

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Anna Kiski

**RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE KOOSTAMISELE
ESITATAVAD NÕUDED JA ARUANDLUSKOHUSTUS
VENEMAAL (VÕRD LUS EESTIGA)**

Magistritöö

Juhendaja: lektor Monika Nikitina-Kalamäe

Tallinn 2015

Olen koostanud töö iseseisvalt.

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

Anna Kiski

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 113938TARMM

Üliõpilase e-posti aadress: ann.kiski@gmail.com

Juhendaja lektor Monika Nikitina-Kalamäe:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. FINANTSARVESTUSE JA -ARUANDLUSE REGULATSIOON VENEMAAL	7
1.1. Venemaa raamatupidamisarvestuse arengu ajalugu	7
1.2. Raamatupidamisarvestuse regulatsioon Venemaal	11
1.3. IFRSide rakendamine Venemaal	13
1.4. Aruannete koostamise alusprintsüübid	19
1.5. Raamatupidamise aastaaruande koostamise nõuded	23
1.5.1. Bilanss	25
1.5.2. Kasumiaruanne	26
1.5.3. Rahakäibe aruanne	27
1.5.4. Bilansi ja kasumiaruande seletuskiri	29
1.5.5. Audiitori aruanne	30
1.6. Raamatupidamise aastaaruande esitamise nõuded	31
2. EESTIS JA VENEMAAL RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDELE ESITATAVATE NÕUETE VÕRDLUS	35
2.1. Eesti raamatupidamisarvestuse arengu ajalugu	35
2.2. Eesti ja Venemaa raamatupidamisarvestuse regulatsiooni võrdlus	38
2.3. IFRSide rakendamine Eestis võrreldes Venemaaga	39
2.4. Aruannete koostamise alusprintsüüpide võrdlus	43
2.5. Raamatupidamise aastaaruande koostamise nõuete võrdlus	48
2.5.1. Bilanss	51
2.5.2. Kasumiaruanne	53
2.5.3. Rahakäibe aruanne ja omakapitali muutuste aruanne	54
2.5.4. Raamatupidamise aastaaruande lisad ja tegevusaruanne	55

2.5.5. Audiitori aruanne.....	57
2.6. Raamatupidamise aastaaruande esitamise nõuete võrdlus.....	59
KOKKUVÕTE.....	63
SUMMARY.....	66
VIIDATUD ALLIKAD.....	69
LISAD.....	75
Lisa 1. Venemaal kasutatav bilansiskeem.....	76
Lisa 2. Venemaal kasutatav kasumiaruande skeem.....	79
Lisa 3. Venemaal kasutatav rahakäibe aruande skeem.....	80
Lisa 4. Eestis kasutatav bilansiskeem.....	81
Lisa 5. Eestis kasutatav kasumiaruande skeem 1.....	84
Lisa 6. Eestis kasutatav kasumiaruande skeem 2.....	85
Lisa 7. Eestis kasutatav rahakäibe aruande skeem (kaudmeetodil).....	86

ABSTRAKT

Töö pealkiri on: Raamatupidamise aastaaruande koostamisele esitatavad nõuded ja aruandluskohustus Venemaal (võrdlus Eestiga)

Kuna paljud Eesti ettevõtjad on huvitatud äri alustamisest Venemaal, on antud magistr töö juhendmaterjal raamatupidamise aastaaruande koostamisele esitatavates nõuetes ja esitamise kohustuses orienteerumiseks. Töö eesmärk on esitada Eesti ettevõtjatele raamatupidamise aastaaruande koostamise ja esitamise nõuded Venemaal ning tuua välja Eestis ja Venemaal finantsaruannetele esitatavate nõuete erinevused. Finantsaruannete koostamisele esitatavate nõuete uurimisel toetub autor kehtivatele rahvusvahelistele, Venemaa ja Eesti raamatupidamisarvestust reguleerivatele õigusaktidele ning erialakirjandusele. Töös analüüsitakse raamatupidamise aastaaruande koostamise ja esitamise regulatsiooni Venemaal ning esitatakse Eesti ja Venemaa nõuete võrdlus. Selleks, et paremini mõista raamatupidamisarvestuse arengu tausta, kirjeldatakse mõlema riigi raamatupidamise ajalugu. Samuti käsitletakse rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite rakendamist ning sellega seotud sarnasusi uuritavate riikide raamatupidamises. Töö tulemusena antakse ülevaade aruannete koostamise nõuetest ja esitamise kohustusest Venemaal ning tuuakse välja Eesti ja Venemaa raamatupidamise aastaaruande koostamise ja esitamise nõuete erinevused ja sarnasused.

Võtmesõnad: raamatupidamise aastaaruanne, koostamisele esitatavad nõuded, esitamise kohustus, Venemaa, Eesti, rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid, harmoniseerimine

SISSEJUHATUS

Seoses majanduse globaliseerumisega on tarvis vastuolud erinevate riikide raamatupidamissüsteemide vahel harmoneerida. Teatud ühtlustumine saavutatakse tänu kehtestatud rahvusvahelistele standarditele. Paljud riigid juba koostavad oma raamatupidamise reegleid lähtuvalt rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest (IFRS).

IFRS on mõeldud eelkõige avaliku huvi all olevatele ettevõtetele, näiteks börsi-ettevõtetele ja pankadele, ning kipub sageli olema väiksematele ettevõtetele liiga keeruline. Just sellest tingituna andis Rahvusvaheliste Raamatupidamise Standardite Nõukogu (IASB) 2009. aastal välja eraldi standardi väikestele ja keskmise suurusega ettevõtetele (*IFRS for Small and Medium-Sized Entities või SME IFRS*), mille väljatöötamisel lähtuti IFRSist, kuid millega lubati mitmeid lihtsustatud arvestuspõhimõtteid ja vähendati avalikustatava informatsiooni nõutavat mahtu. Eesti hea raamatupidamistava (raamatupidamise seadus ja Raamatupidamise Toimkonna juhendid) tugines varem IFRSile, kohandades juhiseid riigi majanduskeskkonnaga. Kuid praegu on viidud raamistik kooskõlla väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega, kuna Raamatupidamise Toimkonna juhendid on mõeldud eelkõige samale sihtgrupile nagu SME IFRS.

Venemaal ei ole raamatupidamissüsteem veel rahvusvaheliste standarditega ühtlustatud, seetõttu ei ole paljude ettevõtete raamatupidamisaruanded rahvusvahelisel tasemel. Alates 2013. aastast viiakse kohaliku raamatupidamise reeglid etapiliselt vastavusse rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetega, kohandades neid Venemaa majanduskeskkonnaga. Venemaa raamatupidamisarvestus on riigi kontrolli all ning vastavad õigusaktid on pealiskaudsed, kuna on veel palju akte ja määruseid, mis annavad täpsemaid juhiseid raamatupidamisarvestuse pidamisele. Eestis on aga olemasolevad õigusaktid lõplikud ning annavad kõik vajalikud juhised raamatupidamisarvestuseks. Juhul, kui mõni aspekt on reguleerimata, võib raamatupidamiskohustuslane kasutada SME IFRSe.

Venemaal on suur turg, palju potentsiaalseid kliente, erinevaid võimalusi äri kasvuks ja tulude suurendamiseks. Loomulikult teevad need faktorid äri alustamise Venemaal

atraktiivsemaks. See, et Venemaal võetakse etapikaupa kasutusele rahvusvahelised standardid, loob omakorda soodsama ärikeskkonna välisettevõtjatele ja investoritele. Kuna paljud Eesti ettevõtjad on huvitatud äri alustamisest Venemaal, on antud magistritöö juhendmaterjal raamatupidamise aastaaruande koostamisele esitatavates nõuetes ja esitamise kohustuses orienteerumiseks.

Töö eesmärk on esitada Eesti ettevõtjatele raamatupidamise aastaaruande koostamise ja esitamise nõuded Venemaal ning tuua välja Eestis ja Venemaal finantsaruannetele esitatavate nõuete erinevused. Eesmärgi saavutamiseks püstitatakse järgmised ülesanded: analüüsida ja tutvustada raamatupidamise aastaaruande koostamise ja esitamise regulatsiooni Venemaal; tutvustada Eestis raamatupidamise aastaaruande koostamisele ja esitamisele esitatavaid nõudeid ning võrrelda neid Venemaa nõuetega; leida ja esitada Venemaa ja Eesti raamatupidamise aastaaruande koostamis- ja esitamiskohustuse erinevused.

Magistritöö koosneb kahest osast. Esimeses osas tutvustab autor raamatupidamise regulatsiooni Venemaal. Esiteks antakse ülevaade kehtivates seadustes, määrustes, juhendites (PBU) ning standardites esitatud üldnõuetest. Seejärel uurib autor finantsaruannete koostamise ja esitamise nõudeid. Sealhulgas käsitletakse töös ka raamatupidamise aastaaruannete koostamise aluspõhimõtteid. Erilist tähelepanu pööratakse Venemaal kasutatavatele reeglite ja standardite analüüsile, kuna 2013. aastal rakendati lähtuvalt IFRSist finantsarvestust ja -aruandlust reguleerivates õigusaktides muudatusi. Esitatakse bilansi, kasumiaruande, rahakäibe aruande koostamise aluspõhimõtted. Teises osas tutvustatakse Eesti raamatupidamise aastaaruande koostamise ja esitamise nõudeid. Selle osa eesmärk on võrrelda Eesti ja Venemaa finantsaruannete koostamise nõudeid. Töö autor toob välja aruannetele kehtestatud kordades leitud erinevused ja sarnasused. Samuti koostab autor aruannete esitamise nõuete võrdleva analüüsi. Mõlemas osas tutvustatakse raamatupidamisarvestuse ajaloolist tausta, et mõista selle mõju riigi arvestuspõhimõtetele.

Finantsaruannete koostamisele esitatavate nõuete uurimisel toetub autor Eesti heale raamatupidamistavale ja rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele ning Venemaa raamatupidamiseseadusele, teemaga seotud määrusele, raamatupidamise standarditele ja juhenditele (PBU) ning erialakirjandusele. Töö tulemusena antakse ülevaade aruannete koostamise nõuetest ja esitamise kohustusest Venemaal ning tuuakse välja Eesti ja Venemaa raamatupidamise aastaaruande koostamise ja esitamise nõuete erinevused ja sarnasused.

1. FINANTSARVESTUSE JA -ARUANDLUSE REGULATSIOON VENEMAAL

Vanasti peeti arvestust korjatud köögiviljade, valmistatud kirveste ja muu üle. Sellist lihtsat majapidamislikku arvestust peetakse ka tänapäeval. Riikide tekkimine oli aga peamine põhjus, miks sündis raamatupidamisarvestus.

1.1. Venemaa raamatupidamisarvestuse arengu ajalugu

Esialgu oli vene vürstidel ning seejärel tatarlastel vaja inimeste üle arvestust pidada selleks, et austust (makse) koguda. Nii korraldasid tatarlased aastal 1246 venelaste maadel rahvaloenduse. Inimesi loendati kui maksustamise ühikuid. (Паламарчук, Жаворонкова 2008) XVI sajandil tekkis vajadus vara loendada, kuna selle üle täpsemat arvestust ei peetud. Arvestust peeti igasugustes majapidamisraamatutes, kuid need olid tihti ebaloogiliselt koostatud, seega ebausaldatavad. Raamatute lõpus olid erinevad märkused, näiteks oli üles märgitud leiva müük ning sellest saadud sularaha – kuna ei olnud selge, kust mis tuli, siis otsustati, et raamatute järgi ei saa midagi jälgida. Näiteks XVII sajandi keskel peeti ühes soolakaevanduses arvestust selle üle, kui palju raha saadi soola müügist. Sama summa oli kulude raamatus, ehk tulu pidi võrduma kuluga. Arvestus arenes tasapisi ning juurde tekkisid uued reeglid ning normatiivaktid. (*Ibid.*)

Raamatupidamisarvestuse areng on tihedalt seotud majandussuhete arenguga ühiskonnas, aga samas on sel oma ajalugu. Tavaliselt jagatakse raamatupidamise arvestuse areng Venemaa ajaloos kolmeks perioodiks (Романов 2009):

- 1) Vene Impeeriumi periood (XVIII–XX sajandi algus);
- 2) nõukogude periood (1917–1991 august);
- 3) nüüdisaeg (alates 1991 kuni tänapäevani).

Peeter I ajal toimusid suured muudatused. Tema soov kõike ümber korraldada mõjutas ka raamatupidamisarvestust. Tema valitsemisajal hakati kasutama sõna „loendur“ (vene

keeles *счетчик*) asemel sõna „raamatupidaja“ (vene keeles *бухгалтер*). Sõna „raamatupidaja“ kasutati esmakordselt Venemaal aastal 1710 ajalehes Moskva Uudised, ning see tähendas „inimest, kes teostab raamatupidamisarvestust“. Antud nimetus ei ole vene, vaid on saksa päritoluga (saksa keeles *buchhaltung*). (Borker 2012, 256)

Riigi industrialiseerimine oli seotud terase, veini, laevaehituse ja muude ettevõtete arenguga. Suure tähelepanu all oli arvestus ja kontroll, ning raamatupidamise juhendeid anti välja kui riigiakte. (История развития ...) Arvestuse korraldamise juhend ilmus 1714. aastal ning see on üks esimesi riigiakte, mis sisaldas arvestuse küsimusi. Selle juhendi nõuded olid kohustuslikud riigiaparaadile ja tööstusele – kohustuslikuks muutus teha õigeaegselt kandeid raamatutesse, täita igapäevaselt kuluarvestuse raamatuid. Teine reguleeriv dokument oli Admiraliteedi ja laevatehase kontrolli määrus (1722), milles nähti ette materjalide kuluarvestuse süsteem ning lubati teha kandeid raamatupidamisraamatutesse ainult siis, kui alusdokumendid olemas (Романов 2009). See dokument avaldas suurt mõju raamatupidamise süsteemile, sest esmakordselt sätestati reegel, et raamatupidaja võtab arvesse mitte ainult tegelikkust, vaid seda, mis on alusdokumentides sätestatud (Паламарчук, Жаворонкова 2008). Peeter I valitsemisaja lõpus oli kokku 11 raamatupidajat.

Venemaa ajaloos oli XVIII sajand üks arengule soodsaimatest sajanditest. Peeter I järgijad püüdsid parendada arvestuspõhimõtteid, ning parimaks lahenduseks tunnustati kahekordne raamatupidamise süsteem. Venemaal tõlgendas kahekordset kirjendamist esmakordselt M.D. Tšulkov (1740–1792). Tema kirjutas ka esimese raamatupidamise arvestuse raamatu, mis anti välja 1788. aastal. (История развития ...)

Pärisorjuse kaotamine oli kapitalismi arengu ajend ning see toetas omakorda raamatupidamise arengut. Vene raamatupidamiskooli moodustamisel võib välja tuua kolm etappi (*Ibid.*):

- tekkimine ja uute ideede areng;
- levimine ning ideede rahvusvaheline tunnustamine;
- pettumine uutes ideedes.

Esimene etapp algas P. I. Reinboti ja A. V. Prokofjevi töödest. Reinboti ideede alusel seisnes raamatupidamisarvestus vara muutuste kajastamises. Arvestuse eesmärk oli mitte teha vigu registreerimisel ning süstemaatiliselt tulude ja kulude allikaid välja selgitada. Praktikas lähtus ta saksa raamatupidamisest. (*Ibid.*) Prokofjev lähtus sellest, et väärtuste tulud tekitavad teiste väärtuste kulusid. Ta arvas, et itaalia arvestuse kool on väga mugav ning nõudis, et iga

kanne oleks žurnalis eraldi kirjas. Kahekordne kirjendamine oli XIX sajandi keskel samuti Venemaal väga levinud. Kuid aastal 1870 pakkus F. V. Jezerski (1836–1916) selle asemel välja kolmekordse kirjendamise. (Паламарчук, Жаворонкова 2008) Kolmekordseks nimetati seda sellepärast, et kirjendati tulude, kulude ja väärtuste liikumise resultaate. Lisaks sellele kasutati kolme arvestusregistrit: žurnali, pearaamatut ja bilanssi. Kuigi tema uuenduslik kolmekordne kirjendamine oli väga levinud, olid Jezerski oponendid veendunud, et tegu oli lihtsalt kahekordse kirjendamise uue vormiga. Seega iseloomustab arengu esimest etappi vastuolu traditsioonilise kooli pooldajate ning novaatorite vahel.

Raamatupidamiskooli arengu teine etapp on seotud uute ideede levimisega. Tol ajal lõi A. M. Volf Venemaal ajakirja Arvepidamine (*Счетоводство*), milles avaldati raamatupidamisarvestuse eestmõttelejate töid. (История развития ...) Kiire majanduse kasv tekitas suure nõudluse raamatupidajate järele. Loodi palju kursuseid ja koole ning XX sajandi alguseks tekkis vajadus pakkuda sel alal kõrgharidust. Seega loodi 1889. aastal Venemaal Peterburi polütehnilises instituudis esimene majandusteaduskond. (*Ibid.*) Võib öelda, et raamatupidamise teadmiste levitamine toimus kahel suunal: hariduses ning kirjastustegevuses.

Raamatupidamiskooli arengu kolmas etapp ühtis ajaliselt esimese vene revolutsiooniga. Arvestusvaldkonda tulid uued inimesed, tekkisid uued arengusuunad ning probleemid. Peamised teadussuundi esindasid Moskva ja Peterburi koolkonnad. Neid eristas bilansi ja kontode õpetus. (*Ibid.*) Vene Impeeriumi perioodil toimusid raamatupidamise arengus lisaks ka sündmused (joonis 1), mis mängisid suurt rolli arvestuse arengus Venemaal.

Nõukogude aeg oli raamatupidamisarvestuse arengu teine periood. Oktoobri-revolutsioon tõi kaasa suured sotsiaalmajanduslikud muutused, mis avaldasid mõju ka raamatupidamisarvestusele. Muutused ühiskonnas mõjutasid arvestuse arengut ja raamatupidamise kutseala. Arengul oli mitu etappi, mis on toodud tabelis 1 leheküljel 11. XX sajandi keskel hakati arendama ka arvestuse põhiprintsiipe ning -suundi (Романов 2009):

- 1) vara objektiivse hinnangu andmise põhimõtet;
- 2) raamatupidamissüsteemi ülesehitust tegevusharu järgi;
- 3) raamatupidamisarvestuse ja aruandluse riikliku reguleerimise laiendamist.

1970.–1980. aastatel soodustas Nõukogude asjaajamise areng edasist raamatupidamisarvestuse arengut Vene Föderatsioonis. Paljusid tol ajal loodud metoodilisi juhendmaterjale kasutatakse ka tänapäeval. Suurimat mõju avaldas raamatupidamise erialale elektroonika-

seadmete areng, suhtlus ettevõtete ja maksuameti vahel ning ettevõtete omavaheline suhtlus.

(Паламарчук, Жаворонкова 2008)

11. september 1732 a. Esimene vene raamatupidaja	<ul style="list-style-type: none"> Sel päeval nimetati esimese vene raamatupidaja nimi – Timmerman. Ta oli kaupmees, kes pakkus raamatupidamise teenust välismaiste kaupmeeste näitel. Ning ta oli määratud Peterburi tolli raamatupidajaks.
1772. aasta Esimene raamatupidamiskool	<ul style="list-style-type: none"> Venemaal avati esimene raamatupidamiskool – Demidovi kaubanduse õppeasutus, milles õpetati ka raamatupidamisarvestust. Esialgselt avati kool Moskvast ning kolis Peterburi.
1783. aasta Esimene raamatupidamisarvestuse raamat	<ul style="list-style-type: none"> Peterburis ilmus suures tiraažis raamat "Kaubanduse võti" ("<i>Ключ коммерции</i>"). Raamatu ajalugu on väga huvitav ja udune. 200 aastat teadlased püüdsid väljaselgitada, kes on raamatu autor. Selgus, et raamat on tõlgitud ning autoriks oli inglase Hawkins.
XIX sajandi algus Esimised deebet, krediid ja storno	<ul style="list-style-type: none"> K.I. Arnold (1775-1845), tol ajal suurim vene teoreetik, pakkus oma töödes terminoloogiat, mis on kasutusel ka tänapäeval. Ta viis sisse sellised terminid nagu "deebet", "kreedit" ja "storno".
1824. aasta Esimene kommentaar dokumendile	<ul style="list-style-type: none"> Avaldati esimene arvestuse normatiivakti kommentaar, milles kommenteeriti pankroti põhikirja.
1875. aasta Esimene nõustamise firma	<ul style="list-style-type: none"> Venemaal, Peterburis avati esimene raamatupidamise kabinet. Tol ajal nimetati kabinetiks nõustamisetevõtteid, mille rajajaks oli A.M. Volf.
1888. aasta Esimene raamatupidamise ajakiri	<ul style="list-style-type: none"> Hakati avaldama ajakiri "Arvepidamine" ("<i>Счетоводство</i>") – esimene arvestust käsitlev väljaanne, mis publitseeriti kuni 1904. aastani. Ühes esimestest numbritest avalikustati A.A. Beretti artikkel punasest stormist.

Joonis 1. Mis, kus ja millal toimus esmakordselt Venemaa raamatupidamises

Allikas: (Autori koostatud Медведев, Назаров 2007, 51, 87-93, 134, 183, 223 ja Л. Жилинская, Т. Жилинская 2008, 253, 260 alusel)

Kolmas periood raamatupidamisarvestus kaasaegsel Venemaal sai alguse pärast nõukogude süsteemi lagunemist ning uue demokraatliku riigi loomist. Raamatupidamisarvestuse tähtsuse kasv on seotud uute turusuhete arenguga, samas ka rahvusvaheliste arvestuse standardite kasutamisega. Venemaa majandus on jätkuvalt muutustes, mis tähendab, et tekib majandustegevuse vorme, mille jaoks ei ole veel sobivaid arvestuse meetodeid. (Романов 2009)

Tabel 1. Nõukogude aja raamatupidamise arengu etapid

Etapp	Aastad	Etapi kirjeldus
1. etapp	1917-1921	Esimeses etapis püüti stabiliseerida majandus ning formeerida kommunistlik ühiskond. Arvestuses adapteeriti traditsioonilised arvestuse meetodid uue majapidamisega. Sellel perioodil ei tekkinud raamatupidamisarvestuses uut ideed.
2. etapp	1921-1929	Teist etappi iseloomustati uue poliitilise süsteemi juurutamisega ning raamatupidamisarvestuse traditsioonilise süsteemi restaureerimisega.
3. etapp	1929-1953	Sel perioodil ehitati sotsialistliku majandusliku süsteemi ning muudeti olemasolevaid arvestuspõhimõtteid. Neljakümnnendate lõpus rakendasid nõukogude aja raamatupidajad žurnaalorderi süsteemi (<i>журнально-ордерная форма учета</i>).
4. etapp	1953-1984	Neljandas etapis parandati tootmisalast arvestust. Veel hakkas levima majandusliku informatsiooni mehhaniseeritud töötlemine.
5. etapp	1984-1992	See etapp iseloomustab sotsiaalmajanduslike suhete ümberkorraldust ning vastava raamatupidamisarvestuse süsteemi adaptatsiooniga.
6. etapp	1992-tänapäev	Kaasaegsete turusuhete tekkimine ja areng ning klassikaliste raamatupidamisarvestuse printsiipide taaskasutuselevõtmine vastavuses uute majandustingimustega.

Allikas: (Autori koostatud История развития бухгалтерского учета в России alusel)

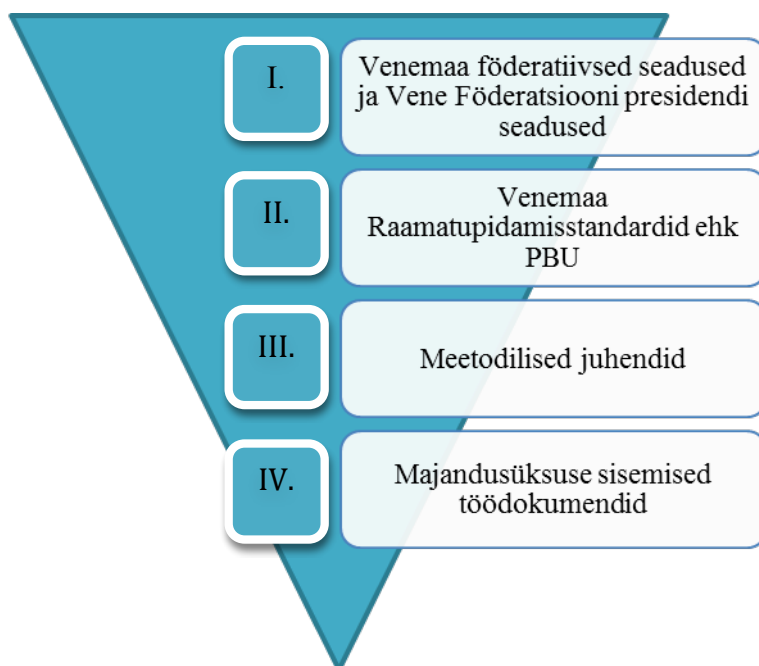
Tänapäeval tegeleb raamatupidamisarvestuse kujundamisega professionaalsete raamatupidajate instituut, mille pädevuses on ka raamatupidajate kvalifikatsioonieksamite kord.

