvahelised raamatupidamisstandardid (IAS). Ärraamatupidamise standardeid valmistas ette ja võttis vastu Leedu Raamatupidamise instituut. (Gimžauskienė, Valančienė 2006b, 33) Instituudi peamiseks eesmärgideks oli BAS-ide väljastamine ning raamatupidamissüsteemi kooskõlastamine Euroopa Liidu ja rahvusvaheliste nõuetega (Gimžauskienė, Valančienė 2006a, 433).

Leedu on Euroopa Liidu liige alates 1. maist 2004 (Lithuania). Vastavalt Leedu raamatupidamise seadusele peavad kõik piiratud vastutusega kasumit taotlevad majandusüksused olema alates 1. jaanuarist 2004 kooskõlas ärraamatupidamise standarditega. 7. juunil 2007. aastal tegi seim parandusi majandusüksuste finantsaruannete seaduses, raamatupidamise seaduses ja ka majandusüksuste konsolideeritud aruanneteseaduses. Nende täiustatud seaduste kohaselt on piiratud vastutusega kasumit taotlevatel majandusüksustel, kelle väärtpaberitega ei kaubelda reguleeritud turgudel, õigus valida ärraamatupidamise standardite ja IFRSi vahel aruandluse pidamiseks ning finantsaruannete valmistamiseks. (Mackevičius *et al* 2011, 145)

IFRSi kasutuselevõtt EL-is on märkimisväärselt mõjutanud Leedu raamatupidamise seadusandlust ja tegutsemisviisi. Leedu Vabariigi raamatupidamise seadus kohustab

ettevõtteid, kelle väärtpaberitega kaubeldakse EL-i reguleeritud turul, koostama oma finantsaruandeid kooskõlas IASi/IFRSiga alates 1. jaanuarist 2005. (*Ibid.*, 145)

Tänapäeval reguleerivad raamatupidamist Leedu Vabariigis raamatupidamise seadus, ettevõtete finantsaruannete seadus ning ettevõtete konsolideeritud finantsaruannete seadus (Doing ...).

## **4. BALTI RIIKIDE TAASISEISESVUMISE JÄRGSE FINANTSARVESTUSE ARENGU VÕRDLUS**

Balti riigid kuulusid Nõukogude Liidu koosseisu üle 40 aasta. Iseseisvuse taastamise järel tuli riikides lisaks muudele ümberkorraldustele läbi viia ka raamatupidamise reform. Eesti, Läti ja Leedu raamatupidamise spetsialistid kohtusid küll 1990. aasta novembris Leedu linnas Druskininkais, et arutada ühise raamatupidamiskeskonna mudeli loomise võimalusi kõikidele Balti riikidele, kuid see idee ei leidnud poolehoidu valitsuste ametnike seas. Seega pidi iga riik ise hakkama kujundama oma raamatupidamissüsteemi. Riikide aruandlussüsteemide arenguid võrreldes on võimalik välja tuua nii sarnasusi kui ka erinevusi.

Nõukogude Liidus kehtinud raamatupidamissüsteemi peamine eesmärk oli kontrollida majandusplaanide täitmist. See ei vastanud turumajanduse nõuetele, mille suunas äsja iseseisvunud riigid hakkasid pürgima. Ettevõtete juhid tahtsid raamatupidamisaruannetest saada infot edasiste otsuste langetamiseks ning finantsaruannete välistarbijad soovisid jälgida ettevõtte arengut ja finantstulemusi. See nõudis igas riigis kardinaalseid ümberkorraldusi.

Tähtis oli luua esmane raamatupidamiskeskonna raamistik. Äsja iseseisvunud riikidena puudusid aga aruandlussüsteemi reguleerivad õigusaktid. Balti riigid hakkasid välja töötama õigusakte, mis oleksid rahvusvaheliselt aktsepteeritavad ja tunnustatud.

Eestis on taasiseseisvumise järel vastu võetud kolm peamist õigusakti: raamatupidamise põhimäärus ja kaks raamatupidamise seadust. Leedus on vastu võetud kaks raamatupidamise seadust ning kolm finantsaruannete koostamist puudutavat õigusakti (üks määrus ja kaks seadust). Läti erines Eestist ja Leedust selle poolest, et seal ei loodud uut versiooni raamatupidamise seadusest. Lätis reguleerivad raamatupidamist ka aastaaruannete seadus ja konsolideeritud aruannete seadus, kuid esialgne, 1993. aastal jõustunud raamatupidamise seadus, kehtib tänaseni.

Raamatupidamise reformeerimine algas igas riigis erineval ajal. Eesti oli Nõukogude Liidu liikmesriikidest esimene, kus astuti kõrvale nõukogude raamatupidamissüsteemist. Eesti raamatupidamise põhimäärus võeti vastu veel siis, kui Eesti kuulus Nõukogude Liidu

koosseisu. Põhimäärus võeti vastu 06.07.1990. Sellest sai alguse raamatupidamise kooskõla lagunemine NLi liikmesriikides. Järgmisena võeti Balti riikides raamatupidamist reguleeriv õigusakt vastu Leedus (18.06.1992) ning viimasena Lätis (14.10.1992).

Esimesed kohalikku raamatupidamist reguleerivad õigusaktid olid: 1) Raamatupidamise põhimäärus Eestis, 2) Raamatupidamisprintsipi seadus Leedus ja 3) Raamatupidamise seadus Lätis. Mõningase ajalise nihkega ilmunud esmastest õigusaktides võib leida nii ühiseid kui ka eristatavaid jooni.

Uute õigusaktide kohaselt tuli raamatupidamist pidada kahekordse kirjendamise põhimõttel ning kohalikus keeles (riikidele vastavalt siis eesti, läti ja leedu keeles). See asendas ühtlasi ka laialt levinud vene keele kasutuse. Kõikides riikides delegeeriti ettevõtte juhtidele majandusüksuste raamatupidamise organiseerimise kohustus ja vastutus. Kõige tähtsama sarnasusena võib aga välja tuua asjaolu, et need dokumendid andsid selgelt märku Balti riikide ja ka finantsarvestuse liikumisest turumajanduse suunas.

Esimesed aruandlust reguleerivad õigusaktid Baltimaades määrasid ka raamatupidamise arengu eest vastutavad organisatsioonid. Siin oli märkimisväärne erinevus Balti riikide hulgas. Raamatupidamise arengu suunamiseks loodi nii Eestis kui ka Lätis vastavad institutsioonid. 1991. aastal moodustati Eesti Vabariigi Raamatupidamise Toimkond, mis suunab raamatupidamisalast tegevust tänaseni. Lätis loodi raamatupidamise seaduse alusel Metodoloogia nõukogu. Leedus ei tekitatud aga uusi institutsioone. Riigi raamatupidamise arengu suunamise kohustus jäi Leedu Vabariigi Valitusele kanda.

Balti riikide esimeste aruandlussüsteemi reguleerivate õigusaktide võrdlus on toodud tabelis 1.

Erinevusi leidub ka finantsaruannete koosseisudes ja nende arengutes aastate jooksul. Kuigi raamatupidamise aastaaruannete areng on olnud erinev, siis tänu finantsarvestuse globaalsele ühtlustumisele on tänaseks päevaks kõik põhjaruanded Balti riikides omavahel ka kooskõlas. Parema ülevaate Eesti, Läti ja Leedu raamatupidamise aastaaruande arengust annavad tabelid 2, 3 ja 4.



Tabel 1. Esimeste Balti riikides väljastatud raamatupidamist reguleerivate õigusaktide võrdlus

	<b>Eesti</b>	<b>Läti</b>	<b>Leedu</b>
Esimene aruandlust reguleeriv õigusakt	Raamatupidamise põhimäärus	Raamatupidamise seadus	Raamatupidamisprintsiipide seadus
Õigusakti jõustumise kuupäev	01.01.1991 (vastu võetud: 06.07.1990)	01.01.1993 (vastu võetud: 14.10.1992)	01.01.1993 (vastu võetud: 18.06.1992)
Kohustuslik aruandluse keel	eesti keel	läti keel	leedu keel
Majandusaasta aruande koosseis	bilanss, kasumiaruanne, finantsseisukorra aruanne, lisad	bilanss, kasumiaruanne, lisad, tegevusaruanne	bilanss, kasumiaruanne, finantsseisukorra aruanne, lisad
Raamatupidamise arengu eest vastutav organisatsioon	Raamatupidamise Toimkond	Metodoloogia nõukogu	Vabariigi Valitsus

Allikas: (Autori koostatud; Bailey *et al* 1995; „Raamatupidamise ... ; Mackevičius *et al* 2011; J. Alver *et al* 2011)

Eestis on raamatupidamise aastaaruandel olnud kolm erinevat koosseisu. Muutused nendes koosseisudes on olnud tingitud uute raamatupidamist reguleerivate õigusaktide jõustumise tagajärjena.