1.2. Raamatupidamisarvestuse regulatsioon Venemaal

Läbi aegade on kasutusel olnud mitmesuguseid raamatupidamise süsteeme. Enam kasutusel olevate ja levinumate põhisüsteemide hulka kuuluvad itaalia, saksa, prantsuse- inglise ja ameerika süsteemid. Arvestust peeti erinevates raamatutes: päeva-, pea- ja pöhiraamatus. Raamatute andmeid kasutati käibeandmiku ja bilansi koostamiseks. (Raamatupidamise ajaloost) Tänapäeval on maailmas üle 100 raamatupidamisarvestuse süsteemi, kusjuures pooled neist ei ole üksteisega võrreldavad.

Venemaa esimese tasandi õigusaktid on föderatiivsed seadused ja Vene Föderatsiooni presidendi seadused. Venemaal on loodud neljaastmeline raamatupidamisarvestuse reguleerimise süsteem (joonis 2). Peamine raamatupidamise normatiivakt on Venemaa

föderatiivne raamatupidamiseseadus. Föderatiivsed seadused määratlevad raamatupidamisarvestuse mõisted ja objektide tunnused, nende klassifikatsiooni ja arvele võtmise ning mahakandmise korra. Seaduses määratletakse ka objektide rahalise hindamise kord, esitatakse nõuded arvestuspoliitikale ning kontoplaanile, määratletakse aruannete koostisosad ning esitamise kord, jne (Федеральный закон N402). Teisel tasandil on Venemaa Raamatupidamisstandardid ehk PBU (vene keeles Положения по Бухгалтерскому Учёту – ПБУ). Need määratlevad föderatiivsete seaduste rakendamise eripärad erinevates majandusvaldkondades. Kolmandal tasemel on meetodilised juhendid, mis reguleerivad tööstusharu spetsiifikat. Juhendite rakendamine on vabatahtlik ja nende eesmärk on aidata rakendada föderatiivseid seaduseid ja raamatupidamisstandardeid (Федеральный закон N402, § 21 (8)). Neljandal tasemel on majandusüksuse sisemised töödokumendid (raamatupidamise siseeeskiri). (Бухгалтерский учёт) Raamatupidamisarvestuse põhimõtteid ja reegleid täiendatakse ka Rahandusministeeriumi käskkirjadega.



Joonis 2. Venemaa neljaastmeline raamatupidamisarvestuse reguleerimise süsteem

Allikas: (Autori koostatud Федеральный закон N402, § 21 alusel)

Mitmed Venemaa raamatupidamise arvestusprintsüübid ja -põhimõtted (inglise keeles *Russian Accounting Principles – RAP*) sarnanevad rahvusvaheliste finantsaruandluse standardites esitatud arvestusprintsüüpidega, kuna RAP põhineb erinevatel rahvusvahelistel

arvestusstandarditel. Paljudel juhtudel ei reguleeri RAP arvestust sama detailselt kui rahvusvahelised finantsaruandluse standardid, näiteks ei defineerita soetusmaksumust, vaid selgitatakse, millest soetusmaksumus koosneb; samuti ei reguleerita vara väärtuse languse arvestust. Kuna RAP ei reguleeri arvestust piisava täpsusega, siis lubatakse selle alusel kehtestada raamatupidamiskohustuslastel arvestuse üksikasjad majandusüksuse sisemiste töödokumentidega, mis mõnedel juhtudel võivad ühtida ka rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega (inglise keeles *International Financial Reporting Standards – IFRS*).

Venemaal peavad kõik raamatupidamiskohustuslased kasutama kontoplaani, mis on kehtestatud „Finants- ja majandustegevuse raamatupidamisarvestuse kontoplaani määrusega“. Vastavalt dokumendile omistatakse igale kontole kood (number) ja täisnimi. Peale selle on olemas ka kontoplaani kasutusjuhend (Инструкция по применению плана ...). Kokku on nelja tüüpi kontoplaane (pankadele, kindlustusorganisatsioonidele, eelarvelistele asutustele, äriühingutele ja teistele), kuid raamatupidamiskohustuslane saab valida kehtestatud kontoplaanidest selle, mis on vajalik konkreetse ettevõtte majandustegevuse kajastamiseks. (План счетов ...)

1.3. IFRSide rakendamine Venemaal

Viimastel aastatel on hakanud Venemaa raamatupidamise süsteem muutuma. Need muutused on vajalikud sellepärast, et turusuhete arengu protsessis on tekkinud uued majandustehingute tüübid ja vormid, mille üle on praeguste föderatiivse raamatupidamiseseaduse reeglite järgi väga raske arvestust pidada. Kehtivate reeglite alusel ei nõuta ettevõtetelt piisavalt läbipaistvaid, tõeseid ning täielikke andmeid. (Изменения в системе ...) Muutuste eesmärk on harmoniseerida arvestus rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega. See annab Venemaa ettevõtetele võimaluse viia aktsiad börsile või/ja leida investoreid väljastpoolt Venemaad. Rahvusvahelised raamatupidamise standardid loodigi lähtuvalt vajadusest koostada auandeid nii, et erinevate riikide ettevõtetal oleksid ühised arvestuspõhimõtted, mida mõistaksid kogu maailma investorid (Шишова, Пинясова 2013).

Esimest korda mõeldi Venemaal IFRSide kasutusele võtmisest raamatupidamises 1990. aastatel. Sellest ajast püüdlebki riik rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite kasutuselevõtu poole raamatupidamisarvestuses.

2013. aasta jaanuaris korraldas Ameerika akadeemik Anna Alon uuringu, et välja selgitada, kuidas saavad organisatsioonid hakkama institutsionaalse keerukusega, mis on põhjustatud kokkusobimatu loogikaga IFRSide sisseviimisest. Siirdemajandusega riigil, antud juhul Venemaal, on regulatiivsed, normatiivsed ja kultuurilised eripärad, sellepärast on vajalik arvestada riigi institutsionaalse keskkonnaga. Siirdemajandusega riikides toimuvad mitmed poliitilised, majanduslikud ja sotsiaalsed muutused. Vene (*Russian accounting standards – RAS*) ja rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite harmoniseerimise protsess oli väga aeglane. Kuna RASid kehtivad ainult Venemaal, siis mõned ettevõtted, näiteks Gazprom, tahtsid kaasata välisinvestoreid ning hakkasid vabatahtlikult kasutama IFRSe. Pankadele muutus IFRSist lähtuvalt aruannete koostamine kohustuslikuks alates 2004. aastast. Vabatahtlikult IFRSi järgivad ettevõtted ja pangad pidid koostama raamatupidamise aastaaruandeid nii lähtuvalt IFRSist kui RASist. Kuna valitsus nõudis RASi kasutamist, siis Venemaal ei tühistatud oma raamatupidamisstandardeid. (Alon 2013)

1236 osalejaga uuringu käigus selgitati välja ka ettevõtete suhtumine IFRSidele üleminekusse. Kuna Venemaa on suur riik, siis ei ole selle majandusareng ühtlane – seega grupeeriti uuringu tulemused vastajate tegevusvaldkonna, piirkonna ja suuruse alusel. IFRSide kasutus oli kõige levinum finantsvaldkonnas, Moskvas ja Venemaa keskosas ning suurtes ettevõtetes (rohkem kui 200 töötajat). Uuringu tulemused näitasid, et IFRSidele üleminekusse suhtusid positiivsemalt need ettevõtted, mis hakkasid kasutama IFRSe vabatahtlikult; nemad olid samuti nõus varasema üleminekuga. Ettevõtetel, mille jaoks üleminek oli kohustuslik, oli neisse ka negatiivsem suhtumine. Uurimistöö korraldajad rõhutasid, et rahvusvahelised finantsaruandluse standardid ei pidanud asendada vene raamatupidamisstandardid. Pigem pidid standardid hakkama kehtima paralleelselt ning täitma erinevaid funktsioone. (*Ibid.*)

Föderatiivne seadus N208 – konsolideeritud finantsaruandluse seadus – on IFRSide kasutamise alus. Vastavalt seadusele peavad järgmised ettevõtted koostama konsolideeritud finantsaruanded IFRSide järgi: krediidi- ja kindlustusasutused ning ettevõtted, mille väärtpaberid on noteeritud börsil (alates 2012. aasta aruandlusest). Ajapikendust said kuni 2015. aastani ettevõtted, mis koostavad aruandeid teiste rahvusvaheliselt tunnustatud standardite järgi, ning ettevõtted, mille võlakirjadega kaubeldakse börsi või muu väärtpaberite turu kauplemise korraldaja kaudu.

Finantsministeerium avaldas määruse N160: „37 rahvusvahelist raamatupidamisstandardit ning 26 standardi selgitused vene keeles“. Peale selle kinnitati finantsaruannete informatsiooni kvaliteedi ja andmetele ligipääsu parandamiseks ning raamatupidamissüsteemi regulatsiooni täiustamiseks Finantsministeeriumi aastate 2012–2015 raamatupidamisarvestuse ning aruandluse arenguplaan IFRSide baasil. Esimeseks sammuks sai uue Föderatiivse raamatupidamiseseaduse N402 välja andmine, mis jõustus 01.01.2013. (Шишова, Пинясова 2013)

Seadus käsitles 2012. aasta aruande esitamist IFRSide järgi: vastavalt sellele, et IFRSis nõutakse võrreldava informatsiooni esitamist vähemalt ühe varasema perioodi kohta, oli vaja esitada informatsiooni ka 2011. aasta kohta. See tähendas, et paljud ettevõtted, mis ei koostanud varemalt raamatupidamise aastaaruandeid lähtuvalt rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest, pidid 2013. aastal 120 päeva jooksul ette valmistama ja esitama ka 2012. ja 2011. aasta aruanded (Изменения в системе...). Selle aja jooksul pidid ettevõtted samuti koostama konsolideeritud aruanded, läbima auditi.

Kui võrrelda Föderatiivsed raamatupidamiseseaduseid, mis kehtisid kuni 2013. aastani (N243) ning alates 2013. aastast jõustunud seaduseid (N402), võib leida palju muudatusi, näiteks on (*Ibid.*):

- muutunud raamatupidamisarvestuse mõiste;
- täpsustatud arvestuse objekte;
- sisse viidud rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite mõiste;
- lahti seletatud arvestuse pidamise kord;
- täpsustatud tegevuste järjekorda pearaamatupidaja ning juhataja ebakõla korral;
- tühistatud nõue kasutada ühtseid algdokumentide vorme;
- sisse viidud kohustuslikud raamatupidamisregistrite rekvisiidid;
- muudetud tingimusi, mil aruanne peetakse koostatuks;
- tühistatud õigus mitte kasutada kehtestatud raamatupidamisreegleid;
- tühistatud õigus nimetada raamatupidamisarvestust ärisaladuseks.

Suuremad muudatused, mis puudutavad rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega harmoniseeritud raamatupidamiseseaduse rakendamist on järgmised (*Ibid.*):

- Laiendati asutuste nimekirja, millele seaduse laieneb. Lisaks kõikidele ettevõtetele Venemaa territooriumil, filiaalidele, ettevõtjatele ning advokaatidele, peavad antud

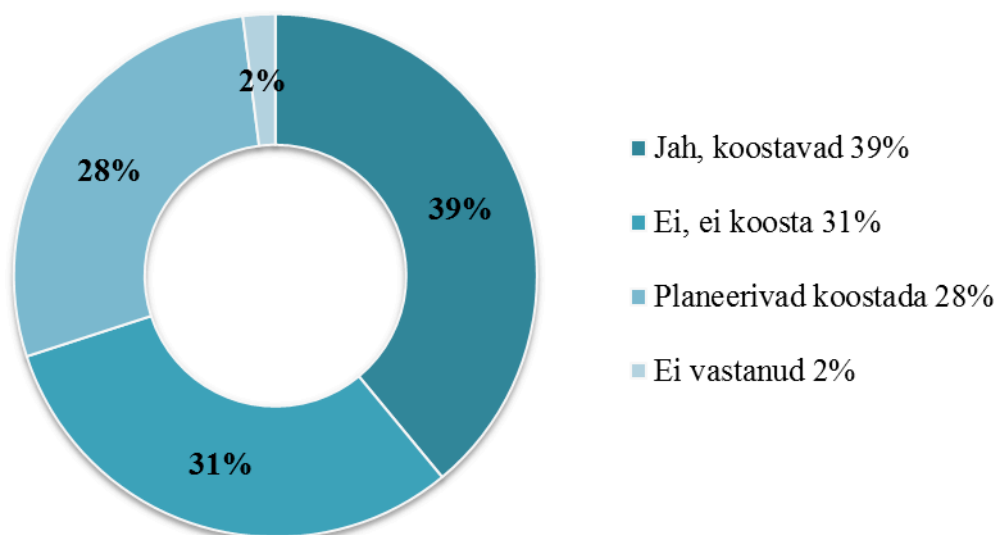
seadust järgima riigiasutused, kohalikud omavalitsused, riiklike ja territoriaalsete eelarveväliste fondide kontrollorganid ning Venemaa Föderatsiooni keskpank.

- Ettevõtetal, mis teevad arvestust lihtsustatud skeemi alusel, pole enam õigust üldse mitte arvestust teha. Nüüd on ettenähtud lihtsustatud raamatupidamisarvestuse meetmed väikestele ettevõtetele.
- Viidi sisse nõuded pearaamatupidajatele (aktsiaseltsides, kindlustusasutuses, mitteriiklikes pensionifondides, investeerimisfondides ning muude asutustes, mis töötavad väärtpaberitega). Alates 01.01.2013 tööle asuval pearaamatupidajal peab olema erialane kõrgharidus, ta peab olema töötanud kolm aastat viimasest viiest aastast raamatupidaja või audiitorina ning tal ei tohi olla kehtivat süüdistust majanduslike kuritegude eest.
- Tühistati sätted aasta- ja kvartaliaruannete esitamise aegade kohta. Kehtiva seaduse alusel peab esitama ühe aastaaruande eksemplari statistikaametile mitte hiljem kui kolm kuud pärast aasta lõppu. Arvatavasti kehtestatakse tähtajad, mis sellest seadusest puuduvad teises normatiivaktis.

Jekaterina Rubtsova (Rahvusvahelise võistluse „IFRS Professional“ komitee juht) tutvustas 2013. aasta lõpus Moskvast toimunud konverentsil „IFRS Venemaal: ülemineku eripärad ja praktiline rakendus“ IFRSi rakendamise uuringu tulemusi. Uuringus osales rohkem kui 2500 inimest (raamatupidajad, audiitorid, juhid, finantsjuhid, IFRS asjatundjad jne). Antud uuringus osales rohkem inimesi kui 2012. aasta uuringus ning see tähendab, et huvi IFRSide vastu on kasvanud eriti keskmise suurusega ettevõtete hulgas (40% osalejatest olid taolistest ettevõtetest). Suurem osa (71%) ettevõteteid olid kohalikud ning ei kuulunud välismaistesse või rahvusvahelistesse gruppidesse. Selgus, et 2013. aasta lõpuks polnud paljudel vastanud spetsialistidest kogemust IFRSide rakendamisel (58%), 14% alustasid rahvusvaheliste standardite rakendamist 1–3 aastat tagasi ning ainult 28% olid kogenud spetsialistid. Paljud ettevõtted eelistasid 2013. aastal osta välisspetsialistide teenuseid lähtuvalt IFRSdest aruannete koostamiseks. (Рубцова 2014)

Mõned ettevõtted Venemaal koostasid juba 2013. aastal raamatupidamise aastaaruandeid lähtuvalt rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest ning järgisid neid juba varem, näiteks ettevõtted, mis osalesid rahvusvahelistel väärtpaberiturgudel või välisettevõtete filiaalid. Samas, mõned ettevõtted plaanisid hakata rakendama IFRSe alates 2014. aastast. Võrreldes 2012. aastaga plaanis 2013. aastal kasutada rahvusvahelisi

standardeid aruannete koostamisel vähem ettevõtteid – osatähtsus langes 43lt 31le protsendile (joonis 3). Suurem osa (69%) uuringus osalejatest vastasid, et teevad raamatupidamist lähtuvalt IFRS-ide, sest seda nõuab juhtkond. 21% järgisid nõudeid, kuna neid kohustasid Venemaa normatiivaktid ning väiksem osa (10%) selleks, et kaasata investeringuid. (Рубцова 2014)



Joonis 3. Kas ettevõtteid koostavad aruandeid lähtudes IFRS-ide? (vastused seisuga 2013. aasta lõpp)

Allikas: (Рубцова 2014)

Venemaal on seoses IFRS-i kasutuselevõtu protsessiga mitu probleemi. Esiteks, kvalifitseeritud personali puudus IFRS-i valdkonnas. Uuringust selgus, et 71% osalejatest ei ole IFRS-i kvalifikatsiooni tõendavat sertifikaati, kuid see arv väheneb, mis tähendab seda, et IFRS-ide populaarsus kasvab (*Ibid.*). Teine probleem on IFRS-i alaste kvaliteetsete koolituste puudus ning olemasolevate koolituste kõrge maksumus. Audiitorite ja nõustamisteenused on samuti väga kallid. Kolmas probleem on raamatupidamisstandardite keerukas sõnastus, nii originaaltekstides kui tõlgitud standardites. Selle osas selgus uuringu tulemustest, et aastal 2013 oli finantseadmiste tase tõusnud – paljud leidsid informatsiooni rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite kohta erialakirjandusest või otse standarditest või otsisid teavet internetist. Väiksem osa käis seminaridel või küsis nõu audiitoritelt. (*Ibid.*)

Puudub ka kvaliteetne ja kättesaadav tarkvara selleks, et pidada arvestust lähtuvalt rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest. Paljud osalejad vastasid, et koostavad IFRS-ideest lähtuvalt aruandeid pigem MS Excelis (80%), sest see on kõikidele kättesaadav, odav ning tuttav tööinstrument. (Рубцова 2014)

Üleminekuprotsessi pärssimises on olnud tähtis osa ka suurte ettevõtete juhtide soovimatusel tagada finantsaruannete läbipaistvus ning koostada aruandeid lähtuvalt IFRS-ideest (Шишова, Пинясова 2013). IFRS-i rakendamise uuringu vastused näitasid, et suurt osa informatsioonist, mida peaks standardite järgi avalikustama, pidasid juhid ja omanikud ärisaladuseks. Teine osa vastanutest, kes koostasid raamatupidamise aastaaruandeid lähtuvalt rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest, sest Venemaa seadused nõudsid seda, järgisid nõudeid väga pealiskaudselt ning tulemus ei vastanud ilmselt IFRS-idele. (Рубцова 2014)

2014. aasta sügisel toimus Moskvas kolmas tasuta konverents „IFRS Venemaal: ülemineku eripärad ja praktiline rakendus“. Konverentsil rõhutas Jekaterina Rubtsova, et IFRS-ide populaarsus Venemaal kasvab ning asjatundjate finantsteadlikkuse tase on samuti parem, mis on eriti oluline ebastabiilse geopoliitilise ja majandusliku olukorra ajal nii Venemaal kui ka maailmas, kuna finantsaruannete kvaliteedile esitatakse kõrgendatud nõudmisi. (Отчет о III практической конференции ...) Igor Suharev (Venemaa Rahandusministeeriumi raamatupidamisarvestuse metodoloogia osakonna juhataja) tutvustas konverentsil IFRS-i seadusandliku reguleerimise küsimusi ning Rahandusministeeriumi tulevast arvestuse reformimise kava. Ta selgitas, et praegu lähtub Venemaa arvestusprintsiipidele ja aruannetele esitatavate nõuete reformimise protsessis rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest, kuna viimaseid aktsepteeritakse enamikes riikides ning täiustatakse pidevalt. (*Ibid.*) Lisaks sellele arutati muid küsimusi, näiteks kuidas vähendada (lähtuvalt IFRS-ideest) aruannete koostamise kulusid; millest sõltub IFRS-idele ülemineku maksumus ja muud. Samuti tutvustati teiste riikide IFRS-ide rakendamise kogemusi.

IFRS-ide sisseviimine Venemaal on uus raamatupidamisarvestuse arengu etapp, kus siseriiklik praktika ühildatakse anglo-ameerika raamatupidamissüsteemiga. Vastavalt avaldusele, mille Venemaa majandusarengu minister Andrei Belousov tegi 22. veebruaril 2013. aastal Berliinis toimunud konverentsil, võtavad kõik Vene ettevõtted aastaks 2018 kasutusele rahvusvahelised finantsaruandluse standardid (Горшкова 2013).

1.4. Aruannete koostamise alusprintsüübid

Vene raamatupidamisarvestuse printsüübid loodi traditsioonide, rahvusliku psühholoogia ja sotsiaal-majandusliku infrastruktuuri mõjul. Venemaal on ajalooliselt välja kujunenud haldus-juhtimissüsteem, mille põhimõtteid järgiti ka arvestuses: arvati, et kui avaldada hea õigusakt, siis kõik puudused kaovad. (Становление и развитие ...)

Raamatupidamise korraldamisel ning aruannete koostamisel tuleb lähtuda raamatupidamise aastaaruande koostamise alusprintsüüpidest. Kui finantsaruanded on kooskõlas nende printsüüpidega, siis on aruanded kasutajatele üheselt mõistetavad (Качественные характеристики ...). Venemaa juhendites nõutud esitatava informatsiooni omadused on toodud joonisel 4.



Joonis 4. Venemaa juhendites nõutud informatsiooni omadused

Allikas: (Autori koostatud PBU 4/99 § 6-8, PBU 1/2008 § 5,6 alusel)

Finantsaruanne peab andma kasutajale teavet mitte ainult saadud ja makstud raha, vaid ka tulevikus rakenduvate kohustuse kohta raha maksta või võimaluse kohta saada raha. Venemaal peetakse raamatupidamist tekkepõhiselt. See tähendab, et kõikide sündmuste tulemused fikseeritakse siis, kui nad toimusid, mitte siis, kui raha maksti või saadi (Tekkepõhine arvestus). Vastavalt PBU 1/2008 paragrahvile 5 kajastatakse majandussündmuseid selle perioodi finantsaruandes, millal majandussündmused toimusid. Tekkepõhise

arvestuse puhul tekib kulu näiteks ressursi kasutamisel ja tulu kauba müügil, vaatamata sellele, et raha tegelik liikumine toimub üldjuhul hiljem. Kulused kajastatakse kasumiaruandes tehtud kulutuste ja neile vastavate tulude vahelise otsese seose alusel (tulude ja kulude õige vastandamise põhimõte) (Tekkepõhine arvestus). Venemaal on tekkepõhise printsiibi üks osa vastandamise printsiip, mille kohaselt jooksva perioodi tulud peavad olema seostatud sama perioodi tuludele vastavate kuludega – nn tulude ja kulude õige vastandamise printsiip (Цели, задачи и ...).

Vastavalt PBU 1/2008 paragrahvile 5 peab Venemaa raamatupidamiskohustuslane aruannete koostamisel lähtuma ka jätkuvuse printsiibist. See printsiip eeldab, et ettevõtte on tegutsenud jätkuvalt edasi ning ei kavatse tegevust lõpetada; järelikult makstakse kohustused tagasi nõuetekohasel viisil (PBU 1/2008, § 5). Praktikas rakendatakse seda printsiipi aruannete koostamisel harva (kui üldse). See on tingitud sellest, et mõned äriühingud, enamasti tootmisvaldkonnas, on pankroti äärel, aga aruannetes jäetakse see kajastamata ning mõnede äriühingute loomisel juba eeldatakse ühingu likvideerimist lähiajal, kuid aruannetes seda samuti ei kajastata. (Основные отличия Российских ...) Raamatupidamise juhendis PBU 16/02 on sätestatud, millist informatsiooni ja mis juhtudel peab raamatupidamiskohustuslane avalikustama, kui tegevuse katkestamine on tõenäoline (näiteks tegevuse osaline katkestamine või ettevõtte reorganiseerimine). Vastavalt juhendi paragrahvile 8 peab raamatupidamiskohustuslane moodustama reservi kohustiste katteks, kui tegevuse katkemine on tõenäoline. Muuhulgas on raamatupidamiskohustuslane kohustatud avalikustama aruandes informatsiooni katkeva tegevuse, eeldatava katkemise kuupäeva, katkeva tegevuse aktive, tulude ja kulude, ning rahakäivete summade kohta. See info esitatakse raamatupidamise aastaaruande seletuskirjas. Lisaks sellele on raamatupidamise föderaalseaduse paragrahvis 17 fikseeritud, et likvideeritaval ettevõttel muutub ainult majandusaasta ning aruandeid koostatakse likvideerimiskirje registrisse sisestamise päevale eelneva kuupäevaga. Seaduse paragrahvi 17 punktis 4 on sätestatud, et viimane aruanne peab olema koostatud kinnitatud likvideerimisbilansi alusel (Федеральный закон N402, § 17 (4)).

Kasutajale kasulik informatsioon on asjakohane. Informatsioon on asjakohane, kui see mõjutab aruande kasutajate tehtavaid otsuseid, aidates neil hinnata möödunud, praeguseid ja tulevaseid sündmuseid. (Качественные характеристики ...) Informatsiooni asjakohasus sõltub selle olemusest ja olulisusest. Oluline informatsioon mõjutab raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, majandustulemust ja rahakäivet. See on informatsioon, mille avaldamata

jätmine või ebakorrektnel avaldamine võib mõjutada aruande kasutajate poolt aruande põhjal tehtavaid majandusotsuseid. (Sirotnjuk 2011) Venemaal peavad raamatupidamisaruanded sisaldama kasutajate majandusotsuseid mõjutavat olulist informatsiooni (PBU 4/99). Informatsiooni olulisus ja tähtsus on tagatud sellega, et aruanded koostatakse kehtestatud raamatupidamisarvestuse vormide ja skeemide järgi. PBU 4/99 sisaldab kasutajatele vajalike näitajate loetelu. Metoodilistes juhendites on soovitatud hinnata olulisust järgmiselt: näitaja väärtus peab olema 5% kogu bilansimahust või ettevõtte kogutulust. Samas arvavad asjatundjad, et kvantitatiivne mõõtmine ei ole hindamisel prioriteetne ning väidavad, et lähtuda tuleb ikka sellest, kui võrd muudab näitaja informatsiooni adekvaatsemaks ja täielikumaks (Основныe отличия ...).

Arusaadavus on peamine informatsiooni omadus. Raamatupidamise aruannetes avalikustatav informatsioon peab olema esitatud nii, et see oleks aruande kasutajatele ülevaatlik ja üheselt mõistetav. Kasutajatel peavad omakorda olema aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised. (Качественные характеристики ...) Vastavalt RAPile ja normatiivaktidele on finantsaruannete arusaadavus seotud nende sisu ja vormiga, mille osas on kehtestanud nõuded Rahandusministeerium. Kui avastatakse, et informatsioon on ebapiisav, siis saab raamatupidamiskohustuslane lisada täiendavaid näitajaid ja selgitusi (PBU 4/99).

Peale selle peab informatsioon olema usaldusväärne. Informatsioon on usaldusväärne, kui kasutajad saavad seda usaldada ja olla kindlad, et teave on vigadeta ja moonutamata (Качественные характеристики ...). Venemaal kehtivad standardid tagavad informatsiooni usaldusväärset Rahandusministeeriumi kehtestatud arvestusmeetodite ja hindamise menetluse abil ning seetõttu eeldatakse, et raamatupidamise arvestuses puuduvad olulised vead ja moonutused. Informatsiooni tõesuse ja usaldusväärset tagab ka audiitorkontroll (*Ibid.*).

Lisaks sellele, et aruannete informatsioon on usaldusväärne, peab see olema neutraalne. Venemaa PBU 4/99 paragrahvis 7 sätestatakse, et aruannete koostamisel kasutatav informatsioon peab olema neutraalne. Kui informatsioon on neutraalne, siis on välistatud tahtlik konkreetse kasutajategrupi huvide rahuldamine. Samas ei järgita Venemaal alati finantsaruannete koostamisel neutraalsuse ehk objektiivset printsiipi, sest ettevõtete juhtkond valib subjektiivset prioriteetsed kasutajaterühmad, näiteks teatud investorid või maksuameti jne (Sirotnjuk 2011).

Eksisteerib ka selline printsiip, mille kohaselt aruannete koostamisel tuleb olla ettevaatlik, et vältida näitajate ülehindamist või alahindamist. Venemaa juhendi PBU 1/2008 paragrahvis 6 on sätestatud ettevaatlikkuse printsiip, mille kohaselt tuleb sama tähelepanuga kajastada nii kulusid ja kohustisi kui ka tulusid ja vara, et vältida aruande kasutajate eest varjatud reservide tekitamist. Kui seda printsiipi ei järgita, siis finantsaruanne ei ole neutraalne ja seega ka usaldusväärne (Цели, задачи и ...).

Üldjuhul ühtib majandustehingute sisu nende juriidilise vormiga, kuid alati ei pruugi see nii olla. Vastavalt PBU 1/2008 paragrahvile 6 sätestatud sisu ülimuslikkuse printsiip viitab sellele, et majandustehingute kajastamisel lähtutakse raamatupidamises ja finantsaruannetes nende majanduslikust sisust, mis ei pruugi alati ühtida nende juriidilise vormiga. Praktikas seda printsiipi mõnikord ei järgita, kuna puudub rakendusmehhanism – kõikide majandustehingute arvestuse aluseks on algdokument, mis peab vastama kehtestatud nõuetele (Sirotnjuk 2011).

Lisaks sellele peab informatsioon olema täielik ehk kõik andmed peavad olema arvesse võetud ja kajastatud aruannetes. See muudab samuti aruannete informatsiooni usaldusväärseks ning täielikuks. PBU 1/2008 paragrahvis 6 nõutakse, et ettevõtte arvestuspoliitika tagaks informatsiooni täielikkuse. Kui mõned majandustehingud on raskesti identifitseeritavad või meetmete rakendamine on ebaselge, võib informatsioon jääda arvesse võtmata ning seega võib aruannetes jagatav informatsioon kasutaja segadusse ajada.

Peale selle peab finantsaruannete informatsioon olema võrreldav. Viimane on vajalik selleks, et võimaldada ettevõtte finantsnäitajate objektiivset võrdlemist aastate lõikes ning teiste ettevõtete finantsnäitajatega. Venemaa PBU 4/99 paragrahvides 8, 9, 10 rõhutatakse informatsiooni järjepidevuse ja võrreldavuse põhimõtteid. Informatsioon on võrreldav, kui kasutatakse jätkuvalt samasid arvestuspõhimõtteid, esitusviise ja aruandeskeeme. Ühtlustatud arvestuspõhimõtete, esitusviisi ja muu aruandes avalikustatava informatsiooni nõuded võimaldavad erinevate ettevõtete (filiaalide, esinduste jne) finantsnäitajaid võrrelda. Venemaa raamatupidamise seaduse paragrahvi 6 lõigus 3 nõutakse samuti järjepidevust aruannete koostamisel. Kusjuures Venemaal on kõrge inflatsioon peamine takistus, mis piirab raamatupidamisaruannete informatsiooni võrreldavust läbi aastate (Sirotnjuk 2011). Seetõttu on Venemaal kõrge inflatsiooni ajal mõistlik kasutada raamatupidamisaruannete koostamisel rahvusvahelist juhendit IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades“ (*Ibid.*).

Vastavalt Venemaa raamatupidamisseadusele N402 tohib informatsiooni esitusviisi ja arvestuspõhimõtteid muuta juhul kui:

- muutuvad õigusaktid, mis reguleerivad raamatupidamise arvestust;
- uus esitusviis või arvestuspõhimõte võimaldab objektiivsemalt kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, näiteks siis, kui ettevõtte on muutnud oma tegevusvaldkonda (Федеральный закон N402, § 8 (6)).

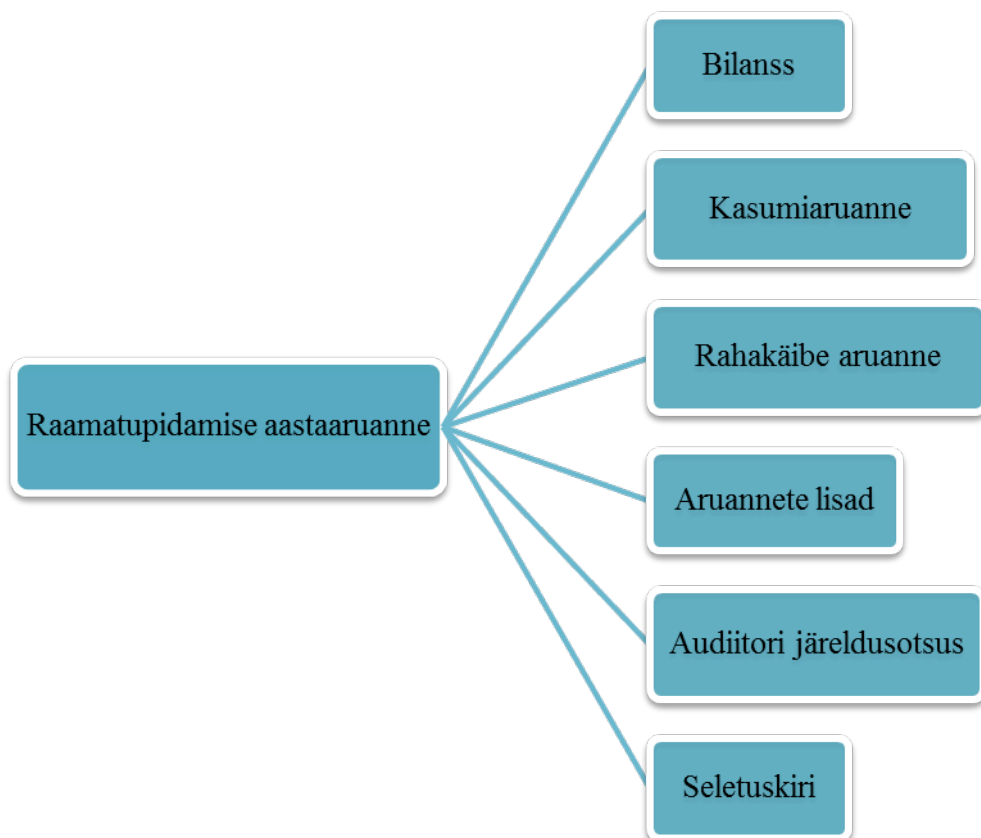
Vastavalt Venemaa raamatupidamise seadusele lähtutakse andmete võrreldavuse tagamiseks uuest esitusviisist ja rakendatakse uusi arvestuspõhimõtteid alates majandusaasta algusest (Федеральный закон N402, § 8 (7)). PBU 4/99 paragrahvis 10 nõutakse, et aruandeperioodil ja eelneval perioodil esitatud informatsioon peab olema võrreldav. Seega tuleb esitusviisi või arvestuspõhimõtete muutmisel tagasiulatuvalt korrigeerida aruannetes esitatud eelmise perioodi võrdlusandmeid, viies need vastavusse uue informatsiooni esitusviisiga või arvestuspõhimõttega. Järelikult tuleb muuta aruandeaasta ja eelmise aasta aruande andmeid, et säilitada nende võrreldavus.

1.5. Raamatupidamise aastaaruande koostamise nõuded

Raamatupidamine ehk raamatupidamisarvestus on majandusarvestuse liik. See on majandusüksuse vara, kohustiste ja sellega seotud muutuste kohta andmete kogumise, fikseerimise ja koondamise süsteem. (Бухгалтерский учёт)

Raamatupidamise objektid on majandusüksuse vara, kohustised, omakapital ja majandussündmused. Raamatupidamise arvestuse peamine ülesanne on ettevõtte vara, vara finantseerimisallikate ja tegevuse kohta täieliku ning usaldusväärse informatsiooni kujundamine, mis on vajalik finantsaruannete sisetarbijatele (näiteks juhid) ja välistarbijatele (investorid, kreditorid jne). Raamatupidamisaruannete informatsioon on finantsanalüüsi baas, mille tulemusi kasutatakse organisatsiooni finants- ja majandustegevuse korraldamiseks, juhtkonna tegevuse efektiivsuse hindamiseks, investeerimisvaldkondade valimiseks ning erinevate näitajate prognoosimiseks (Понятие, назначение ...). Aruannete alusel hinnatakse organisatsiooni finantsseisundit, maksevõimet, tegevuse ja ressursikasutuse efektiivsust jne.

Raamatupidamise tulemus on raamatupidamise aastaaruanne, mis koostatakse majandusaasta kohta. Venemaal on aruandeperiood 12 kuud. Vastavalt PBU 4/99 paragrahvile 36 on aruandeperiood 1. jaanuarist 31. detsembrini. Vastavalt raamatupidamise seadusele koosneb raamatupidamise aastaaruanne kolmest põhiaruandest (bilansist, kasumiaruandest, rahakäibe aruandest), aruannete lisadest, audiitori järeldusotsusest (kui audiitorkontroll on kohustuslik) ning seletuskirjast. Joonisel 5 on näha Venemaa raamatupidamise aastaaruande osad.



Joonis 5. Venemaa raamatupidamise aastaaruande komponendid

Allikas: (Autori koostatud Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, § 30 alusel)

Raamatupidamisaruannete vormid ja nende täitmise instruktsioonid kinnitab Venemaa Rahandusministeerium. Vastavalt PBU 4/99 paragrahvile 8 peavad ettevõtte finantsaruanded sisaldama filiaalide, esinduste ja muude struktuurüksuste tegevuse näitajaid, isegi kui nad esitavad eraldi bilansid. Kasumiaruande, bilansi ja teiste aruannete sisu ning vormi rakendatakse järjepidevalt ühest aruandeperioodist teise.

Raamatupidamisaastaaruanne peab olema koostatud vene keeles ning Venemaa Föderatsiooni valuutas. Iga raamatupidamise aastaaruanne osa peab sisaldama järgmiseid andmeid (PBU 4/99, § 14):

- antud osa nime;
- aruande kuupäeva või aruandeperioodi;
- ettevõtte nime ning tema õiguslikku vormi;
- raamatupidamisaruandes arvnäitajate puhul kasutatud täpsusastet (näiteks tuhandetes rublades);

Kui aruandeperioodis või eelmistes perioodides on toimunud muutusi, siis parandused tehakse aruandeperioodis, mil muutused/vead avastati (Положение по ведению ..., § 39).

Venemaal peavad ettevõtted koostama ka vahearuandeid. Vastavalt PBU 4/99 paragrahvile 48 peab ettevõtte koostama alates majandusaasta algusest kuu- ja kvartaliaruandeid. Vahearuanne koosneb bilansist ja kasumiaruandest. Üldnõuded vahearuande koostamisele on esitatud meetodilistes juhendites.

1.5.1. Bilanss

Peamine informatsioon ettevõtte finantsseisundi kohta esitatakse finantsaruannetes, esiteks bilansis. See on kohustuslik ja avalik aruanne, mis kuulub raamatupidamise aastaaruande juurde. Bilanss on raamatupidamisaruanne, mis kajastab antud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase vara, kohustisi ja omakapitali (Sirotnjuk 2011).

Bilanss iseloomustab ettevõtte majanduslikku seisukorda, mis on kujunenud eelmiste perioodide tegevuse tulemusena (Bilansiaruanne). Seepärast on äriühingu bilanss ühtlasi selle tööaruanne, mis sisaldab informatsiooni vara liikide ja nende allikate kohta. Tavaliselt koostatakse bilanss majandusaasta lõpu kuupäevaga ning võrdluseks esitatakse ka eelmise aasta lõpu bilansiseis (Bilanss).

Bilanss iseloomustab ettevõtte vara kahest seisukohast, seetõttu koosneb see kahest poolest, mille üht poolt nimetatakse bilansi aktivaks ja teist passivaks. Bilansi aktivas esitatakse ettevõtte vara koosseis ja nende paigutus: kassa, pangakontode jäägid, varud, finantsinvesteeringud, materiaalne ja immateriaalne põhivara. Aktivas kajastatud vara koosneb rahast, asjadest ja õigustest, mis on ettevõtte valduses ja mis tõenäoliselt osalevad tulevaste perioodide tulu teenimisel (Sirotnjuk 2011). Bilansi passivas loetletakse vara

rahastamise allikad: laenuid, tarnijatele maksmata arved, aktsionäride investeeringud antud ettevõttesse ja muu (Bilansiaruanne). Passivas kajastatud vara soetamist võimaldanud kapital jaguneb omakorda kohustisteks ja omakapitaliks.

Bilansi aktiva ja passiva üksikuid elemente nimetatakse bilansikirjeteks. Bilansi aktiva kirjete üldsumma (ehk vara kogusumma) peab võrduma bilansi passiva kirjete üldsummaga (ehk kohustise ja omakapitali summaga), kuna nii aktivas kui ka passivas iseloomustatakse sama vara, aga erinevatest aspektidest. Bilansi põhivõrdust iseloomustab järgnev valem: $VARA = KOHUSTISED + OMAKAPITAL$. (*Ibid.*) Majandusaasta jooksul toimunud tehingud avaldavad erinevat mõju bilansimahule või selle osadele: summad võivad suureneada, väheneda või jääda samaks.

Aruande koostamise üldiseid põhimõtteid ja bilansi olemust on kirjeldatud riigi raamatupidamise seaduses ja juhendites. Venemaa raamatupidamiskohustuslased peavad kasutama raamatupidamisaruannetes bilansiskeemi, mis on toodud PBU 4/99 paragrahvis 20. Venemaa bilansiskeem on esitatud töö lisa 1. Vajadusel saab lisada aruannetesse erinevaid selgitusi ja bilansikirjete täiendavaid kirjeid või alaliigendusi, kui see muudab bilansi informatiivsemaks ja loetavamaks.

Lisaks bilansiskeemis etteantud bilansikirjetele peavad raamatupidamiskohustuslased järgima ka kirjete järjekorda. Venemaa bilansiskeemis esitatakse esmalt põhivara ning siis käibevara. Raha esitatakse käibevara osa lõpus. Passivas on Venemaa bilansiskeemis esmalt omakapitali kirjed ning siis pikaajalised ja lühiajalised kohustised. Kui teatud bilansikirjetel puuduvad arvnäidud, siis võib panna kriipsu või üldse kirje välja jätta (PBU 4/99, § 11).

Venemaal koostatakse bilanss ametlikult kehtivas vääringus ning riigikeeles: rublades ja vene keeles (PBU 4/99, § 15, 16).

1.5.2. Kasumiaruanne

Ettevõtte tulemi kujunemisest annab ülevaate kasumiaruanne. Kasumiaruanne on tihedalt seotud bilansiga, sest kasumiaruandes iseloomustatakse detailsemalt bilansi üht kirjet – aruandeperioodi kasumit/kahjumit. Kasumiaruanne on kohustuslik ja avalik aruanne, mis kuulub raamatupidamise aastaaruande juurde.

Kasumiaruanne on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi majandustulemusi (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit). Kasumiaruanne väljendab majandusüksuse tulusid teatud (aruande) perioodil ja tulude saavutamiseks tehtud

kulusid. Kasumiaruande kirjete summad tulenevad raamatupidamisregistri (žurnaalpearaamat) tulu- ja kulukontode perioodi käivate summadest. (Zeiger 2013) Tulud suurendavad ettevõtte omakapitali rida – aruandeperioodi kasum/kahjum – ja kulud vähendavad omakapitali.

Metoodiline juhend PBU 10/99 „Ettevõtte kulud“ reguleerib ettevõtete (välja arvatud krediidi- ja kindlustusasutused) ning mittetulundusühingute (välja arvatud riigi/munitsipaalasutused) kulude arvestust. Vastavalt PBU 4/99 paragrahvile 22 peab kasumiaruandes eraldi esitama tavalised tulud ja kulud (ehk ärikulud ja -tulud) ning muud tulud ja kulud. Ärikulud on kulud, mis on seotud toodete valmistamise ja müügiga ning kauba soetamise ja müügiga. Samuti on need kulud, mis on seotud teenuste osutamisega. (PBU 10/99, § 5) Ärikulud grupeeritakse järgmiste elementide kaupa: materjalikulud, tööjõukulud, amortisatsioonikulu ja muu. (PBU 10/99, § 8) Võib järeldada, et kasumiaruandes esitatakse kulud pigem lähtuvalt kulude funktsioonist ettevõttes: müüdüd toodangu omamaksumus, turustuskulud, üldhalduskulud ja muu.

Kasumiaruanne koostatakse teatud perioodi kohta, tavaliselt on selleks aasta, kvartal või kuu. Aruanne sisaldab järgmiseid arvnäite: tulud kaupade, toodete, teenuste müügist, millest on maha arvatud käibemaks; aktsiisid ja muud kohustuslikud maksud (netotulu); müüdüd kaupade, toodete või teenuste omamaksumus; kaubandus- ja halduskulud; interissitulu ja -kulu; muud tulud ja kulud. Venemaa kasumiaruande skeem on esitatud lisas 2.

1.5.3. Rahakäibe aruanne

Rahakäibe aruande ajalugu algas 1863. aastal, kui ettevõttes Dowlais Ironworks koostati aruannet, mille nimetati võrdlevaks bilansiks ning mis hiljem sai tänapäeva rahakäibe aruande eelkäijaks (Панферова, Петухова 2014). Venemaal kuni raamatupidamise föderaalsetaduse N-402 vastuvõtmiseni esitati rahakäibe aruanne raamatupidamise aastaaruande lisana. Nüüdisajal rahakäibe aruanne on bilansi ja kasumiaruande kõrval üks kolmest põhiaruandest, mis kuulub raamatupidamise aastaaruande koosseisu. See omakorda lähendab vene raamatupidamis-arvestuse rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele. Rahakäibe aruanne seob aruande-aasta alguse ja lõpu bilansi, näidates raha laekumist ja väljaminekut eri tegevusliikide lõikes. Samuti kirjeldab rahakäibe aruanne detailselt bilansikirje raha ja raha ekvivalendid muutusi tegevusaasta jooksul. Vastavalt Venemaa PBU 4/99 paragrahvile 29 tuleb raamatupidamise aastaaruandes avalikustada aruandeperioodil

rahakäibe andmed, mis selgitavad ettevõtte raha olemasolu, sissetulekuid ja väljaminekuid. Venemaal kasutatav rahakäibe aruande skeem on esitatud lisas 3.

Rahakäibe aruanne näitab aruandeperioodi laekumisi ja väljamakseid rühmitatuna vastavalt nende eesmärgile äritegevuse, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahakäibeks, nii nagu nõutakse PBU 23/2011 paragrahvis 14. Kuna ettevõtte kasum leitakse tekkepõhiselt ehk üldjuhul kasum ei võrdu raha jäägiga, siis on oluline teada, kuidas raha liikus. Ühtlasi annab rahakäibe aruanne pildi ka ettevõtte raha kvaliteedist – kas raha on saadud äritegevusest või hoopis põhivara müügist. (Bilanss, kasumiaruanne ...)

Rahakäibe aruannet võib koostada otsesel või kaudsel meetodil. Investeerimis- ja finantseerimistegevusest tulenevaid rahakäiveid kajastatakse ainult otsemeetodil. Äritegevuse rahakäiveid võib kajastada kas otse- või kaudmeetodil. Kaudmeetodi sageli kasutatakse konsolideeritud finantsaruannete koostamisel. (Панферова, Петухова 2014)

Ettevõtte rahakäivet käsitlev informatsioon on vajalik majanduslike otsuste langetamiseks, sest selle alusel saab hinnata (Lääts 2012):

- ettevõtte võimet raha teenida;
- raha teenimise ajastamist ja tõenäosust;
- kuidas ettevõtte raha teenib ning kasutab.

Äritegevusest tulenev rahasumma on põhinäitaja, mis osutab, kas ettevõtte on teeninud piisavalt raha, et maksta tagasi laene, säilitada ettevõtte toimimisvõimsust, maksta dividende ja investeerima, kasutamata väliseid investeerimisallikaid. Investeerimistegevusega seotud rahakäivate eraldi avalikustamine on oluline, kuna need rahavood näitavad, kui suuri kulusi on tehtud tulevaste tulude ja raha teenimiseks kavandatud ressurssidele. Finantseerimistegevusega seotud rahakäivate avalikustamine võimaldab prognoosida ettevõtte rahastajate nõudeid tulevaste rahakäivate kohta. (PBU 23/2011, § 9, 10, 11)

Kui rahakäibe aruannet kasutatakse koos ülejäänud finantsaruannetega, annab see informatsiooni, mis võimaldab kasutajatel hinnata muutusi ettevõtte omakapitalis; ettevõtte finantsstruktuuri (sh selle likviidsust ja maksevõimet) ja ettevõtte võimet mõjutada rahakäive mahtu ja ajastust, et kohaneda muutuvate tingimuste ja võimalustega (Lääts 2012).