Tabel 2. Eesti raamatupidamise aastaaruande areng alates taasiseseisvumisest

	<b>Alates 01.01.1991</b>	<b>Alates 01.01.1995</b>	<b>Alates 01.01.2003</b>
Eesti Vabariigi raamatupidamise aastaaruande koosseis	bilanss, kasumiaruanne, finantsseisukorra aruanne, lisad	bilanss, kasumiaruanne, lisad (rahakäibe aruanne lisades)	bilanss, kasumiaruanne, omakapitali muutuste aruanne, rahakäibe aruanne, lisad

Allikas: (Autori koostatud; „Raamatupidamise ... ; Raamatupidamise seadus 1994; Raamatupidamise seadus 2002)

Lätis on raamatupidamise aastaaruandel olnud aastate jooksul neli erinevat koosseisu. Seal on raamatupidamise ja aastaaruannete seadusesse tehtud täienduste tulemusena esialgsele raamatupidamise aastaaruandele aegamööda lisandunud rahakäibe aruanne ja omakapitali muutuste aruanne.

Tabel 3. Läti raamatupidamise aastaaruande areng alates taasiseseisvumisest

	<b>Alates 01.01.1993</b>	<b>Alates 10.12.1996</b>	<b>Alates 19.01.2000</b>	<b>Alates 20.04.2001</b>
Läti Vabariigi raamatupidamise aastaaruande koosseis	bilanss, kasumiaruanne, lisad, tegevusaruanne	bilanss, kasumiaruanne, rahakäibe aruanne, lisad, tegevusaruanne	bilanss, kasumiaruanne, rahakäibe aruanne, omakapitali muutuste aruanne, lisad, tegevusaruanne	bilanss, kasumiaruanne, omakapitali muutuste aruanne, rahakäibe aruanne, lisad

Allikas: (Autori koostatud; Millere 2013)

Leedu raamatupidamise aastaaruandel on olnud kolm erinevat koosseisu. Ainsana Balti riikide hulgast eksisteeris teatud ajaperioodil Leedu raamatupidamise aruande koosseisus kasumi/kahjumi jaotamise aruanne.

Tabel 4. Leedu raamatupidamise aastaaruande areng alates taasiseseisvumisest

	<b>Alates 01.01.1993</b>	<b>Määrus võeti vastu 27.10.1993 (jõustus 1994)</b>	<b>Seadus võeti vastu 06.11.2001</b>
Leedu Vabariigi raamatupidamise aastaaruande koosseis	bilanss, kasumiaruanne, finantsseisukorra aruanne, lisad	bilanss, kasumiaruanne, kasumi/kahjumi jaotamise aruanne, rahakäibe aruanne, lisad	bilanss, kasumiaruanne, omakapitali muutuste aruanne, rahakäibe aruanne, lisad

Allikas: (Autori koostatud; Lakis, Kazlauskienė 2008; Bailey *et al* 1995; Mackevičius *et al* 2011)

Eestis, Lätis ja Leedus on hetkel kasutusel erinev arv raamatupidamissüsteemi reguleerivaid seaduseid ja riiklikke raamatupidamisstandardeid. Praegu kehtivatest seadustest ja raamatupidamisstandardite arvust Balti riikides annab ülevaate tabel 5.

Tabel 5. Finantsarvestust reguleerivate seaduste ja raamatupidamisstandardite võrdlus Balti riikides tänapäeval

	<b>Eesti</b>	<b>Läti</b>	<b>Leedu</b>
Raamatupidamist reguleerivad seadused	Raamatupidamise seadus	Raamatupidamise seadus; Aastaruannete seadus; Konsolideeritud aastaruannete seadus	Raamatupidamise seadus; Majandusüksuste finantsaruannete seadus; Konsolideeritud finantsaruannete seadus
Esimese riikliku raamatupidamisstandardi jõustumise aasta	1995	1999	2002
Riiklike raamatupidamisstandardite arv	17	11	41

Allikas: (Autori koostatud; Popa *et al* 2009; Business ... ; Latvian ... ; State ... ; Doing ... ; Eesti ... ; Raamatupidamise seadus 2002)

Riiklike raamatupidamisstandardideid, mis täpsustaksid raamatupidamise detailsemaid küsimusi, hakati Balti riikides välja andma alates 1995. aastast. Eesti võttis esimesena kasutusele süsteemi, kus aruandlust reguleerisid nii raamatupidamise seadus kui ka riiklikud raamatupidamise standardid. Nüüdseks on kõikidel Baltimaades tegutsevatel ettevõtetel võimalik valida kas soovitakse koostada finantsaruandeid kooskõlas riiklike standarditega või IFRSiga (välja arvatud börsiettevõtted, kes peavad alates 1. maist 2005 koostama finantsaruandeid kooskõlas IFRSiga).