1.5.4. Bilansi ja kasumiaruande seletuskiri

Vastavalt PBU 4/99 paragrahvile 24 peavad seletuskirjad sisaldama informatsiooni arvestuspoliitika kohta ning andma aruannete kasutajatele lisateavet, mida ei ole asjakohane esitada bilansis või kasumiaruandes. Antud informatsioon on väga oluline aruannete kasutajatele, et hinnata ettevõtte finantsseisundit, tegevuse finantstulemusi ning finantsseisundi muutusi.

Selgituses peab olema märgitud, et aruanded on koostatud lähtudes kehtivatest Venemaa raamatupidamisseadustest, -reeglitest ja -juhenditest. Kui raamatupidamiskohustuslane lähtus aruannete koostamisel teistest reeglitest, peavad need reeglid olema avalikud ning nende kasutamine peab olema põhjendatud, samas kui nende võimalik mõju finantsseisundile peab olema teada. (PBU 4/99, § 25)

Venemaal peab raamatupidamiskohustuslane bilansi ja kasumiaruande seletuskirjades avalikustama järgmise lisainformatsiooni (PBU 4/99, § 27), näiteks teabe:

- teatavat liiki immateriaalse vara, põhivara, renditud põhivara ja finantsinvesteeringute kohta aruandeperioodi alguse ja lõpu seisuga ning nende liikumise kohta aruandeperioodi jooksul;
- omakapitali (osakapitali, reserve jne) muutuste kohta;
- emiteeritavate aktsiate arvu, ettevõttele ja tütarettevõtetele kuuluvate aktsiate nimiväärtuse kohta;
- reserve kohta aruandeperioodi alguse ja lõpu seisuga ning reserve vahendite liikumise kohta aruandeperioodi jooksul;
- debitoorse ja kreditoorse võlgnevuse kohta aruandeperioodi alguse ja lõpu seisuga;
- toodete, kaupade ja teenuste müügimahtude kohta tegevusliikide ja geograafiliste piirkondade kaupa;
- tootmiskulude ja muude kulude/tulude koosseisu kohta;
- bilansipäeva järgsete sündmuste kohta;
- kasumi kohta ühe aktsia lõikes.

Bilansi või kasumiaruande kirjed, mida selgitatakse, peavad viitama vastavale seletuskirjale. (PBU 4/99, § 28) Nagu varem tekstis toodud, selgitab rahakäibe aruanne bilanssi. Samas võivad äriühingud raamatupidamisaastaruande koosseisus esitada ka omakapitali, reservkapitali või teiste kapitali osade muutuste aruande.

Kui raamatupidamisaruandel puuduvad mõned järgmistest andmetest, siis peab need esitama seletuskirjas: juriidiline aadress, põhiline tegevusala, keskmine töötajate arv, tegev- ja kontrollorganite koosseis (perekonnanimed ja ametinimetused). (PBU 4/99, § 31)

1.5.5. Audiitori aruanne

Turusuhete areng, uue maksusüsteemi ja finantsturu moodustamine ning majandussuhete laienemine on suurendanud Venemaal ettevõtte finantskindlusele ja finantsseisu objektiivsusele esitatavaid nõudeid. See on tekitanud vajaduse luua Vene auditeerimissüsteem. Audiitortegevust reguleerib Venemaal föderaalseadus number 307 „Audiitortegevuse seadus“. Audiitorkontrolle korraldatakse vastavalt audiitortegevuse seaduse standarditele ja nõuetele. Raamatupidamisaruannete audiitorkontroll on sõltumatu raamatupidamiskohustuslase aruannete kontroll, mille eesmärk on avaldada arvamust aruannete õigsuse kohta.

Audiitorkontrolli põhilised eesmärgid on järgmised (Аудиторский финансовый ...):

- raamatupidamisaruandluse standarditele ja nõuetele vastavuse kontroll;
- raamatupidamis- ja finantsaruannete õigsuse ning usaldusväärsuse kontroll (kuivõrd adekvaatselt kajastab aruanne ettevõtte tegelikku finantsseisu);
- toimunud finantstehingute seaduslikkuse kontroll;
- maksudeklaratsioonide õigsuse kontroll.

Kohustuslikku audiitorkontrolli korraldatakse iga aasta vastavalt seadusele, mille kohaselt audiitorkontroll on kohustuslik kõikidele pankadele (sh Venemaa Keskpank), muudele krediidasutustele, kindlustusfirmadele, börsidele, eelarvevälistele fondidele, heategevusfondidele, aktsiaseltsidele ning ettevõtetele, mille osakapitalis on ka väliskapital. Vajadusel määrab audiitorkontrolli valitsus, kohus või prokuratuur. (*Ibid.*)

Aktsiaseltsidele on audiitorkontroll kohustuslik, kui tulu kaupade või teenuste müügit aruandeaasta kohta on suurem kui 400 miljonit rublat või varad kokku bilansipäeva seisuga on rohkem kui 60 miljonit rublat. (Федеральный закон N307, § 5 (4))

Audiitorkontrolli tulemusena koostatakse audiitori järeldusotsus: ametlik dokument, mis on mõeldud aruannete tarbijatele. See aruanne sisaldab ettenähtud vormis audiitorühingu või üksiku audiitori arvamust auditeeritava üksuse aruannete usaldusväärsuse ja õigsuse

kohta. (Федеральный закон N307, § 6) Audiitori aruanne või audiitori järeldusotsus on Venemaal aastaaruande kohustuslik osa.

Audiitori järeldusotsus võib olla positiivne, märkustega või negatiivne. Positiivne (märkusteta) arvamus avaldatakse siis, kui auditeeritud ettevõttes peetakse raamatupidamisarvestust reeglite järgi ning finantsaruanded kajastavad ettevõtte tegelikku majanduslikku seisundi. Märkustega arvamus avaldatakse siis, kui audiitori arvamus on üldiselt positiivne, kuid audiitor teeb märkusi raamatupidamisarvestuse ja finantsaruannete kohta ning ettepanekuid puuduste kõrvaldamiseks. Negatiivne arvamus avaldatakse siis, kui raamatupidamisarvestus on reeglite vastane ja finantsaruannete informatsioon on ebausaldusväärne. (Аудиторский финансовый ...)

1.6. Raamatupidamise aastaaruande esitamise nõuded

Finantsaruanded on kättesaadavad kasutajatele: omanikele, investoritele, krediidiasutustele, kreditoridele, ostjatele, tarnijatele ja teistele huvitatud isikutele. Ettevõtte omakorda peab andma kasutajatele võimaluse finantsaruannetega tutvuda. Ettevõtte peab esitama finantsaruanded omanikele/osanikele tähtajal, mis on määratud Vene Föderatsiooni seadusandlusega. (PBU 4/99, osa X)

Finantsaruannete kinnitamine ja avalikustamine toimub föderaalseadustega määratud juhtudel ja korras. Metoodilise juhendi PBU 4/99 paragrahvis 38 nõutakse, et raamatupidamise aastaaruande peavad allkirjastama juhataja ning pearaamatupidaja. Kui raamatupidamisarvestus on sisseostetud teenus, allkirjastavad aruande ettevõtte juhataja ning raamatupidamisteenuseid osutava ettevõtte juhataja. Vastavalt Venemaa raamatupidamis-seaduse paragrahvi 13 lõikele 8 loetakse raamatupidamise aastaaruande koostamise lõpetamise kuupäevaks päev, mil ettevõtte juhataja allkirjastab vähemalt ühe paberkujul aruande eksemplari. Raamatupidamisaruanne ei tohi olla ärisaladus.

Vastavalt Venemaa raamatupidamis-seaduse paragrahvi 15 lõikele 6 peab raamatupidamise aastaaruande olema koostatud aruandlusperioodi viimase kalendripäeva seisuga, välja arvatud juriidilise isiku reorganiseerimisel või likvideerimisel. Õigusaktide kohaselt tagavad need tähtajad esitatavate aruannete aktuaalsuse. Vastavalt PBU 4/99 paragrahvile 46 avaldab ettevõtte (näiteks aktsiaselts) finantsaruanded koos audiitori

järeldusotsusega massiteabevahendites hiljemalt majandusaastale järgneva aasta 1. juunil, kui õigusaktidest ei tulene teisiti.

Aruandekohustuslased, välja arvatud riigisektori ettevõtted ja Venemaa Keskpank, peavad koostama aruande ning esitama ühe kohustusliku aastaaruande eksemplari piirkonnajärgsele statistikaameti osakonnale (Федеральный закон N402, § 18 (1)). Kohustusliku eksemplari peab esitatama hiljemalt kolm kuud pärast aruandeperioodi lõppu. Eelarvelised (valla-, linna-, maavalitsused, riigiasutused, riigiametid ja koolid) ja krediidasutused ei esita oma finantsaruandeid riigi statistikaametile. Kohustusliku raamatupidamisaruande esitamisel, millele kehtib kohustuslik auditeerimine, peab audiitori järeldusotsuse esitama koos aruandega või hiljemalt 10 päeva pärast audiitori otsuse saamist, aga mitte hiljem kui 31. detsembril. Majandusaasta aruanded on riigi teabeallikad ning huvitatud inimestele antakse neile liigipääs, välja arvatud kui liigipääs peab olema piiratud selleks, et säilitada riigisaladus (Федеральный закон N402, § 18 (3)).

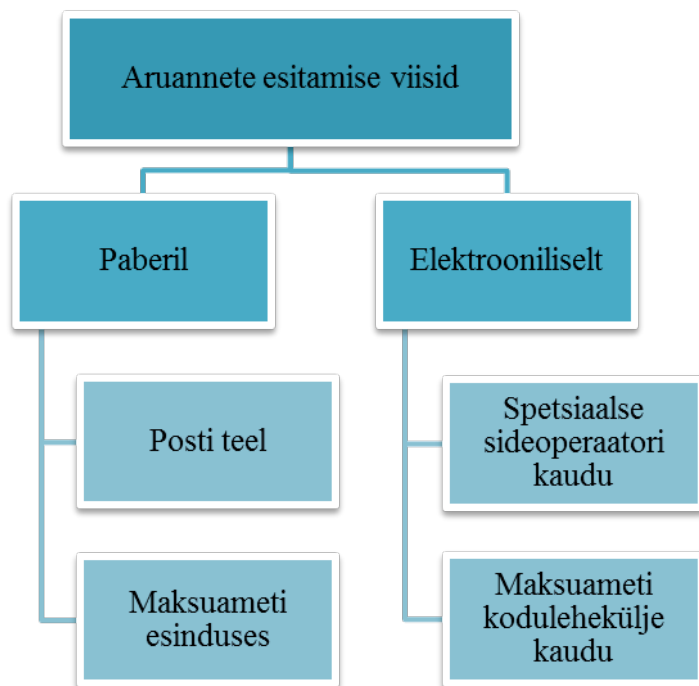
Raamatupidamisaruannete vormid on kinnitatud Rahandusministeeriumi korraldustega. Väikeettevõtetele ja sotsiaalselt orienteeritud mittetulundusühingutele on lubatud lihtsustatud aruande esitamise vormid. (Основные положения ...)

Raamatupidamiskohustuslane võib esitada aastaaruande riigi statistikaametile ka elektroonilisel viisil. Sel juhul antakse aruanne üle spetsialiseerunud sideoperaatori kaudu ning digitaalallkirjastatud. Antud puhul täidab aruandekohustuslane aruandevormid elektrooniliselt. (Представление налоговой ...) Aruannete elektroonilised vormid on kinnitatud määrusega ММВ-7-6/313@ ning need on saadaval maksuameti koduleheküljel. Elektroonilised aruandevormid väikeettevõtetele, mis esitavad ainult bilansi ja kasumiaruande, on kinnitatud määrusega ММВ-7-6/311@. Maksuameti koduleheküljel on ka juhised, kuidas aruandeid elektrooniliselt esitada. Erinevad aruannete esitamise viisid Venemaal on toodud joonisel 6. Finantsaruannete esitamisel elektrooniliselt telekommunikatsiooni kanalite kaudu on teatud eelised (*Ibid.*):

- puudub kohustus tulla maksu- või statistikaametisse kohale – ajaressurssi säästmine;
- ei ole vaja esitada aruannet paberil;
- tehniliste vigade arv väheneb (nõutud vormis kontrollitakse lahtrite täitmist automaatselt);

- aruannete vormide uuendamine on tõhus (kui vormid muutuvad, võib raamatupidamiskohustuslane neid uuendada elektrooniliselt);
- dokumentide üleandmisel saadakse kinnituse garantii (võimalus saada ööpäeva jooksul aruande esitamise/üleandmise kinnitus);
- aruanded on kaitstud kolmandate isikute poolt läbivaatamise ja korrigeerimise eest;
- esitajal on võimalus saada elektroonisel kujul esitatud maksu- ja raamatupidamisaruannete nimekiri ja maksude, lõivude, trahvide, viiviste arvutused;
- esitajal on võimalus saada seaduste kohta selgitusi ning saata päringuid maksuametisse.

Teine võimalus esitada finantsaruandeid elektrooniliselt on läbi maksuameti kodulehekülje (aruanne peab olema digitaalallkirjastatud). Selle variandi korral võib aruandekohustuslane täita aruannete vormid oma arvutis või ameti koduleheküljel. Juhul kui aruandekohustuslane esitab aruanded elektrooniliselt, puudub tal kohustus esitada pabereksemplar statistikaametile (Основные положения ...).



Joonis 6. Aastaruande esitamise viisid Venemaal

Allikas: (Autori koostatud)

Kui aruannete esitamise korrast kinni ei peeta, näiteks informatsiooni ei esitata täielikus mahus või see on moonutatud kujul, kaasneb sellega vastutus, mis on määratletud Venemaa haldusõigusrikkumiste koodeksi № 195-ФЗ paragrahvis 19: juriidilise isiku trahvi suurus on kolm kuni viis tuhat rublat. (Основные положения ...)

Raamatupidamisaruannete esitamise kuupäevaks loetakse selle postiga saatmise või faktilise üleandmise kuupäeva. Kui esitamise kuupäev on nädalavahetusel, loetakse esitamise kuupäevaks järgnevat tööpäeva. (PBU 4/99, § 47)

Esimeses peatükis esitatakse Venemaal kasutatavaid reegleid ning raamatupidamisarvestust reguleerivates normatiivaktides esitatavaid nõudeid. Tutvustatakse finantsaruannete koostamise ja esitamise nõudeid. Järgmises peatükis esitatakse ka Eesti raamatupidamise aastaaruande koostamise ja esitamise nõudeid ning tuuakse välja Eesti ja Venemaa aruannetele kehtestatud kordades leitud erinevused ja sarnasused.

2. EESTIS JA VENEMAAL RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDELE ESITATAVATE NÕUETE VÕRDLUS

Raamatupidamine on olnud ja jääb ka edaspidi igasuguse ettevõtte majandustegevuse juhtimise lahutamatuks koostisosaks. Raamatupidamine areneb koos majandusega.

2.1. Eesti raamatupidamisarvestuse arengu ajalugu

Eesti raamatupidamise ajalugu ei ole kunagi põhjalikult uuritud. Kogutud on pisut teavet raamatupidamise korraldusest Eestis kuni XX sajandi alguseni. Tuginedes riigi ajaloole eeldavad uurijad, et raamatupidamist korraldati nii nagu valitsevas riigis, st vastavalt Taani, Saksamaa, Rootsi ja Venemaa raamatupidamisreeglite järgi. Eesti raamatupidamiskirjandus tekkis alles XIX sajandi lõpus ja XX sajandi alguses. (Tikk 2010)

1918–1940. aastate raamatupidamisest Eesti Vabariigis on teada näiteks seda, et kahekordne kirjendamine oli kohustuslik hulgimüüjatele, samas kui ühekordne kirjendamine oli lubatud jaemüüjatele ning väikemahulistele jaemüüjatele. Alates aastast 1935 oli raamatupidamine kohustuslikus korras ainult eesti keeles. (*Ibid.*)

Teise maailmasõja ajal oli Eestis Saksa okupatsioon alates 1941. aasta juulist kuni 1944. aasta oktoobrini. Alates 1942. aasta detsembrist muutus kohustuslikuks Saksa raamatupidamiskord. Raamatupidamine pidi olema saksa keeles. (*Ibid.*)

Pärast Teise maailmasõja lõppu oli Eestis Nõukogude Liidu okupatsioon. Eesti oli Nõukogude Liidu osa (1940–1941; 1944–1991), raamatupidamisarvestuse ja -aruandluse korraldus oli raskesti arusaadav, kuna ei olnud seadust, mis reguleeriks raamatupidamise korraldust. (*Ibid.*) Nõukogude periood kestis Eestis rohkem kui nelikümmend aastat, mille jooksul säilitati tänu rangetele valitsuse reeglitele majandussüsteemi makromajanduslik tasakaal. (Haldma, Lääts 2012) Kehtisid raamatupidamise meetodid, mida kasutati kõikides ettevõtetes, ilma tegevuse spetsiifika kohandamiseta. Plaanimajanduse tingimustes oli ettevõtete peaesmärk täita riigi kehtestatud plaani. Raamatupidamise süsteem oli riigi

põhivahend planeerimisel ning eelarve kontrollimisel. Üldiselt ei rahuldanud raamatupidamine mitte ettevõtete, vaid riigi ja ministrite huve. Raamatupidamisarvestus oli paindumatu ja ükskõikne turu uuenduste vastu. Tänu plaanimajanduse kokkuvarisemisele 1980. aastate lõpus muutus Eestis olukord raamatupidamise valdkonnas oluliselt. Eesti hakkas püüdlema turumajanduse poole, kuid oli veel Nõukogude Liidu osa. (Haldma, Lääts 2012)

Raamatupidamise reformid võib jagada kolme etappi (*Ibid.*):

- 1) sissejuhatav etapp (1990–1994);
- 2) süsteemi ülesehitamise etapp (1995–2002);
- 3) süsteemi täiustamise etapp (alates 2003).

1990. aasta juulis, aasta enne taasiseseisvumist, võttis Eesti valitsus vastu Raamatupidamise põhimääruse. Sellel oli eriline tähtsus, kuna Eesti tegi määrusega esimese Nõukogude vabariigina sammu nõukogude raamatupidamise süsteemist lahkumiseks ning turumajandusliku raamatupidamiskeskonna loomiseks. Seni oli Nõukogude Liit suurim piirkond maailmas, kus rakendati ühist raamatupidamisarvestuse lähenemisviisi. Nõukogude Liidu ühtses süsteemis tekkisid raamatupidamislikud ebakõlad ning ka teised liiduvabariigid hakkasid välja arendama raamatupidamise reformimeetmeid. (Alver *et al* 2014, 238) Põhimäärus tõi palju muudatusi. Erinevalt nõukogude raamatupidamisarvestuse regulatsioonist, kus ettevõtte raamatupidamise korraldus oli pearaamatupidaja kohustus, oli Eestis aruandlus kohustuslik ettevõtte juhile. Mõned nõuded olid samad (näiteks põhivara ja käibevara hindamine), samas esinesid teised lahknevused nõukogude raamatupidamistavast. Näiteks tuli vastavalt Eesti raamatupidamise põhimäärusele amortisatsiooni arvestada, kuni põhivara oli täielikult amortiseerunud, samal ajal kui Nõukogude praktikas arvestati amortisatsiooni nii kaua, kui põhivara oli kasutusel. (Bailey *et al* 1995) Samuti tunnustati esimest korda Nõukogude Liidus firmaväärtuse kasutatavuse põhimõtet. Muutused puudutasid ka aruannete esitamist. Näiteks ei olnud Eesti ettevõtted enam kohustatud koostama igakuist bilanssi, kuid neil oli lubatud vajadusel koostada kuu- ja kvartaliaruandeid. Lisaks sellele tingis üleminek turumajandusele bilansivormi ümberkujundamise: loodi uus bilansivorm, mis oli väga erinev Nõukogude bilansist. Kasumiaruande ja finantsseisundi aruande (mis andis valitsusele infot ettevõtete rahastamise allikate või rahakäibe kohta) kasutuselevõtt oli radikaalne samm raamatupidamisreformis. Samas, Nõukogude Liidu raamatupidamise traditsioonid olid väga juurdunud ning sellepärast on need tugevalt mõjutanud postsovetliku ajastu raamatupidamisarvestust reguleerivate õigusaktide

kujundamist. (Bailey *et al* 1995) Aastal 1991 taastatud Eesti Vabariigis algas üleminek plaanimajanduselt turumajandusele, mis tõi riigi majandusse radikaalsed muutused (Tikk 2010).

Teises etapis sai raamatupidamise reformi motivatsiooniks otsus integreeruda Euroopasse, kui Eesti esitas 1990. aastate keskel taotluse ühineda Euroopa Liiduga. Eesti soov oli ehitada üles tulevikku suunatud ja paindlik raamatupidamise reguleerimise süsteem, mis võimaldaks ühtlustada tavasid Euroopa raamatupidamisarvestuse raamistikuga (Haldma, Lääts 2012).

Raamatupidamisarvestuse korraldamine võeti Eesti Vabariigis teravdatud tähelepanu alla 1994. aastal, kui Riigikogu võttis vastu esimese Eesti raamatupidamise seaduse, mis jõustus 1995. aasta jaanuaris. Seaduse üks eesmärk oli kaasata Eesti raamatupidamisarvestusse euroopa ja anglo-ameerika lähenemisi. Aastatel 1995–2000 andis Eesti Raamatupidamise Toimkond välja 16 raamatupidamisstandardit, et parandada Eestis mõningaid raamatupidamise aspekte, kuid need standardid olid ainult soovituslikud (Alver *et al* 2014, 240). Tallinna Börs avati 1996. aastal. Need sündmused osutasid rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamisstandardite vajadusele ja suurendasid börsiettevõtetele esitatavate informatsiooni avalikustamise nõuete hulka. (Haldma, Lääts 2012) Edaspidi mõjutas arvestuse arengut Eestis täielikult rahvusvaheline lähenemine, seda eriti metodoloogia seisukohalt. (Kallas 2012)

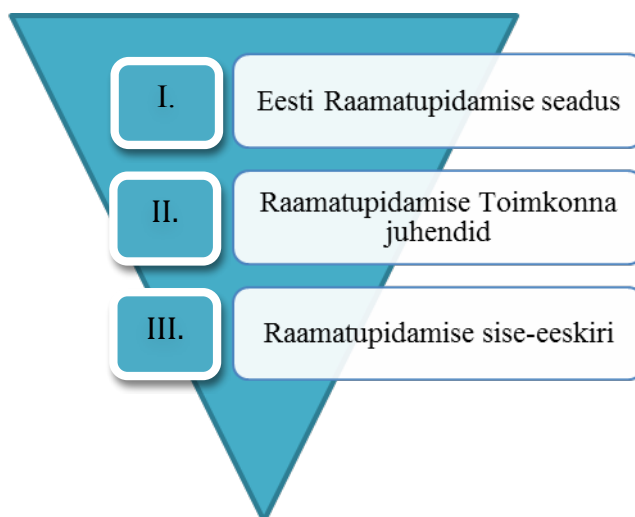
Süsteemi täiustamise etapil oli alates 2002. aastast vajalik täita Euroopa raamatupidamisarvestuse raamistiku nõudeid. Esimene samm oli koostada muudetud Eesti raamatupidamisstandardite versioon. Raamatupidamise Toimkonna juhendid jõustusid aastal 2003. Kokkuvõttes hõlmasid juhendid nii äriettevõtete kui avaliku sektori ettevõtete raamatupidamise reegleid. Seega polnud alates aastast 2003 kajastamis- ja mõõtmis- põhimõtetes IFRSi ja Eesti raamatupidamistava vahel enam märkimisväärsed erinevusi. (Haldma, Lääts 2012) Aastal 2011 uuendas Eesti Raamatupidamise Toimkond standardeid vastavalt SME IFRSi reeglitele.

Rohkem kui 20 aasta jooksul tehti muutuseid selleks, et õnnestuks üleminek tsentraliseeritud plaanimajanduselt turumajandusele ning protsessi jooksul toimusid õiguslikud ning institutsioonilised muudatused raamatupidamise valdkonnas. (*Ibid.*) Üleminek turumajandusele Eestis tähendas tegelikult uue raamatupidamissüsteemi loomist. Korraldati suur raamatupidamisreform: olulisemad muudatused hõlmasid õigusakte,

terminoloogiat, raamatupidamistavasid ning finantsaruandlust. Kuna raamatupidamise õigusaktid põhinevad nüüd rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetel, on Eesti ettevõtete finantsaruanded maailmas arusaadavamad kui teistes riikides asuvate ettevõtete aruanded. (Tikk 2010) Eesti senine raamatupidamise meetodiline korraldus on olnud õigel teel ja seda eriti arvestuse harmoniseerimise aspektist. (Kallas 2012)

2.2. Eesti ja Venemaa raamatupidamisarvestuse regulatsiooni võrdlus

Eestis peavad kõik raamatupidamiskohustuslased pidama arvestust vastavalt kehtivale raamatupidamise seadusele (RPS), mille alusel on kõigil ettevõtetel võimalik valida, kas koostada ja esitada majandusaasta aruanne vastavuses Eesti hea raamatupidamistavaga või rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega. Hea raamatupidamistava on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava. Eesti hea raamatupidamistava kohaselt kehtestatakse peamised nõuded ning arvestuspõhimõtted RPSiga ning täiendatakse Eesti Vabariigi Raamatupidamise Toimkonna juhenditega (RTJ), mis lähtusid rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest. Eesti raamatupidamisarvestust reguleerivad dokumendid on esitatud joonisel 7.