Tänaseks on Eesti, Läti ja Leedu Euroopa Liidu liikmesriigid, mis tähendab, et nende seadused peavad olema kooskõlas ELi direktiividega. Euroopa Liidust tuleb ühtlasi ka kohustuslik institutsionaalne surve riikide raamatupidamisesekskonna arenguks. ELi õigusaktid mõjutavad otseselt aruandlusega seotud seadusandlust Balti riikides.

## KOKKUVÕTE

Antud bakalaureusetöö eesmärgiks oli võrrelda arenguid Balti riikide finantsarvestuses alates iseseisvuse taastamisest. Püstitatud eesmärgi saavutamiseks uuris autor erialast kirjandust, et luua taasiseseisvunud Eesti, Läti ja Leedu finantsarvestuse arengu tähtsaimate sündmuste kronoloogiline järjekord. Erialakirjanduse põhjal loodud kronoloogiat analüüsides tõi autor välja Balti riikide aruandlussüsteemide arengus eksisteerinud sarnasused ja erinevused. Peamisteks võrdluse objektideks olid iseseisvumise järel loodud seadused ja muud õigusaktid ning raamatupidamise aastaaruanded.

Raamatupidamissüsteemi reformeerimine ei alanud Baltimaades üheaegselt. Eesti raamatupidamise põhimäärus algatas Nõukogude Liidus ühise raamatupidamissüsteemi lagunemise. Järgmisena võeti raamatupidamist reguleeriv õigusakt vastu Leedus ning viimasena algatas aruandlussüsteemi reformeerimist Läti.

Balti riikides on alates iseseisvumise taastamisest jõustunud ka erinev arv peamiseid aruandlussüsteeme reguleerivaid õigusakte. Eestis on neid vastu võetud 3 (raamatupidamise põhimäärus ja kaks raamatupidamise seadust), Lätis 4 (raamatupidamise seadus, aastaaruannete seadus ja kaks konsolideeritud aastaaruannete seadust) ja Leedus 5 (kaks raamatupidamise seadust, majandusüksuste konsolideeritud finantsaruannete seadus, finantsaruannete koostamise määrus ja majandusüksuste finantsaruannete seadus). Läti erineb seejuures Eestist ja Leedust, sest seal pole loodud raamatupidamise seadusest uut versiooni. 1993. aastal jõustunud seadus on endiselt jõus.

Sarnasustest taasiseseisvunud Baltimaade finantsarvestuse arengus saab välja tuua, et raamatupidamist tuli hakata pidama kahekordse kirjendamise põhimõttel ning kohalikus keeles (riikidele vastavalt siis eesti, läti ja leedu keeles). See asendas ühtlasi ka laialt levinud vene keele kasutuse. Kõikides riikides delegeriti ettevõtte juhtidele majandusüksuste raamatupidamise organiseerimise kohustus ja vastutus.

Raamatupidamise aastaaruannete koosseisus esines raamatupidamise reformi esimeses pooles küll erinevusi, kuid tänu finantsarvestuse globaalsele ühtlustumisele on tänaseks päevaks kõik põhjaruanded Balti riikides omavahel ka kooskõlas. Aastal 2015 koosnevad

raamatupidamise aastaaruanded Balti riikides bilansist, kasumiaruandest, omakapitali muutuste aruandest, rahakäibe aruandest ning lisadest.

Riiklike raamatupidamisstandardeid hakati Baltimaades välja töötama 1990ndate teises pooles. Tänapäevaks on kõikidel Balti riikidel valikuvõimalus finantsaruannete koostamisel. Ettevõtetele on lubatud esitada finantsaruandeid, mis on koostatud nii riiklike raamatupidamisstandardite kui ka IFRS-ide põhjal (välja arvatud börsiettevõtteid, kes peavad alates 1. maist 2005 koostama finantsaruandeid kooskõlas IFRS-iga).