Joonis 7. Eesti raamatupidamisarvestust reguleerivad dokumendid

Allikas: (Autori koostatud)

Eesti raamatupidamiskohustuslane peab koostama ka raamatupidamise siseeeskirja. See on ettevõttes koostatud dokument, mis kehtestab kontoplaani koos kontode sisu kirjeldusega ning reguleerib muu hulgas majandustehingute dokumenteerimist ja kirjendamist, algdokumentide käivet ja säilitamist, raamatupidamisregistrite pidamist, tulude ja kulude kajastamist kasumiaruande kirjetel, varade ja kohustiste inventeerimist, raamatupidamiskohustuslase kasutatavaid arvestuspõhimõtteid ja informatsiooni esitusviisi, aruannete koostamise korda, arvutitarkvara kasutamist raamatupidamises ning raamatupidamise korraldamisega ja sellega kaasnevate sisekontrolli meetmete rakendamisega seotud asjaolusid (Raamatupidamise seadus, § 11).

Eesti seaduse ja toimkonna juhenditega ei sätestata ühtset kontoplaani. Vastavalt Eesti raamatupidamise seaduse paragrahvile 8 koostab raamatupidamiskohustuslane kontoplaani majandustehingute ja reguleerimiskannete kirjendamiseks. Raamatupidamiskohustuslased saavad vabalt valida, kuidas kontosid nimetada ja kodeerida. Venemaal, erinevalt Eestist, peavad kõik raamatupidamiskohustuslased kasutama kehtestatud kontoplaani. Kontoplaan on kehtestatud määrusega „Finants- ja majandustegevuse raamatupidamisarvestuse kontoplaan“.

Praktikas esineb õigusaktide mitte rakendamise näiteid tihedamini Venemaal kui ka Eestis. Raamatupidamise aastaaruanne on mõeldud ning vajalik sise- ja välistarbijatele. Venemaal on aruanded kõikidele tarbijatele vajalikud, kuid aruandeid nõuab ja kontrollib maksuamet ning seega koostatakse tavaliselt aruanne maksuametile, mitte investoritele või teistele infotarbijatele (Generalova *et al* 2011). Eestis huvitavad maksuametit eelkõige raamatupidamiskohustuslaste maksudeklaratsioonid, mitte raamatupidamise aastaaruanded.

2.3. IFRSide rakendamine Eestis võrreldes Venemaaga

Nüüdisajal viiakse erinevates riikides raamatupidamist reguleerivad aktid kooskõlla rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega. See on tingitud sellest, et nii organisatsioonide liikmesriikide kui autonoomsete riikide vastastikune majanduslik ja poliitiline sõltuvus kasvab ning seega on pooltel huvi esitada võrreldavat majandusliku informatsiooni. Mitmed juhtivad riigid (näiteks Venemaa ja Austraalia) kaaluvad rahvusvaheliste finantsaruandluse standardide kasutamist riiklike standardite asemel või juba kasutavadki neid. (Tikk 2010) Nadia ja Cătălin Nicolae Albu väidavad oma uuringus „IFRSide rakendamine Kesk- ja Kagu-Euroopa riikides“, et areneva majandusega riigid võtavad paljudel juhtudel rahvusvahelisi

finantsaruandluse standardeid kiiremini üle kui arenenud riigid, kuna nad eeldavad, et see on makromajanduslikul tasandil kasulik (2014, 191). Teine IFRSide rakendamise erinevus riikide vahel seisneb selles, kuidas standardeid rakendatakse. Mõned riigid kasutavad standardite üle võtmist (inglise keeles *adoption*) ja rakendavad standardite kogumit protsessi või standardi kaupa, teised kasutavad kas täielikku või osalist lähenemist (inglise keeles *convergence*) (Albu 2014, 191).

Nagu töö esimeses peatükis kirjeldati, hakati Venemaal harmoniseerima raamatupidamisarvestust rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega. IFRSid on tõlgitud vene keelde, vastu on võetud uus föderatiivne raamatupidamise seadus (mida on ka muudetud) ja mõned juhendid. Kõik tehtud ja tulevikus tehtavad muudatused Venemaa raamatupidamist reguleerivas süsteemis lähendavad Venemaa raamatupidamisarvestust Eesti heale raamatupidamistavale, kuna viimane tugineb rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetest ning lubab paljudel juhtudel lähtuda IFRSist (Raamatupidamise seadus, § 3). Kuid ikkagi tuleb rõhutada, et süsteemidesse jäävad üsna olulised erinevused majandustehingute kajastamise põhimõtetes.

Miks ja millal toimusid muudatused Eesti heas raamatupidamistavas? Alates aastast 2003 kehtisid Raamatupidamise Toimkonna juhendid, mis lähtusid rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest (Vilu 2012). Ligikaudu 95% ettevõtetest kasutas Eesti head raamatupidamistava, nende hulgas väikesed ja keskmise suurusega ettevõtted ning suuremad äriühingud. Umbes 5% ettevõtetest kasutas IFRSi, sh börsiettevõtteid, teised avaliku huvi all olevad üksused ning ettevõtteid, mis olid kohustatud antud nõudeid järgima osanike või välisinvestorite otsuse tõttu. (Alver *et al* 2014, 241) 2004. aasta 1. mail ühines Eesti Vabariik Euroopa Liiduga (EL). Vaatamata sellele, et Eesti hea raamatupidamistava ja Euroopa Liidu õigusaktide vahel oli erinevusi, ei pidanud Eesti tegema tavas muudatusi, kuna kõik ELi börsil noteeritud ettevõtteid pidid koostama konsolideeritud aruandeid lähtuvalt IFRSist. (*Ibid.*)

Üks standardite arendamise ajend on olnud 2007. aastal alanud finantskriis, mis juhtis eri huvirühmade tähelepanu rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele ning avalikustamis- ja kajastamis- ja põhimõtetele. Selle tulemusena võttis IASB ette muudatusprojekti: näiteks vaadati üle finantsinstrumentide arvestus. (Kaldjärvi 2011)

Teine ajend on olnud vajadus koostada ühtsed globaalsed finantsaruandlust reguleerivad standardid. Vajadust ühtsete standardite järele on globaliseerivas maailmas

tunnistanud enamik huvigruppe. IASB (*International Accounting Standards Board* – Rahvusvaheline Raamatupidamise Standardite Nõukogu) on teinud ühisprojekti nimel pikka aega koostööd US GAAP standardeid välja andva organisatsiooni FASBiga (*Financial Accounting Standards Board*). Selline koostöö on tähendanud aga mitmete oluliste põhimõtete ülevaatamist. (Kaldjärv 2011)

Muudatuste kolmas põhjus oli vajadus luua uusi, seni puuduvaid standardeid, ajaga kaasas käia ning parandada finantsaruannete kvaliteeti. Teisest küljest kahtlesid mitmed huvirühmad, kas uuenenud reeglid ei muutu ettevõtetele liiga koormavaks. (*Ibid.*) Alternatiiviks andis IASB aastal 2009 välja eraldi standardi väikestele ja keskmise suurusega ettevõtetele (*Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities – SME IFRS*), mille väljatöötamisel lähtuti IFRSist, ning mis kaasas mitmeid lihtsustusi ja milles oli avalikustatavale infole esitatud nõuete hulka vähendatud. Eesti Raamatupidamise Toimkond leidis, et mõistlik on muuta juhendite raamistikku, võttes aluseks SME IFRS, mida Eestis otse ei rakendata: kehtivad juhendid on kohandatud nii, et need oleksid kooskõlas SME IFRSi põhimõtetega.

SME IFRS on eraldiseisev standard, mida võivad rakendada olenemata suurusest kõik ettevõtted, mis ei ole avaliku huvi all olevad üksused. SME IFRS tugineb täiemahulisel IFRSil, mida on lihtsustatud, et see sobiks väikestele ning keskmise suurusega majandusüksustele (Luiga, Luigelaht-Teder 2011). SME IFRSi erinevused täismahulisest IFRSist on (*Ibid.*):

- lihtsustatud arvestuspõhimõtted;
- lihtsustatud ja vähendatud nõuded (finantsaruannete lisades) avalikustatavale informatsioonile;
- lihtsustatud esmakordse kasutuselevõtu reeglid.

Kui täismahus IFRS koosneb ligikaudu 3000 leheküljest tekstist ja Eesti hea raamatupidamise tava aluseks olevate Raamatupidamise Toimkonna juhendite maht on ca 500 lehekülge, siis SME IFRS mahub ära kõigest 230 lehele. Nimetatud arvud iseloomustavad suhteliselt täpselt lihtsustuste hulka. Väikestele ja keskmise suurusega ettevõtetele mõeldud aruandlusstandardist võib leida ka osasid, mis Eesti kontekstis tunduvad vähetähtsatena, näiteks arvepidamine ja aruandlus hüperinflatsiooni tingimustes, töötajate boonus- ja pensioniskeemid ja muud. Kuid suures osas on standard ka Eesti ettevõtete jaoks aktuaalne ning rakendatav. Mõnedest Eestis tehtavatest muudatustest tuuakse näiteid alljärgnevalt

(Luiga, Luigelaht-Teder 2011). Võrdluseks on toodud ka Venemaal samadel juhtudel rakendatavad reeglid (tabel 2).

Tabel 2. Eestis ja Venemaal informatsioonile esitatavate nõuete võrdlus

Eesti	Venemaa
Firmaväärtust kajastatakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud vara väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Kui firmaväärtuse kasulikku eluiga ei ole võimalik määrata, siis loetakse selle kasulikuks elueaks 10 aastat. Sama kehtib ka teiste määramata elueaga immateriaalse vara puhul.	Firmaväärtus, ehk PBU 14/2007 osas VIII kasutatav mõiste “ärimaine”, kajastatakse soetusmaksumuses. Soetatud firmaväärtuse elueaks loetakse 20 aastat (kuid mitte üle ettevõtte tegevusperioodi).
Investeeringuid sidus- ja ühissetevõtetesse on lubatud investori konsolideeritud aruandes esitada soetusmaksumuse või õiglase väärtuse meetodil. (RTJ 11, §65)	Investeeringuid sidus- ja ühissetevõtetesse kajastatakse aasta lõpu seisuga turuväärtuses, korrigeerides nende eelmise aruandekuupäeva hinnangut. Kui turuväärtust ei ole võimalik hinnata, siis kajastatakse soetusmaksumuses. (PBU 19/02, §id 20,21)
RTJ 6 nõutakse kinnisvarainvesteeringuid kajastada õiglase väärtuse meetodil. Kinnisvarainvesteeringud, mille õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset hinnata mõistliku kulu ja pingutusega, peab ettevõtte kajastama soetusmaksumuse meetodil kuni õiglast väärtust on taas võimalik usaldusväärset hinnata. (RTJ 6, § 17)	Kinnisvarainvesteeringud kajastatakse materiaalsesse põhivarasse tehtud majanduslikku tulu toovate investeeringute koosseisus. Algselt võetakse need arvele soetusmaksumuses (välja arvatud tollimaks ja muud mittetagastatavad maksud), mis sisaldab ka soetamisega otseselt seotud kulutusi. (PBU 6/01, § 5,8)
Puudub “müügiotel põhivara” kontseptsioon - amortiseeritav vara amortiseeritakse eeldatava kasuliku eluea lõpuni või võõrandamiseni.	Puudub “müügiotel põhivara” kontseptsioon – amortiseeritava vara amortiseeritakse eeldatava kasuliku eluea lõpuni või võõrandamiseni. On eraldi määratud olukorrad, millal amortiseerimine peatatakse.
Laenukasutuse kulutusi ei tohi kapitaliseerida, vaid tuleb tekkimisel koheselt kuluks kanda. (RTJ 5, § 16)	Juhendis PBU 6/01 põhivara soetusmaksumuse käsitlevas §is 8 ei ole laenukasutuse kulutuste kohta info toodud, kas tohib neid kapitaliseerida või mitte.
Laenukasutuse kulutusi ei arvestata varude soetusmaksumusse. (RTJ 4, §9)	Laenukasutuse kulutusi (näiteks, ärikrediidi või laenuintressid) arvestatakse soetusmaksumusse. (PBU 5/01, §6)

Allikas: (Autori koostatud RTJ ja PBU juhendite alusel)

Tänu alternatiivsetele meetoditele rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites on enamikel Eesti ettevõtetel soovi korral võimalik valida sellised arvestusmeetodid, mis on kooskõlas SME IFRSiga. Näiteks kui RTJ ei täpsusta mingit arvestuspõhimõtet, kuid see on SME IFRSiga reguleeritud, siis soovitatakse lähtuda rahvusvahelistes finantsaruandluse

standardites kirjeldatud arvestuspõhimõttest. Uutest juhenditest võib leida mõned vormilised muudatused. Näiteks uutes juhendites on viited vastavatele SME IFRSi paragrahvidele ja juhendi lõpus võrdlus SME IFRSiga (seni: viited IFRSile ja võrdlus IFRSiga). Uutest juhenditest on välja võetud peatükk „Kajastamine bilansis ja kasumiaruandes“, milles seni kirjeldati, millistel bilansi või kasumiaruande ridadel erinevaid objekte kajastada. Kõik lisades avalikustamise nõuded on koondatud ühte uude juhendisse: RTJ 15 (seni sisaldusid avalikustamise nõuded kõigis juhendites). (Vilu 2012) Venemaa raamatupidamise seaduses ega metoodilistes juhendites ei ole viiteid vastavatele IFRS paragrahvidele, kuna Vene õigusaktid ei ole veel täielikult rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega vastavusse viidud. Samas on IFRSid juba vene keelde tõlgitud.

2.4. Aruannete koostamise alusprintsipiide võrdlus

Eesti raamatupidamise juhendid, mis on lähedased rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditele, nõuavad, et aruanded oleksid arusaadavad, asjakohased, usaldusväärsed ja võrreldavad, samal ajal kui Venemaa normatiivaktid nõuavad ainult andmete täielikkust ja usaldatavust (Основные отличия Российских ...). Nii Eestis kui ka Venemaal tuleb raamatupidamise korraldamisel ning aruannete koostamisel lähtuda raamatupidamise aastaaruande koostamise alusprintsipiidest. Eestis peab informatsioon olema kooskõlas Eesti raamatupidamise seaduses ja metoodilistes juhendites toodud põhimõtetega, mis on esitatud joonisel 8. Metoodilistes juhendites kirjeldatud alusprintsipiidid on kooskõlas SME IFRS peatükkidega 2 ja 3 (SME IFRS ei käsitle majandusüksuse printsipi).

Lisaks printsipiidele on olemas ka ühine arvestuspõhimõte: tekkepõhine arvestus. Nii Eestis kui ka Venemaal peetakse raamatupidamist tekkepõhiselt – majandustehinguid kajastatakse toimumise ajal sõltumata sellest, kas tehinguga seotud raha on laekunud või makstud. Vastavalt PBU 1/2008 paragrahvile 5 kajastatakse majandussündmused selle perioodi finantsaruandes, millal need toimusid. Eesti raamatupidamise seaduse paragrahvis 16 on kirjeldatud tulude ja kulude vastavuse printsipi, mis tähendab, et kulusid kajastatakse samas perioodis kui nendega seotud tulused. Tulude ja kulude õige vastavuse printsipi kohaselt arvatakse aruandeperioodi jooksul teenitud tuludest maha nende tulude teenimisega seotud kulud (RTJ 1, § 53-54). Venemaal tulude ja kulude õige vastavuse põhimõte on tekkepõhisuse printsipi üks osa. Venemaal rakendatakse seda põhimõtet aga osaliselt, kuna

enamasti rakendatakse tekkepõhisust küll tulude kajastamisel, aga kulude kajastamisel alati ei rakendata, sest vastavalt Venemaa raamatupidamise seaduse paragrahvile 9 ei tohi kulu kajastada, kui algdokument puudub. See põhjustab omakorda majandustulemuste moonutamist.



Joonis 8. Eesti raamatupidamise seaduses ja meetoodilistes juhendites sätestatud raamatupidamise alusprintsüübid

Allikas: (Autori koostatud Raamatupidamise seaduse § 16 ja RTJ 1 § 34-64 alusel)

Eesti raamatupidamise seaduse paragrahvis 16 ning RTJ 1 paragrahvis 34 on defineeritud majandusüksuse printsiip, millest tuleb lähtuda raamatupidamise korraldamisel ning aastaaruannete koostamisel. Lähtuvalt sellest printsiibist arvestab raamatupidamiskohustuslane oma vara, kohustisi ja majandustehinguid lahus omanike, kreditoride, töötajate, klientide ja teiste isikute varast, kohustistest ning majandustehingutest (RTJ 1, § 34). See tähendab, et aruannetes kajastatakse ainult raamatupidamiskohustuslase vara, kohustisi, omakapitali, tulusid, kulusid ja rahakäibeid. Ei tohi segi ajada ettevõtte omandit ja võõrast vara. Sama põhimõte on esitatud ka Venemaa raamatupidamise juhendis „Ettevõtte arvestuspoliitika”. Juhendis on nõutud, et ettevõtte arvestuspoliitika loomisel eeldatakse, et ettevõtte vara ja kohustiste arvestust peetakse lahus tema omanike ja teiste ettevõtete varast ja kohustistest (PBU 1/2008, § 5).

Vastavalt RTJ 1 paragrahvile 36 peab raamatupidamiskohustuslane aruannete koostamisel lähtuma jätkuvuse printsiibist. Samast printsiibist lähtuvalt koostatakse aruanded ka Venemaal (PBU 1/2008, § 5). Mõlemas riigis eeldab printsiip, et ettevõtte tegutseb jätkuvalt ning selle tegevust ei kavatseta lõpetada. Kui tegevuse jätkamine on ebakindel, siis peab Eesti ettevõtte avalikustama ebakindlust põhjustavad asjaolud. Kui on tõenäoline, et tegevus 12 kuu jooksul peatatakse, siis koostatakse aruanne lähtudes RTJist 13, mis reguleerib likvideeritavate ettevõtete kajastamist. Nagu esimeses peatükis esitati, ei avalikusta Venemaa ettevõtted tihti informatsiooni tegevuse katkemise, näiteks eeldatava pankrotistumise kohta. Samas, Venemaa raamatupidamise seaduses nõutakse likvideerimisbilansi koostamist ehk raamatupidamiskohustuslane avalikustab informatsiooni tegevuse lõppemise kohta ainult siis, kui ettevõtte enam tegevust ei jätkata. Peale selle nõutakse raamatupidamise juhendis, et teatada tuleb ka eeldatavast tegevuse katkemisest (näiteks reorganiseerimisest või osade tegevuste lõpetamisest) (PBU 16/02 osa III).

Vastavalt Eesti raamatupidamise seaduse paragrahvile 16 peab arusaadavuse printsiibi kohaselt olema raamatupidamise aruannetes avalikustatav informatsioon esitatud nii, et see oleks aruande kasutajatele ülevaatlik ja üheselt mõistetav. Venemaal nõutakse samuti, et esitatavad finantsaruanded oleksid arusaadavad. Nagu esimeses peatükis väidatud, tagatakse Venemaal arusaadavus Rahandusministeeriumi kehtestatud aruannete vormide ja sisuga.

Lähtuvalt olulisuse printsiibist mõjutab oluline informatsioon raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, majandustulemusi ja rahakäivet. See on informatsioon, mille avaldamata jätmise või ebakorrektna avaldamine võib mõjutada aruande kasutajate aruande põhjal tehtavaid majandusotsuseid. (Sirovtjuk 2011) Kasutajale oluline informatsioon võib mõjutada aruande kasutajate tehtavaid otsuseid. Vastavalt nii Eesti kui ka Venemaa raamatupidamise seadusele peavad raamatupidamisaruanded sisaldama kogu olulist informatsiooni, mis mõjutab kasutajate majandusotsuseid. Juhendi RTJ 1 paragrahvis 41 nõutakse, et raamatupidamise aruannetes tuleb kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, majandustulemusi ja rahakäivet mõjutavat olulist informatsiooni. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil. Eesti raamatupidamise aastaaruannete informatsiooni olulisuse hindamisel tuleb lähtuda nii summa suuruselt kui ka olemusest, kuna aruannete ülekuhjamine liigsete või ebaoluliste detailidega muudab need raskestiloetavaks ja -mõistetavaks. Esimeses peatükis väideti, et Venemaal tagatakse

informatsiooni olulisus, tähtsus ja arusaadavus sellega, et aruanded koostatakse kehtestatud raamatupidamisarvestuse vormide ja skeemide järgi (PBU 4/99).

Muuhulgas peab aruannetes esitatav informatsioon olema usaldusväärne. Esimeses peatükis kirjeldati, et Venemaal kehtivad standardid tagavad informatsiooni usaldusväärsuse arvestusmeetodite ja hindamismenetluse abil, mille on kehtestanud Rahandusministeerium. Eestis tagab objektiivsuse printsiip aruannetes usaldusväärse ja neutraalse informatsiooni kajastamise (Raamatupidamise seadus § 16). Mõlemas riigis tagab informatsiooni tõesuse ja usaldusväärsuse ka audiitorkontroll (Качественные характеристики ...).

Nii Eesti RTJ 1 kui ka Venemaa PBU 4/99 paragrahv 7 sätestavad, et aruannete koostamisel kasutatav informatsioon peab olema neutraalne ehk kõikidele kasutajatele usaldusväärne. Neutraalse informatsiooni esitamine välistab tahtliku konkreetse kasutajategrupi huvide rahuldamise. Seega võib öelda, et antud printsiibi käsitluses Eestis ja Venemaal erinevusi ei ole. Samas, nagu varem on töös rõhutatud, ei järgita Venemaal finantsaruannete koostamisel alati neutraalsuse ehk objektiivsuse printsiipi, kuna aruande informatsioon on suunatud näiteks maksuametile (Sirotnik 2011).

Veel üks printsiip, mille sisu on Eesti seaduses ja juhendis selgitatud, on avalikustamise printsiip, millest lähtuvalt peab raamatupidamiskohustuslane esitama raamatupidamise aruannetes kogu informatsiooni, mis võimaldab saada tema finantsseisundist, majandustulemusest ja rahakäivetest õige ja õiglase ülevaate (Raamatupidamise seadus § 16 (9)). Raamatupidamise seaduses ja juhendis on antud printsiibile erinevad nimed: seaduses avalikustamise ja juhendis avalikkuse printsiip. Eesti keele seletav sõnaraamat defineerib sõna „avalik“ kui „üldiselt teada olev, teatavaks saanud“, mis ei vasta printsiibi mõttele. Seaduses kasutatav sõna „avalikustama“ tähendab sõnaraamatu järgi „avalikuks tegema“, mis toob alusprintsiibi tähenduse paremini esile. Eestis esitatakse aruande tarbijate jaoks oluline informatsioon isegi juhul, kui see ei ole nõutud või reguleeritud ühegi raamatupidamise juhendi või seadusega. Aruannetes peab olema esitatud terviklik pilt ettevõtte finantsseisundi, majandustegevuse ja rahakäibe ning muude oluliste asjaolude kohta, mis mõjutavad ettevõtte finantsnäitajaid aruandeperioodil või võivad neid tõenäoliselt mõjutada tulevastel perioodidel. Venemaa raamatupidamise seaduses ega juhendites ei ole otseselt nõutud avalikustamise printsiibi järgimist. Samas, kui raamatupidamiskohustuslane lähtub kõikidest teistest nõutud printsiipidest, siis peabki ta aruannetes avalikustama kogu

informatsiooni oma finantsseisundi ja majandustegevuse kohta, mis on aruannete informatsiooni tarbijatele oluline.

Eesti raamatupidamise seaduse paragrahvis 16 on toodud ka konservatiivsuse printsiip, mille kohaselt aruannete koostamisel tuleb olla ettevaatlik, et vältida näitajate ülevõi alahindamist. Venemaa juhendis on toodud ettevaatlikkuse printsiip, mille kohaselt tuleb sama tähelepanuga kajastada nii kulusid ja kohustisi kui ka tulusid ja vara, et vältida aruande kasutajate eest varjatud reservide tekitamist (PBU 1/2008, § 6). Eesti õigusaktides kasutatud sõna “konservatiivne” on inglise keelest tõlgitud ning ei kajasta täielikult printsiibi põhimõtet. Eesti seletava sõnaraamatu järgi tähendab see „vanameelset, uuendusvaenulikku, alalhoidlikku“. Palju paremini väljendab printsiibi mõtet Venemaa seadusandluses kasutatav sõna „ettevaatlikus“, mis tähendab „ettevaatusega tegutsev; ettevaatusega tehtud“. Kui neid printsiipe ei järgita, siis finantsaruanne ei ole neutraalne ja seega ka usaldusväärne. Vaatamata sellele, et konservatiivsuse ja ettevaatlikkuse printsiipide definitsioonid on põhimõtteliselt sama tähendusega ning kohustuslikud mõlemas riigis, siis Venemaa praktikas jällegi nimetatud printsiipi alati ei rakendata. (Sirotnik 2011)

Veel üks printsiip on sisu ülimuslikkus. Vastavalt RTJ 1 paragrahvile 61 viitab see printsiip sellele, et majandustehingute kajastamisel raamatupidamises ja finantsaruannetes lähtutakse nende majanduslikust sisust, mitte juriidilisest vormist. See printsiip on kasutusel ka Venemaal ning on toodud PBU 1/2008 paragrahvis 6. Praktikas Venemaal erinevalt Eestist seda printsiipi mõnikord ei järgita, kuna kõikide majandustehingute arvestuse alus on algdokument (Sirotnik 2011).

Erinevalt Venemaast ei ole Eesti seaduses ega juhendites mainitud täielikkuse printsiipi. Kuid praktikas peab mõlemas riigis aruannetes esitatav informatsioon olema täielik ehk kõik andmed peavad olema arvesse võetud ja kajastatud. See tähendab, et aruannetes esitatud informatsioon on täielik ja usaldusväärne.

Eesti metoodilises juhendis on toodud veel üks alusprintsiip, mida ei ole raamatupidamise seaduses esitatud. See on tasakaal informatsiooni kogumiseks tehtavate kulutuste ja informatsioonist saadava kasu vahel ehk kasu-kulu tasakaalu printsiip. Selline printsiip Venemaa õigusaktides puudub. Metoodilise juhendi RTJ 1 paragrahvis 63 on antud printsiipi seletatud järgmiselt: aastaaruande koostamise tarbeks kogutavast informatsioonist saadav kasu aruande kasutajatele peaks olema suurem kui selle info kogumiseks tehtud kulutused.

Venemaa raamatupidamise juhendites ning seaduses nõutakse järjepidevust aruannete koostamisel ning võimalust võrrelda finantsnäitajaid läbi aastate. Vastavalt juhendi RTJ 1 paragrahvis 47 esitatud järjepidevuse ja võrreldavuse printsiibile on informatsioon võrreldav, kui kasutatakse jätkuvalt samasid arvestuspõhimõtteid, esitusviise ja aruandeskeeme. Nagu esimeses peatükis juba väidetud, takistab kõrge inflatsioon Venemaal tihti raamatupidamisaruannete informatsiooni võrreldavust. Üldjuhul võimaldab ühtlustatud nõuete esitamine arvestuspõhimõtete, esitusviiside ja muu aruandes avalikustatava informatsiooni suhtes siiski tulevikus erinevate ettevõtete finantsnäitajaid võrrelda.

Nii Eestis kui ka Venemaal tohib informatsiooni esitusviisi ja arvestuspõhimõtteid muuta ainult kahel juhul, mõlemad on esitatud töö alapeatükis 1.4: kui muutuvad raamatupidamist reguleerivad õigusaktid ning kui uus esitusviis või arvestuspõhimõte kajastab finantsseisundit objektiivsemalt.

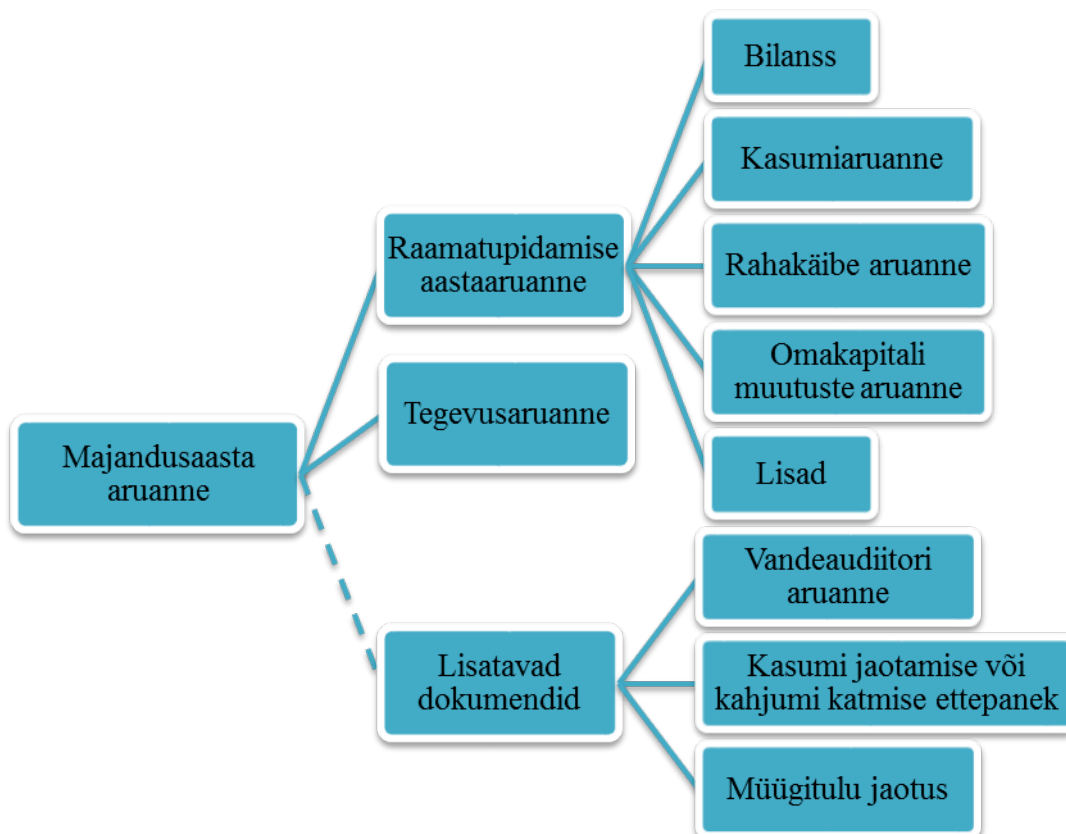
Eestis tuleb esitusviisi või arvestuspõhimõtete muutmisel korrigeerida tagasiulatuvalt aruannetes esitatud eelmise perioodi võrdlusandmeid, viies need vastavusse uue informatsiooni esitusviisiga või arvestuspõhimõttega (RTJ 1 § 52, 69). Järelikult tuleb Eestis muuta aruande- ja eelmise perioodi andmeid, et säilitada nende võrreldavus. Samamoodi tuleb ka Venemaal muuta aruande- ja eelmise perioodi andmeid. Vastavalt Venemaa raamatupidamise seadusele lähtutakse andmete võrreldavuse tagamiseks uuest esitusviisist ja rakendatakse uusi arvestuspõhimõtteid alates majandusaasta algusest (Федеральный закон N402, § 8 (7)).

2.5. Raamatupidamise aastaaruande koostamise nõuete võrdlus

Iga äriühing peab koostama lõppenud majandusaasta kohta raamatupidamisaruanded. Venemaal koostatakse raamatupidamise aastaaruanne ning Eestis majandusaasta aruanne, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest. Raamatupidamise aastaaruanne on iseseisev aruanne, mille eesmärk on õigesti ja õiglaselt kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, majandustulemusi ja rahakäivet.

Eestis on raamatupidamiskohustuslane kohustatud vastavalt kehtivale raamatupidamise seadusele koostama raamatupidamise aastaaruande iga lõppenud majandusaasta kohta. Nii Eestis kui ka Venemaal on aruandeperiood 12 kuud. Eestis on täiendavalt sätestatud, et erandina võib majandusaasta pikkus olla lühem või pikem kui 12

kuud, kuid ei tohi olla pikem kui 18 kuud (Raamatupidamise seadus, § 13). Seega määrab raamatupidamiskohustuslane ise majandusaasta ajavahemiku ettevõtte põhikirjas. Üldjuhul on nii Eestis kui ka Venemaal majandusaastaks kalendriaasta (1. jaanuarist 31. detsembrini). Eestis koostab raamatupidamiskohustuslane majandusaasta aruande, mille struktuur on toodud joonisel 9.



Joonis 9. Eesti majandusaasta aruande osad ja lisatavad dokumendid

Allikas: (Autori koostatud Raamatupidamise seaduse § 14 ja Äriseadustiku §32 alusel)

Majandusaasta aruandele lisatakse vandeauditori aruanne (kui audiitorkontroll on kohustuslik) ning äriühingute puhul majandusaasta kasumi jaotamise või kahjumi katmise ettepanek ja müügitulu jaotus. Raamatupidamise aastaaruanne koosneb omakorda neljast põhiaruandest ja lisadest. Põhiaruanded on:

- bilanss, mis kajastab teatud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit (vara, kohustisi ja omakapitali);

- kasumiaruanne (tulude ja kulude aruanne), mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi majandustulemust (tulused, kulusid ja kasumit või kahjumit);
- rahakäibe aruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi rahakäivet (raha ja raha ekvivalentide laekumisi ning väljamakseid);
- omakapitali muutuste aruanne, mis kajastab aruandeperioodil toimunud muutusi raamatupidamiskohustuslase omakapitalis.

Kõikide põhiaruannete koostamise nõuete võrdlus esitatakse töö järgnevatel alapeatükkides.

Venemaal pole erinevalt Eestist majandusaasta aruande mõistet. Venemaal koostatakse ja esitatakse ainult raamatupidamise aastaaruanne. Vastavalt vene raamatupidamise seadusele, koosneb raamatupidamise aastaaruanne kolmest põhiaruandest (bilansist, kasumiaruandest, rahakäibe aruandest), aruannete lisadest, audiitori järeldusotsusest (kui audiitorkontroll on kohustuslik) ning seletuskirjast. Venemaal on erinevalt Eestist audiitori järeldusotsus raamatupidamise aastaaruande osa.

Eesti raamatupidamise seaduses on välja toodud ka majandusaasta aruande koostamise etapid (Majandusaasta aruanne):

- raamatupidamise aastaaruande koostamine,
- tegevusaruande koostamine,
- audiitorkontroll,
- majandusaasta kasumi jaotamise ettepaneku koostamine ja kasumi jaotamise või kahjumi katmise otsuse langetamine,
- majandusaasta aruande esitamine kinnitamiseks.

Venemaal ei ole eraldi etappe toodud, kuigi aastaaruande koostamine hõlmab sarnaseid tegevusi nagu Eestis: raamatupidamise aastaaruande koostamist; audiitorkontrolli; majandusaasta aruande heakskiitmist. Erinevusi võib esineda ainult sellepärast, et kahe riigi aruande koosseis on veidi erinev.

Eestis on raamatupidamise aastaaruande koostamise aluseks raamatupidamisregistrites kirjendatud majandusaasta majandustehingud ja reguleerimiskanded. Venemaal on aastaaruande koostamisel sama alus. Aastaaruande koostamiseks inventeeritakse raamatupidamiskohustuslase vara ja kohustiste saldod, hinnatakse registrites kajastatud vara ja kohustiste väärtuse vastavust raamatupidamiseseaduses sätestatud arvestuspõhimõtetele,

tehakse reguleerimis- ja lõpetamiskanded ning koostatakse põhjaruanded ja lisad (Raamatupidamise seadus, § 15 (3)).

Nii Eestis kui ka Venemaal lähtutakse raamatupidamise aastaaruande koostamisel kasutatavate arvestuspõhimõtete ja avalikustatava informatsiooni valikul raamatupidamise seaduses ja metoodilistes juhendites sätestatud nõuetest.

Eestis koostatakse raamatupidamise aastaaruanne eesti keeles ja Eestis ametlikult kehtivas vääringus, ära tuleb märkida arvnäitajate puhul kasutatud täpsusaste (näiteks tuhat vääringuühikut). Venemaal on samuti nõutud aastaaruande koostamine riigikeeles ning vastavas valuutas.

2.5.1. Bilanss

Nii Eestis kui ka Venemaal on iga äriühing kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama aastaaruande, mille üks olulisem osa on bilanss. Aruande koostamise üldised põhimõtted ja bilansi olemus on esitatud mõlema riigi raamatupidamise seaduses ja juhendites. Bilansiskeem on sätestatud raamatupidamise seaduses ning raamatupidamiskohustuslased on kohustatud järgima selles etteantud bilansikirjeid. Raamatupidamiskohustuslased peavad kasutama oma raamatupidamise aruannetes bilansiskeemi, mis on toodud koos bilansikirjete selgitusega vastavalt kas Eestis RTJ 2 lisas 1 või Venemaal PBU 4/99 paragrahvis 20. Eesti bilansiskeem on esitatud töö lisas 4 ning Venemaa bilansiskeem lisas 1.

Mõlemas riigis peaks vajadusel saama lisada aruannetesse erinevaid bilansikirjete täiendavaid kirjeid või kirjete alaliigendusi, kui see muudab bilansi informatiivsemaks ja loetavamaks. Eestis võivad aga mõnedel tegevusaladel tegutsevad ettevõtted, näiteks krediitiasutused või fondivalitsejad, kasutada ka raamatupidamise seaduse lisas 1 toodust erinevat bilansiskeemi (RTJ 2 § 10, 12). Kuna Eestis esitatakse aruandeid elektrooniliselt, siis on loodud kõikidele kohustuslik bilansi elektrooniline vorm, seega pole aruandes võimalik lisada täiendavaid kirjeid, aga neid saab sisestada lisadesse (Majandusaasta aruanne). Venemaal kasutatakse üldjuhul kohustuslikku bilansiskeemi. Samas, juhul kui kasutatakse uut võimalust esitada aruanne elektrooniliselt, peab aruandekohustuslane täitma etteantud kohustusliku bilansivormi ning täiendavad kirjed või selgitused saab esitada lisades või seletuskirjas, nagu Eestiski.

Ühtlasi peavad raamatupidamiskohustuslased järgima ka bilansikirjete järjekorda. Eestis erineb antud bilansiskeemi kirjete järjekord Venemaal kohustuslikust järjekorrast. Põhimõtteliselt on kõik kirjed vastupidises järjekorras (tabel 3, joonis 10). Erinevusi on näiteks käibevara ja põhivara esituse järjekorras. Vaid üks osa passivas ühtib: nii Eesti kui ka Venemaa skeemis esitatakse omakapitali kirjed samas järjekorras.

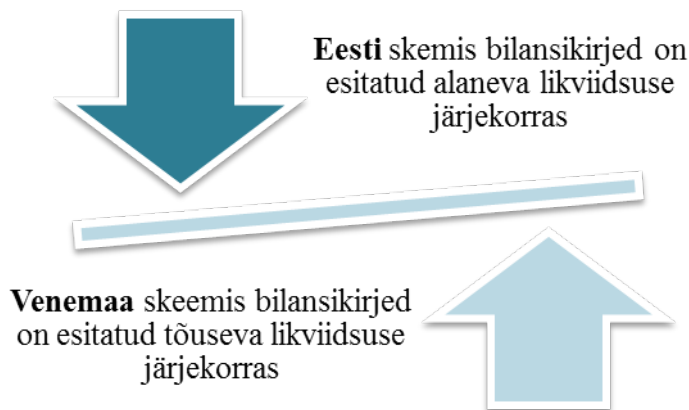
Tabel 3. Bilansikirjete järjekorra võrdlus

Eesti RPS lisa 1 toodud bilansiskeem	Venemaa PBU 4/99 § 20 toodud bilansiskeem
Aktiva	
Käibevara	Põhivara
Raha	Immateriaalne põhivara
Lühiajalised finantsinvesteeringud	Materiaalne põhivara
Nõuded ja ettemaksud	Pikaajalised finantsinvesteeringud
Varud	
Põhivara	Käibevara
Pikaajalised finantsinvesteeringud	Varud
Materiaalne põhivara	Nõuded ja ettemaksud
Immateriaalne põhivara	Lühiajalised finantsinvesteeringud
	Raha
Passiva	
Kohustised	Omakapital
Lühiajalised kohustised	Aksionäridele ja osanikele kuuluv omakapital
Pikaajalised kohustised	Ülekurss
	Reservkapital
	Jaotamata kasum/ kahjum
Omakapital	Kohustised
Aksionäridele ja osanikele kuuluv omakapital	Pikaajalised kohustised
Ülekurss	Lühiajalised kohustised
Reservkapital	
Jaotamata kasum/ kahjum	

Allikas: (Raamatupidamise seaduse lisa 1, PBU 4/99 § 20)

Vara ja kohustiste lühi- ja pikaajaline eristamine on Eestis ja Venemaal samasugune: nagu esimeses töö osas toodud, klassifitseeritakse vara ja kohustised bilansis lühi- ja pikaajalisteks varaks ja kohustisteks. Kuid näiteks Venemaal klassifitseeritakse erinevalt Eestist jätkuvalt pikaajaliseks laen, mis makstakse nõudmisel pärast lepingu rikkumist (Eestis

klassifitseeritakse see lühiajaliseks) ning lisades avalikustatakse laenulepingu tingimused, mida rikuti (IFRS, US GAAP and RAP).



Joonis 10. Eesti ja Venemaa bilansikirjete esitamise järjekord

Allikas: (Autori koostatud)

Nii Eestis kui ka Venemaal koostatakse bilanss ametlikult kehtivas vääringus ning riigikeeles ehk siis vastavalt eurodes ja eesti keeles (RTJ 2, § 9) ning rublades ja vene keeles (PBU 4/99, § 15, 16).

2.5.2. Kasumiaruanne

Kasumiaruanne ehk tulude ja kulude aruanne kajastab ettevõtte aruandeperioodi majandustulemusi (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit). Eestis võib raamatupidamiskohustuslane valida kahe kasumiaruande skeemi vahel. Erinevus on äritegevuse kulude kajastamises. (Bilanss, kasumiaruanne ...) Kasumiaruande skeemis 1 (lisa 5) on ärikulud liigendatud lähtudes kulude olemusest, näiteks tööjõukulud, materjalikulud jne. Üldjuhul on skeemi 1 lihtsam rakendada, kuna see ei nõua kulude jagamist ettevõtte erinevate funktsioonide vahel. Skeemi 2 (lisa 6) ärikulud on liigendatud lähtudes funktsioonist ja need on näiteks järgmised: müüdü toodangu omamaksumus, üldhalduskulud, turustuskulud jne. Skeem 1 on rohkem levinud ning seda rakendavad sageli väiksemad ettevõtted või suured ettevõtted majandusharudes, kus on kujunenud rahvusvaheliseks tavaks koostada kasumiaruannet lähtudes kulu olemusest, mitte selle funktsioonist. Skeemi 2 on keerulisem rakendada, kuna esiteks on vaja otsustada, millise ettevõtte funktsiooniga on kulud seotud

ning seejärel jagada need proportsionaalselt funktsioonide vahel. Selline kulude liigendamine on rohkem sobiv tootmisettevõtetele. Kulude jagamine funktsioonidele vastavalt on subjektiivne ning erinevate ettevõtete skeemi 2 alusel koostatud kasumiaruanded ei pruugi olla omavahel võrreldavad. (Kasumiaruanne)

Eestis kasutatavates kasumiaruande skeemides nõutavad tulud-kulud võiks tinglikult jaotada järgmistesse rühmadesse (Bilanss, kasumiaruanne ...):

- äritegevuse tulud ja kulud;
- finantstegevuse tulud ja kulud;
- ettevõtte tulumaksukulu (Eestis vaid väljajagatud kasumilt ehk dividendidelt).

Erinevalt Eesti juhendist RTJ 2 ei kehtesta SME IFRSs konkreetseid bilansi ja kasumiaruande vorme, vaid kirjeldatakse üldnõudeid bilansi ja kasumiaruande koostamisele (peatükkides 4 ja 5). Samal ajal on Eestis kehtestatud ja kasutatavad skeemid kooskõlas SME IFRS nõuetega. (RTJ 2, § 59) Venemaal on etteantud ainult üks kasumiaruande skeem, mida võib kasutada Venemaal tegutsev raamatupidamiskohustuslane. Skeemist on näha, et ärikulud on liigendatud lähtuvalt kulude funktsioonist ning seega on Venemaal kasutatav skeem sarnasem Eestis kasutatava skeemiga 2. Kasumiaruanne koostatakse nii Eestis kui ka Venemaal tavaliselt aasta kohta.

2.5.3. Rahakäibe aruanne ja omakapitali muutuste aruanne

Rahakäibe aruanne kajastab ettevõtte aruandeperioodi rahakäivet (raha ja raha ekvivalentide laekumisi ning väljamakseid). Selles aruandes näitab raamatupidamiskohustuslane aruandeperioodi laekumisi ja väljamakseid rühmitatuna vastavalt nende eesmärgile (Majandusaasta aruanne):

- äritegevuse rahakäibeks,
- investeerimistegevuse rahakäibeks,
- finantseerimistegevuse rahakäibeks.

Selline rühmitus on sätestatud nii Eesti raamatupidamise seaduses kui ka Venemaa raamatupidamise meetodilises juhendis (Raamatupidamise seadus, § 19 (1); PBU 4/99, § 29). Eestis kasutatav rahakäibe aruande skeem on esitatud lisas 7, Venemaal kasutatav skeem lisas 3. Rahakäivete järjekord on Eestis ja Venemaal samasugune.

Rahakäibe aruande eesmärk on anda ülevaade ettevõtte genereeritavast ja tarbitavast rahast, finantseerimisallikatest ning ettevõtte käsutuses oleva raha ja raha ekvivalentide

muutustest. (RTJ 2, § 35) Mõlemas riigis kasutatakse rahakäibe aruandes avaldatavat informatsiooni selleks, et hinnata ettevõtte võimet genereerida raha ja raha ekvivalente, mis on omakorda aluseks ettevõtte väärtuse hindamisele.

Eestis on võimalik rahakäibe aruannet koostada kas otse- või kaudmeetodil (nii nagu lubatakse ka SME IFRS peatükis 7.7). Äritegevuse rahakäivete kajastamisel võib kasutada otsemeetodit, mille puhul esitatakse brutosummadena kõik põhilised laekumiste ja väljamaksete liigid, või kaudmeetodit, mille puhul aruandeperioodi kasumit korrigeeritakse mitterahaliste majandustehingute mõjuga, äritegevusega seotud vara ja kohustiste saldode muutusega ning investeerimis- või finantseerimistegevusest tulenevate rahakäivetega seotud tulude ja kuludega. Investeerimis- ja finantseerimistegevusest tulenevaid rahakäiveid kajastatakse ainult otsemeetodil. (Raamatupidamise seadus, § 19). Investeerimistegevuse rahakäibes esitatakse brutosummadena kõik põhilised investeerimistegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete kategooriad (ostmisel tehtud väljamakseid tuleb näidata eraldi müügist laekunud summadest) (RTJ 2, § 40). Finantseerimistegevuse rahakäibes esitatakse brutosummadena kõik põhilised finantseerimistegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete kategooriad (mõlemad eraldi) (RTJ 2, § 41).

Eestis on raamatupidamise aastaaruande koosseisus ka omakapitali muutuste aruanne. Selles aruandes kajastatakse aruandeperioodil toimunud muutusi ettevõtte omakapitalis ehk muutusi kõikides omakapitali kirjetes. Samas märgitakse eraldi aruandesse omanike tehtud sissemaksed omakapitali ja omanikele tehtud väljamaksed, aruandeperioodi kasum või kahjum, arvestuspõhimõtete muutuste mõju, reservide suurendamine ja vähendamine ning muud omakapitali kirjeid mõjutanud majandustehingud. (Majandusaasta aruanne) Omakapitali muutuste aruande koostamisel on Eestis tegutsevatele raamatupidamiskohustuslasele soovituslik kasutada meetodilise juhendi RTJ 2 lisas 4 esitatud vormi.

Nagu varem töös mainitud, võivad ka Venemaa raamatupidamiskohustuslased vajadusel esitada omakapitali muutuste aruande (PBU 4/99).

2.5.4. Raamatupidamise aastaaruande lisad ja tegevusaruanne

Üldjuhul on aastaaruandel lisad, aga lisade hulk sõltub ettevõtte eripärast. Kindlasti lisatakse aruandele informatsiooni, mis on Eesti raamatupidamise seaduse paragrahvi 48 alusel nõutud ning kõikidele ettevõtetele kohustuslik. Avalikustada tuleb järgmine informatsioon (Majandusaasta aruande koostamise erinevad ...):

- selgitus, millisest raamatupidamistavast lähtuvalt raamatupidamise aastaaruande on koostatud;
- aastaaruande koostamisel kasutatud arvestuspõhimõtted;
- selgitused põhjaruannete oluliste kirjete ning nende muutumise kohta aruandeperioodil (põhjaruannetes tuleb kajastada viiteid lisadele, mis selgitavad lähemalt põhjaruannetes esitatud andmeid).