Eesti, Läti ja Leedu on Euroopa Liidu liikmesriigid, mis tähendab, et nende seadused peavad olema kooskõlas ELi direktiividega. Euroopa Liidust tuleb ühtlasi ka kohustuslik institutsionaalne surve riikide raamatupidamiseskeskkonna arenguks. ELi õigusaktid mõjutavad otseselt aruandlusega seotud seadusandlust Balti riikides.

## **SUMMARY**

### **THE DEVELOPMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING IN THE BALTIC STATES AFTER THE RESTORATION OF INDEPENDENCE**

Joonas Ollisaar

After World War II the Baltic states were annexed by the Soviet Union. Estonia, Latvia and Lithuania were under foreign rule for more than four decades. In the second half of the 1980s, during the years of the perestroika, a movement towards independence started spreading across the Soviet Union. The authorities were not able to stop the process. Estonia, Latvia and Lithuania were able to restore independence as the Soviet Union collapsed.

The transformation from planned economy to market economy demanded several changes in financial accounting related legislation. The Baltic states started to build up their own financial accounting system.

The aim of this work is to distinguish the similarities and differences amongst the main developments of the Baltic states financial accounting systems after the restoration of independence.

In order to achieve the purpose of the study, two main research questions were formulated:

1. What were the main events and adopted regulations in the field of financial accounting in the Baltic states after the restoration of independence?
2. Which similarities and differences can be found in the main events and regulations of financial accounting in the Baltic states after the restoration of independence?

These questions were answered after comprehensive review of literature.

The main similarities amongst the financial accounting developments of the independent Baltic states are in brief :

- 1) Thanks to the globalization of the financial accounting system the financial statements of the Baltic states have harmonized, consisting of the balance sheet, income statement, statement of changes in equity, cash flow statement, and appendices;
- 2) The three Baltic states are all members of the European Union, which means that financial accounting related legislation has to be in accordance with the EU directives;
- 3) Economic entities in the Baltic states are allowed to compose financial statements according to national and international accounting standards.

The main differences amongst the financial accounting developments of the independent Baltic States in brief:

- 1) The number of adopted accounting regulations and national accounting standards since the restoration of independence differs among the Baltic states;
- 2) The accounting reform in the Baltic states started at different time periods. Estonia was the first to start an accounting reform.

## VIIDATUD ALLIKAD

- "Raamatupidamise põhimääruse" kinnitamise kohta. Vabariigi Valitsuse määrus 06.07.1990. a. - RT 1990, 4, 51
- Alver, J., Alver, L., Prauliņš, A. (2011). Financial Reporting in Latvia. Harmonization of SME's Financial Reporting in Emerging CEE Countries. Edr. J. Strouhal. WSEAS Press, pp 104-137.
- Alver, L., Alver, J., Talpas L. (2014). Implementation of IFRSs and IRFS for SMEs: the case of Estonia. Accounting and Management Information Systems Vol. 13, No. 2, pp. 236–258.
- Alver, L., Alver, J., Talpas, L. (2013). Accounting Policy and Institutional Pressure: the Case of Estonia. GSTF Journal on Business Review, Vol.3 No.1.pp. 1-6.
- Annual Accounts Law. 19 October 2006.  
[http://www.fm.gov.lv/files/gramatvedibaunrevizija/Annual%20Accounts%20Law\\_1.pdf/](http://www.fm.gov.lv/files/gramatvedibaunrevizija/Annual%20Accounts%20Law_1.pdf/) (13.05.2015)
- Bailey, D., Alver, J., Mackevičius, J., Paupa, V. (1995). Accounting law reform in the Baltic States: the initial steps. The European Accounting Review. Vol. 4:4, pp.685-711.
- Brūna I., Millere I. (2007). The Development of Accounting System in Latvia since the regaining of Independence and the impact of Globalization on it. Economics and Management. Kaunas University of Technology, pp. 19-24.
- Brūna, I., Šneidere, R. (2006). Assessment of Accounting Policy Trends in Latvia. Berlin, Tallinn: Berliner Wissenschafts-Verlag GmbH, Mattimar OU, pp. 397-407.
- Business Accounting Standards. The Authority of Audit and Accounting.  
<http://www.aat.lt/index.php?id=85/> (18.05.2015)
- Doing Business Guide in Lithuania. Law firm Gencs Valters.  
<http://www.gencs.eu/news/index/715/> (18.05.2015)
- Eesti Hea Raamatupidamistava alates 2013. EV Raamatupidamise Toimkond.  
<http://www.easb.ee/index.php?id=1255/> (16.05.2015)