Samas võib lisades avalikustada ka muud informatsiooni, mis on vajalik õige ja õiglase ülevaate andmiseks, näiteks raamatupidamiskohustuslase tingimuslikud kohustused, tehingud seotud osapooltega, sündmused pärast bilansipäeva (RTJ 2, § 48 (c)). Lisaks raamatupidamiseadusele reguleerib aruande lisades avalikustavat informatsiooni Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhend 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“.

Eestis kohustuslikud aastaaruande lisad on sisu poolest sarnased Venemaal nõutava bilansi ja kasumiaruande seletuskirjaga. Mõlemas dokumendis peab esitama olulist informatsiooni ettevõtte kohta ning selgitusi aruannete kirjete kohta.

Tegevusaruanne on Eestis veel üks majandusaasta aruande osa, kuid Venemaal sellist aruannet ei nõuta ning raamatupidamise aastaaruande koosseisus seda ei ole. Eestis tegutsevatele ettevõtetele on tegevusaruanne kohustuslik. Tegevusaruandes antakse ülevaade ettevõtte tegevusest ja asjaoludest, millel oli määrav tähtsus selle finantsseisundi ja majandustegevuse hindamisel, olulistest sündmustest majandusaastal ning eeldatavatest arengusuundadest järgmisel majandusaastal (Majandusaasta aruanne).

See aruanne aitab raamatupidamiskohustuslasele selgitada plaane ja näidata tegevusi, mis ei kajastu aastaaruandes, kuid võivad olla olulised aruande informatsiooni tarbijale. Tegevusaruandes esitatakse järgmine informatsioon, näiteks (Raamatupidamise seadus, § 24 (2)):

- ettevõtte tegevusvaldkonnad ning toote- või teenusegrupid;
- aruandeaasta jooksul tehtud või lähitulevikus planeeritavad investeeringud;
- olulised uurimis- ja arendustegevuse projektid (nendega seotud tehtud ja planeeritavad väljaminekud);
- raamatupidamise aastaaruande koostamise perioodil toimunud olulised sündmused, mis ei kajastu raamatupidamise aastaaruandes, kuid mis oluliselt mõjutavad või võivad mõjutada järgmiste majandusaastate tulemusi.

Lisaks sellele on kirjeldatud raamatupidamise seaduse paragrahvi 24 lõikes 3, milline informatsioon peab olema esitatud tegevusaruandes, kui raamatupidamiskohustuslase majandusaasta aruandeid auditeeritakse (näiteks äritegevuse hooajalisus). Üldjuhul on see teksti vormis esitatav informatsioon. Mõned ettevõtted lisavad tegevusaruandesse rohkem informatsiooni, näiteks põhilised suhtarvud, ülevaade ettevõtte ajaloost, ettevõtte põhiväärtused/strateegia/missioon, saavutused, sponsorlus või väljavõtted turu-uuringutest.

2.5.5. Audiitori aruanne

Mõlemas riigis on kohustuslik ka audiitori aruande esitamine. Erinevus on selles, et Eestis ei ole vandeaudiitori aruanne aastaaruande osa, vaid kohustuslik majandusaasta aruandele lisatav dokument. Venemaal on audiitori järeldusotsus aastaaruande koosseisus.

Auditeerimine on ettevõtte raamatupidamise aastaaruande kontrollimine ja sellele hinnangu andmine. Audiitorkontrolli kohustust reguleerib Eestis audiitortegevuse seadus. Näiteks aktsiaseltsidele on audiitorkontroll kohustuslik. Osühingutele laieneb ülevaatus või auditi kohustus teatud tingimuste täitmisel. (Majandusaasta aruande koostamine) Audiitori hinnangu eesmärk on tõsta ettevõtte finantsinformatsiooni usaldatavust nii investorite, osanike kui ka avalikkuse silmis.

Kui auditi läbimine on ettevõttele kohustuslik, tuleb majandusaasta aruandele lisada ka audiitori järeldusotsus. Eestis on raamatupidamise aastaaruande audit või ülevaatus kohustuslik raamatupidamiskohustuslasele, kelle aastaaruandes toodud näitajatest vähemalt kaks täidavad alljärgnevas tabelis 5 toodud tingimusi.

Tabel 5. Kohustusliku auditi ja ülevaatus tingimused Eestis

Tingimused	Audit	Ülevaatus
Müügitulu / tulu	üle 2 000 000 eurot	üle 1 000 000 eurot
Kokku varad (bilansipäeva seisuga)	1 000 000 eurot	500 000 eurot
Keskmine töötajate arv	30 inimest	15 inimest

Allikas: (Audiitortegevuse seadus, § 91, 92)

Audit on kohustuslik ka raamatupidamiskohustuslasele, kelle aastaaruandes toodud näitajatest vähemalt üks täidab tabelis 6 toodud tingimusi. Venemaal on audit kohustuslik

aktsiaseltsile, mille aastaaruandes toodud näitajatest vähemalt üks täidab tabelis 6 esitatud tingimusi (N307, § 5).

Raamatupidamise aastaaruande audit on samuti kohustuslik igale Eestis tegutsevale aktsiaseltsile, riigiraamatupidamiskohustuslasele, kohaliku omavalitsuse üksusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, sihtasutusele ja riigieelarvest eraldisi saavale erakonnale ja äriühingule, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses. (Audiitortevuse seadus, § 91 (3))

Tabel 6. Kohustusliku auditi tingimused Eestis ja Venemaal

Tingimused	Audit (Eestis)	Ülevaatus (Eestis)	Audit (Venemaal)
Müügitulu / tulu	üle 6 000 000 euro	üle 3 000 000 euro	üle 7 238 443 euro
Kokku varad (bilansipäeva seisuga)	3 000 000 eurot	1 500 000 eurot	üle 1 085 767 eurot
Keskmine töötajate arv	90 inimest	45 inimest	-

Allikas: (Autori koostatud Audiitortevuse seaduse § 91, 92 ja Федеральный закон N307 § 5 alusel)

Märkus. Venemaa valuuta on konverteeritud eurodesse Euroopa Keskpannga 13. aprilli 2015 kursiga

Audiitor on kohustatud hoidma saladuses auditeerimise käigus teatavaks saanud andmeid ning ta vastutab oma kutsetevusest tuleneva kohustuse rikkumisega tekitatud kahju eest. Samas ei vabasta allkirjastatud audit ettevõtet ja selle juhatust vastutusest raamatupidamisaruande sisu eest. Samad eetikareeglid kehtivad ka Venemaal ning on reguleeritud „Audiitori kutse-eeetika koodeksiga“ (Кодекс профессиональной этики ...).

Eestis tuleb audiitori hinnang lisada majandusaasta aruandele, kui auditeerimine on ettevõttes läbi viidud ja audiitor on vormistanud kirjaliku allkirjastatud hinnangu. (Ettevõtte auditeerimine). Venemaal tuleb lisada allkirjastatud dokument aastaaruandele.

Eesti majandusaasta aruande koostamise protsessis on aruandekohustuslasel võimalik teha ka kasumi jaotamise või kahjumi katmise ettepanek või otsus. Juhul kui otsus võetakse vastu pärast majandusaasta aruande esitamist, võib kasumi jaotamise või kahjumi katmise otsuse esitada ka koos järgmise majandusaasta aruandega. (Majandusaasta aruande koostamise erinevad ...)

2.6. Raamatupidamise aastaaruande esitamise nõuete võrdlus

Eestis on raamatupidamiskohustuslik majandusüksus vastavalt kehtivale raamatupidamise seadusele kohustatud raamatupidamise aastaaruande koostama iga lõppenud majandusaasta kohta. Sama kohustus on ka Venemaal tegutsevatel ettevõtetel.

Majandusaasta aruannete koostamise ja esitamise periood Eestis on pikem kui Venemaal. Lähtuvalt äriseadustikust peavad äriühingud esitama aruande poole aasta jooksul pärast majandusaasta lõppu ehk kõik raamatupidamiskohustuslased peavad esitama majandusaasta aruande 30. juuniks, kui majandusaastaks on kalendriaasta. Vastavalt Venemaa raamatupidamise seadusele paragrahvi 18 lõikele 2 peab raamatupidamise aastaaruanne olema esitatud mitte hiljem kui kolm kuud pärast aruandeaasta lõppu. Vastavalt PBU 4/99 paragrahvile 46 avaldab ettevõtte finantsaruanded koos audiitori järeldusotsusega massiteabevahendites hiljemalt majandusaastale järgneva aasta 1. juunil, kui õigusaktidest ei tulene teisiti.

Eestis kinnitab tegevjuhtkond või füüsilisest isikust ettevõtja majandusaasta aruande heakskiitmisega majandusaasta aruandes esitatud andmete õigsust ja täielikkust, sealhulgas ka seda, et raamatupidamise aastaaruanne annab õige ja õiglase ülevaate raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahakäivetest (Raamatupidamise seadus, § 25 (1)). Majandusaasta aruande koostamise lõpetamise kuupäevaks loetakse kuupäev, mil tegevjuhtkond või füüsilisest isikust ettevõtja kiitis majandusaasta aruande heaks. Eestis peab majandusaasta aruande allkirjastama vähemalt üks raamatupidamiskohustuslase tegevjuhtkonna liige või füüsilisest isikust ettevõtja viivitamata pärast selle heakskiitmist, näidates ära majandusaasta aruande koostamise lõpetamise kuupäeva. (Raamatupidamise seadus, § 25) Venemaal, samuti nagu Eestis, kinnitab ja allkirjastab aruande juhtkond, aga lisaks sellele ka pearaamatupidaja.

Eestis on levinud tendents, et raamatupidamisarvestus automatiseeritakse ja dokumente töödeldakse, salvestatakse ja säilitatakse elektrooniliselt. Raamatupidamise tarkvara asub serverites ja seda kasutatakse läbi interneti ning see võimaldab süsteemile ligi pääseda igal pool, kus on internetiühendus. Dokumentide käitlemiseks on ka loodud erinevaid tarkvaralisi e-lahendusi, mille abil need digitaliseeritakse, saadetakse kinnitusringile, liidestatakse majandustarkvaraga, konteeritakse ning arhiveeritakse (Laiakask 2015). Sellega seoses tuleb Eestis alates 2010 aasta 1. jaanuarist esitada raamatupidamise aastaaruanne

Äriregistrile elektrooniliselt (Raamatupidamise seadus, § 14). Elektrooniline raamatupidamise aastaaruanne põhineb Eesti jaoks väljatöötatud XBRL (inglise keeles *eXtensible Business Reporting Language*) taksonoomiatel. XBRL on XML-põhine infoedastusplatvorm, mis on mõeldud äri- ja rahandusinfo edastamiseks, töötlemiseks ning analüüsimiseks. (XBRL) Nagu esimeses töö osas kirjutati, on ka Venemaal võimalik esitada aastaaruannet elektrooniliselt, kuid see ei ole kohustuslik ning esitamiseks peavad raamatupidamiskohustuslased sõlmima lepingu ühe riigi poolt pakutud sideoperaatoriga. Eestis on esitamiseks vajalik vaid internetiühendus ning ID kaart. Erinevalt Eestist, kus aruandeid esitatakse Äriregistrile, Venemaal esitatakse need Statistikaametile.

Eestis on võimalik aruandluskeskkonnas koostada põhjaruanded ja lisad, lisada täiendavaid lisasid ja dokumente, allkirjastada aruanne digitaalselt või see välja printida ja paberil allkirjastada ning ka vandeaudiitoril on võimalik vandeaudiitori aruanne elektrooniliselt koostada ja kinnitada. (Majandusaasta aruande esitamise juhend)

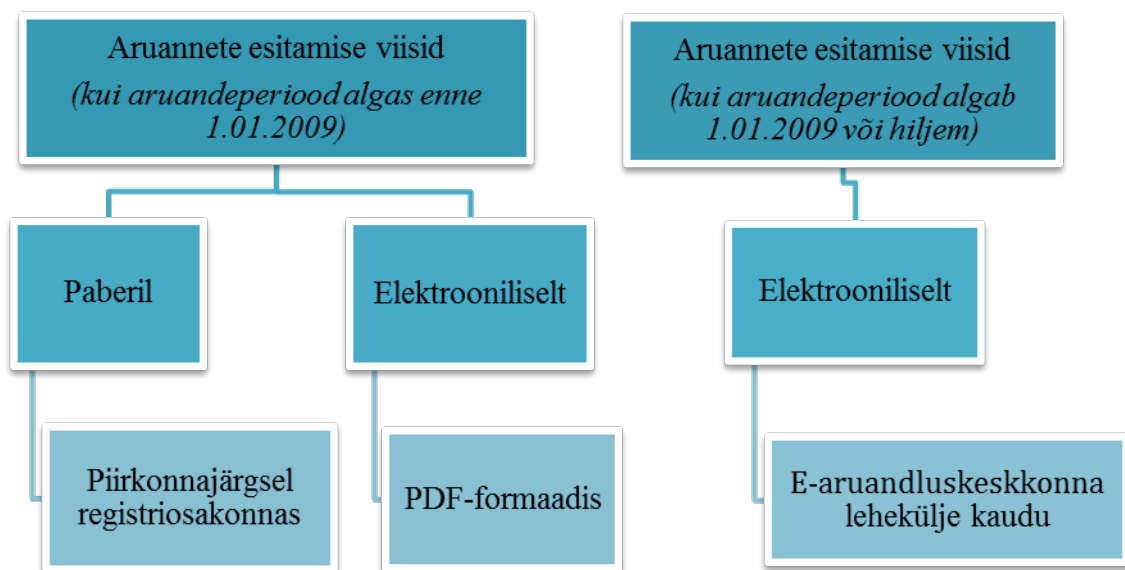
Praegu etteantud vorme peavad täitma kõik aruandluskohustuslased, kelle aruandeperiood algas 2009. aasta 1. jaanuaril või hiljem. Kui perioodi alguskuupäev oli varasem (näiteks aasta 2008), siis on lubatud aruanne koostada nii nagu varem ning edastada ettevõtjaportaali kaudu PDF-formaadis või esitada piirkonnajärgsele registriosakonnale paberil. (Majandusaasta aruande esitamise juhend) Erinevad aruannete esitamise viisid Eestis on toodud joonisel 11.

Aruande saab esitada juhatuse liige või sisestaja, kellele on antud esitamise õigus. Samas võib esindusõiguslik isik aruande sisestamiseks ja esitamiseks anda õiguse näiteks raamatupidaja(te)le, kes saab sisestada andmed, hoida silma peal aruande allkirjastamisel ja jälgida, millal audiitor järeldusotsuse allkirjastab. Kui kõik vajalikud toimingud on tehtud, saab raamatupidaja, kellele on antud ka esitamise õigus, aruande registrile esitada. (Kes saavad aruande ...)

Eesti E-aruandluskeskkonna etapid, mis läbitakse aruannete esitamisel (Kasulikku infot 2014. aasta ...):

- Esimene ehk aruande koostamise etapp võimaldab määrata aruandlusperioodi, valida ja täita põhjaruanded ning lisad või tuua andmed keskkonda üle xbrl-faili üleslaadimise abil.
- Täiendamise etapis saab muuta või täiendada eeltäidetud tiitellehte, sisestada tegevusaruande andmed ja koostada allkirjastamisele minev aruandefail.

- Aruande allkirjastamiseks on e-aruandluskeskkonnas kaks võimalust: valida saab digitaalallkirjastamise või paberil allkirjastamise ja skaneeritud faili üleslaadimise vahel.
- Raamatupidamise aastaaruande audiitorkontrolli etapis saab juhatuse liikme määratud vandeaudiitor e-aruandluskeskkonnas koostada ning allkirjastada vandeaudiitori aruande ning selle digitaalselt allkirjastada.
- Aruande registrile esitamisele eelneb äriühingute puhul kasumi jaotamise / kahjumi katmise ettepaneku ja otsuse vormide täitmine. Peale aruande registrile saatmist saadetakse ettevõtte e-postile esitamist kinnitav kiri.



Joonis 11. Majandusaasta aruande esitamise viisid Eestis

Allikas: (Autori koostatud Majandusaasta aruande esitamise juhendi alusel)

Võrreldes paberil esitatava aruandega on elektroonilisel esitamisel oma eelised. E-aruandluskeskkond kontrollib kogu aruande koostamise jooksul seda, kas kohustuslikud vormid ja väljad saavad täidetud, kui ka põhiaruandeid ja lisaarandeid. Lisaks keskkonnas olevatele kontrollidele vaatab esitatud aruanded üle ka registriosakond ehk Äriregister. Juhul kui registriosakond leiab, et aruannet on vaja täiendada või esitaja ise soovib seda pärast registrile saatmist korrigeerida, saab e-aruandluskeskkonnas esitada kordusaruande. Kordusaruande esitamisel annab portaal eeltäidetuna ette kõik andmed, mis kasutaja on eelmisel aruande koostamisel sisestanud ja võimaldab nende täiendamist/muutmist. (Kasulikku infot 2014. aasta ...)

Eestis majandusaasta aruanne on Äriregistri kaudu avalikkusele kättesaadav ja seega on see äriühingu visiitkaart. (Majandusaasta aruande koostamise erinevad ...)

Antud peatükis on esiteks tutvustatud Eesti raamatupidamisarvestuse ajaloolist tausta, et mõista selle mõju riigi arvestuspõhimõtetele ning aru saada miks tekkisid erinevused mõlema riigi tänases raamatupidamissüsteemides. Samuti on esitatud Eesti raamatupidamise aastaaruande koostamise ja esitamise nõuded ning on välja toodud Eesti ja Venemaa aruannetele kehtestatud kordades leitud erinevused ja sarnasused.

KOKKUVÕTE

Käesoleva töö eesmärk oli esitada Eesti ettevõtjatele, kes tahavad alustada äritegevust Venemaal, Eesti ja Venemaa finantsaruannetele esitatavate nõuete erinevused. Selleks, et saavutada püstitatud eesmärk tehti Eesti ja Venemaa raamatupidamisarvestuse reguleerivate õigusaktide võrdlev analüüs ning analüüsiti erialakirjandust. Analüüsi tulemusel toodi välja raamatupidamise aastaaruande koostamise ja esitamise nõuded Venemaal ning Eestis ja Venemaal finantsaruannetele esitatavate nõuete peamised sarnasused ja erinevused.

Ajalooliselt olid raamatupidamise süsteemid mõlemas riigis pika aega samad, kuna Eesti ja Venemaa olid peaaegu viiskümmend aastat Nõukogude Liidu osad. Alles 1990. aastate alguses lahknes Eesti raamatupidamise süsteem nõukogude süsteemist ning hakkas muutuma. Analüüsi käigus selgus, et Eesti ja Venemaa raamatupidamise süsteemide vahel on ka nüüdisajal palju sarnasusi. Tänu rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite rakendamisele toimub praegugi lähenemine. Samas on ka erinevuseid, näiteks Eestis koostatakse majandusaasta aruanne, mille koosseisus on raamatupidamise aastaaruanne. Venemaal aga koostatakse ainult raamatupidamise aastaaruanne ning erinevalt Eestist on audiitori järeldusotsus Venemaal raamatupidamise aastaaruande osa. Erinev on ka bilansi-skeemide kirjete järjekord: erinevalt Eestist esitatakse Venemaa skeemis bilansikirjed tõusva likviidsuse järjekorras. Järgnevas loetelus on toodud veel mõned koostamise nõuded, kus on erinevusi kahe riigi arvestuses. Erinevalt Eestist Venemaal:

- on kontokoodid kehtestatud õigusaktidega ja raamatupidamiskohustuslasel puudub võimalus koostada kontoplaani;
- ei ole avalikustamise ja kasu-kulu tasakaalu printsiipide rakendamine kohustuslik;
- on ainult üks kasumiaruande skeem;
- ei ole omakapitali muutuste aruanne kohustuslik raamatupidamise aastaaruande osa;
- puudub tegevusaruanne;
- on teistsugused tingimused kohustusliku auditi korraldamiseks.

Samuti on erinevusi ja sarnasusi aruannete esitamise nõuetes Eestis ja Venemaal. Mõlemas riigis peavad raamatupidamiskohustuslastest majandusüksused koostama raamatupidamise aastaaruande iga lõppenud majandusaasta kohta. Venemaal, erinevalt Eestist, on aastaaruande koostamise ja esitamise periood lühem: kolm kuud pärast aruandeaasta lõppu. Venemaal ei ole raamatupidamisarvestuse automatiseerimine veel nii levinud kui Eestis (dokumente töödeldakse ja säilitatakse elektrooniliselt, tarkvara e-lahendused ja muu). Eestis tuleb alates 2010. aastast esitada raamatupidamise aastaaruanne ainult elektrooniliselt. Venemaal on nüüd ka võimalik esitada aastaaruannet elektrooniliselt, kuid see ei ole kohustuslik. Lisaks sellele esitatakse Venemaal aruanne Statistikaametile, erinevalt Eestist, kus aruandeid esitatakse Äriregistrile.

Praktikas esineb Venemaal seaduste ja juhendite mitterakendamise näiteid tihemini kui Eestis. Venemaal nõuab ja kontrollib aruandeid maksuamet ning seega koostatakse aruanne tavaliselt maksuametile, mitte investoritele või teistele infotarbijatele. Eestis aga huvitavad maksuametit rohkem raamatupidamiskohustuslaste maksudeklaratsioonid, mitte raamatupidamise aastaaruanded.

Mõned ettevõtted nii Eestis kui ka Venemaal koostavad juba praegu raamatupidamise aastaaruandeid lähtuvalt rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest, seetõttu on nende vahel tekkinud rohkem sarnasusi ning aruannete informatsioon on võrreldav. Venemaal rakendatakse meetmeid selleks, et parandada raamatupidamisarvestuse süsteemi ning harmoniseerida seda rahvusvahelise finantsaruandluse standarditega. Mõnedes tegevusvaldkondades nõutakse juba praegu aruannete koostamist lähtudes IFRS-ideest. Standardid on juba vene keelde tõlgitud ning vastu on võetud uus föderatiivne raamatupidamise seadus ja mõned juhendid, mida on juba ka muudetud. Erinevalt Eestist ei ole aga vene õigusaktid veel täielikult rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega vastavusse viidud, seega ka viited vastavatele IFRS paragrahvidele puuduvad. Nagu eelnevalt kirjutatud, ei asenda rahvusvahelised finantsaruandluse standardid praegu vene raamatupidamisstandardeid. Tulevikus hakkavad standardid pigem paralleelselt toimima ning erinevaid funktsioone täitma.

Antud sammud lähendavad siiski Venemaa raamatupidamisarvestust Eesti heale raamatupidamistavale, kuna viimane tugineb rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete kohta (SME IFRS).

Loomulikult on niisugused muutused Venemaa raamatupidamisarvestuse süsteemis kasulikud ka Eesti ettevõtjatele, kes tahavad alustada äritegevust Venemaal.

SUMMARY

ANNUAL ACCOUNTING REPORT REQUIREMENTS AND SUBMISSION OBLIGATIONS IN RUSSIA (COMPARING WITH ESTONIA)

Anna Kiski

In connection with globalization of economic conflict between the various national accounting systems makes it necessary to harmonize accounting. Nowadays more and more businessmen have or want to build their business abroad. Thanks to the international accounting standards, in many countries accounting is given in the same way, understandable for businessmen from different countries. Estonian accounting laws are based on internationally accepted accounting and reporting principles for small and medium-sized entities, conforming them to national economic environment. The accounting system in Russia has not yet been fully harmonized with international accounting standards, therefore, corporate accounting reports of many companies are not yet at the international level. However, in the recent years a lot was made to adopt international financial standards in Russia: standards were translated into Russian. In addition accounting law and guides were amended.

Russian market is very attractive to Estonian businesses. So the aim of this work is to introduce the similarities and differences of annual accounting report requirements and submission obligations in Russia and Estonia. The comparative analysis of Russia and Estonia accounting laws, guides and standards was made to present requirements for preparation of annual report and submission obligations.

Historically, accounting systems of both countries had long time been the same as almost fifty years Russia and Estonia were members of Soviet Union. Only at the beginning of 1990s Estonian accounting system was separated from Soviet's system and began

changing. The analysis revealed that Estonian and Russian accounting systems still have many similarities. Thanks to adoption of international financial reporting standards even greater convergence is taking place.

But there are also differences. Auditor's report in Russia, unlike Estonia, is part of the annual accounts. The difference lays also in the balance schemes' items order. Therewith other differences in preparation requirements are revealed. In Russia unlike Estonia:

- accounting codes are established by law and company can't draw up their own list of accounting codes,
- implementation of several accounting principles are not required,
- is only one income statement scheme,
- statement of changes in equity is not obligatory part of the annual accounts,
- annual activity report is not required,
- have different terms for carrying out mandatory audit, etc.