- Gimžauskienė, E., Valančienė, L. (2006a). What is the Role of Changes of Accounting Policy, within European Framework for Lithuanian Economic Development? Berlin, Tallinn: Berliner Wissenschafts-Verlag GmbH, Mattimar OU, pp. 428-441.
- Gimžauskienė, E., Valančienė, L. (2006b). Trends of Accounting Changes in the Context of Lithuanian Economic Development. *Engineering Economics* 2 (47), pp. 30-35.
- Haldma, T. (2003). Harmonization of Estonian Accounting System with the European Framework. *Estonian Economic Policy on the Way Towards the European Union*. Berlin, Tallinn: Berliner Wissenschafts-Verlag GmbH, Mattimar OU, pp. 503-512.
- Haldma, T. (2004). Development of the Estonian Accounting Policy within the European Framework. *Economic Policy Perspectives of Estonia in the European Union*. Berlin, Tallinn: Berliner Wissenschafts-Verlag GmbH, Mattimar OU, pp. 544-555.
- Haldma, T., Lääts, K. (2012). Accounting tradition in Estonia: The reflections of accounting changes in the dynamic context. *European Accounting Association Newsletter*. Issue 1, pp. 16-19.
- Järve, V. (2006). Raamatupidamise seadusloome arengust Eestis. Arvestus, maksud ja auditeerimine: konverentsikogumik. Koostajad: Alver, J., Toots, A. lk. 262 – 264.
- Lakis, V., Kazlauskienė, L. (2008). Accounting Reform in Lithuania. *Accounting Reform in Transition and Developing Economies*. Edr. McGee, R. W. Springer US, pp. 115-130
- Latvia and the Euro. European Commission Economic and Financial Affairs: The Euro. [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/euro/countries/latvia\\_en.htm/](http://ec.europa.eu/economy_finance/euro/countries/latvia_en.htm/) (20.05.2015)
- Latvian Accounting Standards. Latvian Tax and Accounting Services Boutique. <http://aat.lv/en/for-accounting/latvian-accounting-standards/> (20.05.2015)
- Law on Financial Statements of Entities. <http://policy.mofcom.gov.cn/english/flaw!fetch.action?id=E129C5B7-86C4-404B-BBFE-931A0EF7E21D/> (16.05.2015)
- Lithuania. European Union. [http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/lithuania/index\\_en.htm/](http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/lithuania/index_en.htm/) (18.05.2014)
- Mackevičius, J., Zverovich, S., Kazlauskienė, L. (2011). Financial Reporting in Lithuania. Harmonization of SME's Financial Reporting in Emerging CEE Countries. Edr. J. Strouhal. WSEAS Press, pp. 138-168.

- Millere, I. (2013). The Comparison of the Accounting Legislation of the Republic of Latvia with the International Requirements Concerning the Components of the Annual Reports Developed by Commercial Companies. *New Challenges of Economic and Business Development – 2013. Conference proceedings*, pp. 432-444.
- On Accounting. 14 October 1992.  
<http://www.fm.gov.lv/files/gramatvedibaunrevizija/Law%20on%20Accounting%20.pdf> (13.05.2015)
- Popa, N. D., Bogdan, V., Farcaș, M. (2009). Standards, Rules or Principles based Accounting Regulation. *The Annals of University of Oradea. Volume III. Finances, Banks and Accountancy*, pp. 1125-1131.
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 08.06.1994. a. – RT I 1994, 48, 790
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20.11.2002. a. – RT I 2002, 102, 600; RT I, 13.03.2014, 50
- State Policy in the Field of Accounting. Ministry of Finance of the Republic of Latvia.  
[http://www.fm.gov.lv/en/s/accounting\\_policy/](http://www.fm.gov.lv/en/s/accounting_policy/)(20.05.2015)
- Tikk, J. (2010) The Internationalization of the Estonian Accounting System. *Annals of the University of Petrosani*, 10(2), pp. 341 - 352.
- Zariņa, V., Keiss, S. (2004). The Influence of International Accounting Standards on the Normative Regulation of the Latvian Accounting System. Twelfth NISPAcee Annual Conference: "Central and Eastern European Countries Inside and Outside the European Union: Avoiding a New Divide", pp. 1-11.
- Žigienė, G., Maciūtė, G. (2004). Changes of Accounting System in Lithuania during the Transition Period and their Impact on the Results of Company's Financial Evaluation. *Management of Organizations: Systematic Research*. Issue no. 30, pp. 211-222.