There are also similarities and differences in requirements for submission of annual report in both countries. Companies are required to prepare annual report for each completed financial year. However, in Russia period of preparation and submission of annual report is shorter: three month after the end of the year. In Estonia, from year 2010 onwards, the annual report has to be submitted only using the web service. In Russia it also became available to submit annual report electronically, but this is not mandatory. Moreover, Russian accounting system is under state control: accounting entities give report to tax department. But in Estonia, tax department is rather interested in tax declarations than in accounting reports. In Russia deliberate report information misrepresentation occurs more frequently, because in Estonia profit distribution (paid out dividends) is taxed, however in Russia just earned profit will be taxed.

In addition, it is obvious that international standards already have strong influence over reporting of accounting information by Russian companies. In some economic sectors preparation of annual report on the basis of IFRS is already mandatory. The same situation occurs in Estonia (banks, investment companies, etc). Several accounting reforms in Russia are conducted in the period between 1992 and 2014, and they still aim to change their accounting system in accordance with international standards. As it was stated in current work international financial reporting standards does not replace Russian accounting standards, but

in the future rather will coexist and fulfill different functions. Nevertheless, all this makes Russian market and Russian businesses more attractive and open to Estonian businessmen.

VIIDATUD ALLIKAD

- Albu, N., Albu, C. N. (2014). IFRS application in Central and South-Eastern European countries. - Accounting & Management Information Systems / Contabilitate si Informatica de Gestiune, 2014, Vol. 13 Issue 2, pp. 182-197, 16 p.
- Alon, A. (2013). Complexity and Dual Institutionalality: The Case of IFRS Adoption in Russia. - Corporate Governance: An International Review, January 2013, Vol. 21 Issue 1, pp. 42-57, 16 p.
- Alver, L., Alver, J., Talpas, L. (2014). Implementation of IFRS and IFRS for SMEs: the case of Estonia. - Accounting & Management Information Systems / Contabilitate si Informatica de Gestiune, 2014, Vol. 13 Issue 2, pp. 236-258, 23 p.
- Audiitortegevuse seadus. (2010). - RT I, 9, 41. (2014). – RT I, 2.
- Bailey, D., Alver, J., Mackevicius, J., Paupa, V. (1995). Accounting law reform in the Baltic states: the initial steps. - European Accounting Review, December 1995, Vol. 4 Issue 4, pp. 685-711, 27 p.
- Bilansiaruanne. <http://www.tarkinvestor.ee/wiki/index.php/Bilanss> (12.04.2011)
- Bilanss, kasumiaruanne ja rahakäibe (rahavoo) aruanne. Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus. <http://www.eas.ee/et/alustavale-ettevotjale/ettevotlusega-alustamine/raamatupidamine-ja-maksud/bilanss-kasumiaruanne-ja-rahavoogude-aruanne> (10.02.2014)
- Bilanss. - OÜ Raamatupidamise ABC. <http://raamatupidamise-abc.ee/bilanss/> (12.04.2011)
- Borker, D. (2012). Stepped-Up Progress On IFRS In Russia: History In The Making. – International Business & Economics Research Journal, February 2012, Vol. 11 Issue 2, pp. 255-268, 14 p.
- Ettevõtte auditeerimine. https://www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/raamatupidamine_ja_aruandlus/aruandlus_ernevatele_ettevotlusvormidele/ettevotte_auditeerimine (19.02.2015)
- Haldma, T., Lääts, K. (2012). Accounting tradition in Estonia: The reflections of accounting changes in the dynamic context. - EAA newsletter, 2012, Issue 1/2012, pp. 16-19, 4 p.
- IFRS, US GAAP and RAP: Comparison and basics. (2009). /Ernest & Young LLC

- Kaldjärv, N. (2011). Rahvusvahelised raamatupidamis- standardid: uuendused ja nende mõju finantsaruandlusele lähiaastatel.
<https://www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Artiklid/Documents/IFRS-uuendused-NKaldjarv-nov2011-RP.pdf> (6.12.2014)
- Kallas, K. (2012). 303 kasulikku ja praktilist näidet raamatupidamisest.
<http://majandus24.postimees.ee/762366/303-kasulikku-ja-praktilist-naidet-raamatupidamisest> (2.12.2014)
- Kasumiaruanne. - OÜ Raamatupidamise ABC. <http://raamatupidamise-abc.ee/kasumiaruanne/> (4.11.2014)
- Kasulikku infot 2014. aasta aruande koostamiseks. (2015). Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal. <http://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/kasulikku-infot-2014-aasta-aruande-koostamiseks-2015-02-18> (23.02.2015)
- Kes saavad aruande elektrooniliselt esitada. - Majandusaasta aruanne. - Registrate ja infosüsteemide keskus. <http://www.rik.ee/et/ettevotjaportaal/majandusaasta-aruanne> (23.02.2015)
- Laiakask, Õ. (2015). Paberivaba raamatupidamine ja audiitorkontroll.
<http://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/paberivaba-raamatupidamine-ja-auditorkontroll-2015-02-17> (23.02.2014)
- Luiga, S., Luigelaht-Teder, K. (2011). Eesti hea raamatupidamistava vahetab välja rahvusvaheline standard. <https://kasiramat.aripaev.ee/Default.aspx?PublicationId=ef1f2934-9a8e-4c19-a473-3be931f5a40d> (4.12.2014)
- Lääts, K. (2012). Rahavoogude aruanne.
<http://majandus24.postimees.ee/763638/rahavoogude-aruanne> (13.05.2015)
- Majandusaasta aruande esitamise juhend. – Registrate ja infosüsteemide keskus.
<http://abiinfo.rik.ee/majandusaastaruande-esitamise-juhend> (23.02.2015)
- Majandusaasta aruande koostamine. <http://www.eas.ee/et/alustavale-ettevotjale/ettevotlusega-alustamine/raamatupidamine-ja-maksud/majandusaasta-aruande-koostamine> (16.02.2015)
- Majandusaasta aruande koostamise erinevad etapid.
<http://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/majandusaasta-aruande-koostamise-erinevad-etapid-2013-06-12> (14.02.2015)
- Majandusaasta aruanne.
https://www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/raamatupidamine_ja_aruandlus/ettevottele_kohustuslikud_aruanded/majandusaasta_aruanne (08.02.2015)
- Raamatupidamise ajaloost. - OÜ Raamatupidamise ABC. <http://raamatupidamise-abc.ee/raamatupidamise-ajaloost/> (20.10.2014)

Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002.a – RT I, 2002, 102, 600; RT I, 29.06.2014, 109.

RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted (muudetud 2011).
Raamatupidamise Toimkonna otsus 30. detsembril 2011. a – RT III, 10.01.2012, 5.

RTJ 2 Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes (muudetud 2011).
Raamatupidamise Toimkonna otsus 30. detsembril 2011. a – RT III, 10.01.2012, 5.

RTJ 4 Varud (muudetud 2011). Raamatupidamise Toimkonna otsus 30. detsembril 2011. a –
RT III, 10.01.2012, 5.

RTJ 5 Materiaalne ja immateriaalne põhivara (muudetud 2011). Raamatupidamise
Toimkonna otsus 30. detsembril 2011. a – RT III, 10.01.2012, 5.

RTJ 6 Kinnisvarainvesteeringud (muudetud 2014). Raamatupidamise Toimkonna otsus 30.
aprillil 2014. a – RT III, 10.05.2014, 8.

RTJ 11 Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine (muudetud 2011).
Raamatupidamise Toimkonna otsus 30. detsembril 2011. a – RT III, 10.01.2012, 5.

RTJ 15 Lisades avalikustatav informatsioon (muudetud 2011).
Raamatupidamise Toimkonna otsus 30. detsembril 2011. a – RT III, 10.01.2012, 5.

Sirotjuk, A. (2011). Vara ja vara finantseerimisallikate arvestuse võrdlus Eestis ja Venemaal.
TTÜ Majandusarvestuse instituut. (Bakalaureusetöö)

Tekkepõhine arvestus. Raamatupidaja Äripäev. <http://raamatupidaja.ee/154891art>
(27.10.2014)

Tikk, J. (2010). The internationalization of the Estonian accounting system. - Annals of the
University of Petrosani Economics, 2010, Vol. 10 Issue 2, pp. 341-352, 12 p.

Vilu, A. (2012). Finantsaruandluse alased arengud Euroopa Liidus ja Eestis. AS
PricewaterhouseCoopers. www.audiitorkogu.ee/docs/Koolitus/ago.ppt (6.12.2014)

Zeiger, P. (2013). Vajalikke teadmisi ettevõtlusest: Raamatupidamisregistrid, bilanss,
kasumiaruanne. [E-õpik] <http://ettevotlusope.weebly.com> (5.11.2014)

Äriseadustik. Vastu võetud Riigikogus 15. veebruaril 1995.a – RT I, 1995, 26, 355; RT I,
19.03.2015, 3.

XBRL. - Xbrl.eesti.ee veebileht. <http://xbrl.eesti.ee/index.php/Esileht> (08.02.2015)

Актив и пассив. - Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона. [Online]
http://www.zipsites.ru/slovari/brokgauz_efron_enc_slovar/ (15.04.2011)

Аудиторский финансовый контроль.

<http://www.grandars.ru/student/finansy/auditorskiy-finansovyy-kontrol.html>
(16.02.2015)

Бухгалтерский учёт. http://abc.informbureau.com/html/aooaaeoadneee_oxao.html
(20.10.2014)

Горшкова, С. (2013). Основные отличия МСФО и РСБУ. - *Бухгалтерские вести*, № 16.

Жилинская, Л.Ф., Жилинская, Т.А. (2008) История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: учебный комплекс. Минск: Современная школа.

Изменения в системе бухгалтерского учета с 2013 года. <http://www.econn.ru/news/2223/>
(22.10.2014)

Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности организаций. – Официальный сайт Министерства финансов РФ. [WWW]
<http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/acts/> (20.10.2014)

История развития бухгалтерского учета в России. Лекции по Бухгалтерскому учету. <http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/buhgalterskiy-uchet-v-rossii.html> (6.10.2014)

Качественные характеристики финансовой отчетности.
<http://www.dsbrickworks.com/mezhdunarodnye-standarty-audita/367-kachestvennye-karakteristiki-finansovoj-otchetnosti.html> (27.10.2014)

Кодекс профессиональной этики аудиторов. (2015).
http://minfin.ru/ru/document/index.php?group_type=&q_4=Кодекс+профессионально+й+этики+аудиторов&DOCUMENT_NUMER_4=&M_DATE_from_4=&M_DATE_to_4=&P_DATE_from_4=&P_DATE_to_4=&t_4=911117419&order_4=P_DATE&dir_4=DESC (20.02.2015)

Медведев, М.Ю., Назаров, Д.В. (2007) История русской бухгалтерии. Москва: Бухгалтерский учет.

Об утверждении формата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме. Приказ Федеральной налоговой службы России от 03.09.2013 -№ ММВ-7-6/313@.

Основные отличия Российских и международных стандартов финансовой отчетности.
<http://prime-law.ru/articles/osnovnye-otlichiya-rossijskix-i-mezhdunarodnyx-standartov-finansovoj-otchetnosti/> (8.04.2011)

- Основные положения по представлению бухгалтерской отчетности. Федеральная служба государственной статистики. http://omsk.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/omsk/ru/reporting/financial_statements/ (3.11.2014)
- Паламарчук, Р., Жаворонкова, У. (2008). Очень краткая история российского бухгалтерского учета. - *Учет, налоги, право*, 28. апр. (6.10.2014)
- Панферова, Л.В., Петухова, Н.В. (2014). Отчет о движении денежных средств как одна из основных форм бухгалтерской финансовой отчетности. <http://www.science-education.ru/119-15083> (20.05.2015)
- План счетов кредитной организации (2015 года). <http://www.profbanking.com/articles/833-chart-of-accounts.html> (13.05.2015)
- РБУ 4/99: Положение по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации”. (1999). – N 43н. (2010). – N 142н.
- РБУ 16/02: Положение по бухгалтерскому учету “Информация по прекращаемой деятельности”. (2002). – N 66н. (2010). – N 144н.
- РБУ 10/99: Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации”. (1999). – N 33н. (2012). – N 55н.
- РБУ 5/01: Положение по бухгалтерскому учету “Учет материально-производственных запасов”. (2001). – N 44н. (2010). – N 132н.
- РБУ 1/2008: Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации”. (2009). – N 22н. (2012). – N 164н.
- РБУ 14/2007: Положение по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов”. (2007). – N 153н. (2010). – N 186н.
- РБУ 6/01: Положение по бухгалтерскому учету “Учет основных средств”. (2001). – N 26н. (2010). – N 186н.
- РБУ 19/02: Положение по бухгалтерскому учету “Учет финансовых вложений”. (2002). – N 126н. (2012). – N 55н.
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. (1999). – N 107н. (2010). – N 186н.
- Понятие, назначение и виды отчетности. <http://stud24.ru/accounting/ponyatie-naznachenie-i-vidy-otchetnosti/29504-92002-page1.html> (20.10.2014)
- Представление налоговой и бухгалтерской отчетности. Федеральная Налоговая Служба. http://www.nalog.ru/rn77/taxation/submission_statements/#title2 (4.11.2014)

- Романов, В. (2009). Судебная бухгалтерия: краткий курс: История развития бухгалтерского учета в России. http://book.e-reading-lib.org/chapter.php/128113/1/Romanov_-_Sudebnaya_buhgalteriya._Kratkiii_kurs.html (7.10.2014)
- Рубцова, Е. (2014). Перспективы и практика применения МСФО в России. <http://www.marketing.spb.ru/mr/business/ifrs.htm> (23.10.2014)
- Становление и развитие бухгалтерского учета в России. <http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/buhgalterskiy-uchet-v-rossii.html> (27.10.2014)
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете». (1996). – N 129-ФЗ. (2011). – N 402-ФЗ.
- Формат представления бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов малого предпринимательства в электронной форме. Приказ Федеральной налоговой службы России от 03.09.2013 - № ММВ-7-6/311@.
- Цели, задачи и принципы бухгалтерского учета. <http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/principy-buhgalterskogo-ucheta.html>(27.10.2014)
- Шишова Л. И., Пинясова, И. А. (2013). МСФО в России: особенности перехода. - *Молодой ученый*, №4, стр. 323 - 325.
- Отчет о III практической конференции «МСФО в России: особенности перехода и практика применения». <http://www.ifrs-professional.com/otchet-o-iii-prakticheskoy-konferencii-msfo-v-rossii-osobennosti-perehoda-i-praktika-primeneniya> (01.03.2015)
- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». (2008). – N 307-ФЗ.

LISAD

Lisa 1. Venemaal kasutatav bilansiskeem

Актив

Внеоборотные активы

Нематериальные активы

Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности
Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы

Организационные расходы

Деловая репутация организации

Основные средства

Земельные участки и объекты природопользования

Здания, машины, оборудование и другие основные средства

Незавершенное строительство

Доходные вложения в материальные ценности

Имущество для передачи в лизинг

Имущество, предоставляемое по договору проката

Финансовые вложения

Инвестиции в дочерние общества

Инвестиции в зависимые общества

Инвестиции в другие организации

Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев

Прочие финансовые вложения

Оборотные активы

Запасы

Сырье, материалы и другие аналогичные ценности

Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)

Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные

Расходы будущих периодов

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

Дебиторская задолженность

Покупатели и заказчики

Векселя к получению

Задолженность дочерних и зависимых обществ

Задолженность участников

(учредителей) по вкладам в уставный капитал

Авансы выданные

Прочие дебиторы

Lisa 1. (järg)

Финансовые вложения

Денежные средства

Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев

Собственные акции, выкупленные у акционеров

Прочие финансовые вложения

Расчетные счета

Валютные счета

Прочие денежные средства

Пассив

Капитал и резервы

Уставный капитал

Добавочный капитал

Резервный капитал

Резервы, образованные в соответствии с законодательством

Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами

Нераспределенная прибыль
(непокрытый убыток - вычитается)

Долгосрочные обязательства

Заемные средства

Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты

Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты

Прочие обязательства

Краткосрочные обязательства

Заемные средства

Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты

Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты

Кредиторская задолженность

Поставщики и подрядчики

Векселя к уплате

Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами

Задолженность перед персоналом организации

Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами

Задолженность участникам

(учредителями) по выплате доходов

Авансы полученные

Lisa 1. (järg)

Доходы будущих периодов
Резервы предстоящих расходов и
платежей

Прочие кредиторы

Allikas: PBU 4/99, § 20.

Lisa 2. Venemaal kasutatav kasumiaruande skeem

Доходы и расходы по обычным видам деятельности

Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей

Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг

Валовая прибыль

Коммерческие расходы

Управленческие расходы

Прибыль/ убыток от продаж

Прочие доходы и расходы

Проценты к получению

Проценты к уплате

Доходы от участия в других организациях

Прочие доходы

Прочие расходы

Прибыль/ убыток до налогообложения

Отложенные налоговые активы

Отложенные налоговые обязательства

Текущий налог на прибыль

Дополнительные показатели

Чистая прибыль/ убыток отчетного периода

Allikas: PBU 4/99, § 23.

Lisa 3. Venemaal kasutatav rahakäibe aruande skeem

Остаток денежных средств на начало отчетного периода

Движение денежных средств по текущей деятельности

Средства, полученные от покупателей, заказчиков

Прочие доходы

Денежные средства, направленные:

на оплату приобретённых товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов

на оплату труда

на выплату дивидендов, процентов

на расчеты по налогам и сборам

на прочие расходы

Чистые денежные средства от текущей деятельности

Движение денежных средств по инвестиционной деятельности

Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов

Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений

Полученные дивиденды

Полученные проценты по финансовым вложениям

Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям

Прочие доходы/ поступления по инвестиционной деятельности

Приобретение дочерних организаций

Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов

Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений

Займы, предоставленные другим организациям

Прочие расходы по инвестиционной деятельности

Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности

Движение денежных средств по финансовой деятельности

Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг

Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями

Прочие доходы/ поступления по финансовой деятельности

Погашение займов и кредитов (без процентов)

Погашение обязательств по финансовой аренде

Прочие расходы по финансовой деятельности

Чистые денежные средства от финансовой деятельности

Чистое увеличение/ уменьшение денежных средств и их эквивалентов

Остаток денежных средств на конец отчетного периода

Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю

Allikas: PBU 4/99, § 29

Lisa 4. Eestis kasutatav bilansiskeem

Aktiva (varad)

Käibevara

Raha

Lühiajalised finantsinvesteeringud

Nõuded ja ettemaksed

Nõuded ostjate vastu

Maksude ettemaksed ja tagasinõuded

Muud lühiajalised nõuded

Ettemaksed teenuste eest

Kokku

Varud

Tooraine ja materjal

Lõpetamata toodang

Valmistoodang

Müügiks ostetud kaubad

Ettemaksed varude eest

Kokku

Käibevara kokku

Põhivara

Pikaajalised finantsinvesteeringud

Tütarettevõtjate aktsiad või osad

Sidusettevõtjate aktsiad või osad

Muud aktsiad ja väärtpaberid

Pikaajalised nõuded

Kokku

Kinnisvarainvesteeringud

Materiaalne põhivara

Maa

Ehitised

Masinad ja seadmed

Muu materiaalne põhivara

Lõpetamata ehitised ja ettemaksed

Kokku

Immateriaalne põhivara

Firmaväärtus

Arenguväljaminekud

Muu immateriaalne põhivara

Ettemaksed immateriaalse põhivara

eest

Kokku

Põhivara kokku

Aktiva (varad) kokku

Lisa 4. (järg)

Passiva (kohustused ja omakapital)

Kohustused

Lühiajalised kohustused

Laenukohustused

Lühiajalised laenud ja võlakirjad
Pikaajaliste laenukohustuste
tagasimaksud järgmisel perioodil
Konverteeritavad võlakohustused
Kokku

Võlad ja ettemaksud

Võlad tarnijatele
Võlad töövõtjatele
Maksuvõlad
Muud võlad
Saadud ettemaksud
Kokku

Lühiajalised eraldised

Lühiajalised kohustused kokku

Pikaajalised kohustused

Pikaajalised laenukohustused

Laenud, võlakirjad ja kapitalirendi
kohustused
Konverteeritavad võlakohustused
Kokku

Muud pikaajalised võlad

Pikaajalised eraldised

Pikaajalised kohustused kokku

Kohustused kokku

Omakapital

Vähemusosalus¹

**Emaettevõtja aktsionäridele või osanikele
kuuluv omakapital²**

Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses³

Ülekurss

Oma osad või aktsiad (miinus)

Kohustuslik reservkapital

Muud reservid

Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)

Aruandeaasta kasum (kahjum)

Omakapital kokku

Passiva (kohustused ja omakapital) kokku.

Allikas: Raamatupidamise seadus, lisa 1.

Lisa 4. (järg)

Märkus. ¹ Kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes.

² Kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes.

³ Raamatupidamiskohustuslane, kellel puudub aktsia- või osakapital, asendab selle analoogilise omakapitali kategooriat iseloomustava kirjega.

Lisa 5. Eestis kasutatav kasumiaruande skeem 1

Müügitulu
Muud äritulud
Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel
Kaubad, toore, materjal ja teenused
Muud tegevuskulud
Tööjõukulud
 palgakulu
 sotsiaalmaksud
 pensionikulu
Põhivara kulum ja väärtuse langus
Muud ärikulud
Ärikasum (-kahjum)
Finantstulud ja -kulud
 finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
 finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
 finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt
 intressikulud
 kasum (kahjum) valuutakursi muutustest
 muud finantstulud ja -kulud
Kokku finantstulud ja -kulud
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist
Tulumaks
Aruandeaasta kasum (kahjum)

Sh: **Emaettevõtja aktsionäride või osanike osa kasumist⁴**
 Vähemusosaluse osa kasumist⁵

Allikas: Raamatupidamise seadus, lisa 2.

Märkus. ⁴ Kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes.

⁵ Kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes.

Lisa 6. Eestis kasutatav kasumiaruande skeem 2

Müügitulu

Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu

Brutokasum (-kahjum)

Turustuskulud

Üldhalduskulud

Muud äritulud

Muud äriksulud

Äriksasum (-kahjum)

Finantstulud ja -kulud

 finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt

 finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt

 finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt

 intressikulud

 kasum (kahjum) valuutakursi muutustest

 muud finantstulud ja -kulud

Kokku finantstulud ja -kulud

Kasum (kahjum) enne maksustamist

Tulumaks

Aruandeaasta kasum (kahjum)

Sh: **Emaettevõtja aktsionäride või osanike osa kasumist⁶**
 Vähemusosaluse osa kasumist⁷.

Allikas: Raamatupidamise seadus, lisa 2.

Märkus. ⁶ Kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes.

⁷ Kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes.

Lisa 7. Eestis kasutatav rahakäibe aruande skeem (kaudmeetodil)

Rahavood äritegevusest

Ärikasum

Korrigeerimised:

 Põhivara kulum ja väärtuse langus

 Kasum (kahjum) põhivara müügist

 Muud korrigeerimised

Äritegevusega seotud nõuete ja ettemaksete muutus

Varude muutus

Äritegevusega seotud kohustuste ja ettemaksete muutus

Laekunud intressid

Makstud intressid

Makstud ettevõtte tulumaks

Laekumised sihtfinantseerimisest

Muud rahavood äritegevusest

Kokku rahavood äritegevusest

Rahavood investeerimistegevusest

Tasutud materiaalse ja immateriaalse põhivara soetamisel

Laekunud materiaalse ja immateriaalse põhivara müügist

Tasutud bioloogilise vara soetamisel

Laekunud bioloogilise vara müügist

Tasutud kinnisvarainvesteeringute soetamisel

Laekunud kinnisvarainvesteeringute müügist

Laekumised sihtfinantseerimisest

Tasutud tütarettevõtete soetamisel

Laekunud tütarettevõtete müügist

Tasutud sidusettevõtete soetamisel

Laekunud sidusettevõtete müügist

Tasutud muude finantsinvesteeringute soetamisel

Laekunud muude finantsinvesteeringute müügist

Antud laenud

Antud laenude tagasimaksed

Laekunud intressid

Laekunud dividendid

Muud väljamaksed investeerimistegevusest

 Muud laekumised investeerimistegevusest

Kokku rahavood investeerimistegevusest

Rahavood finantseerimistegevusest

Saadud laenud

 Saadud laenude tagasimaksed

Lisa 7. (järg)

Arvelduskrediidi saldo muutus
Kapitalirendi põhiosa tagasimaksed
Laekunud aktsiate või osade emiteerimisest
Laekunud omaaktsiate või –osade müügist
Tasutud omaaktsiate või -osade tagasiostmisel
Makstud dividendid
Makstud ettevõtte tulumaks
Muud laekumised finantseerimistegevusest
Muud väljamaksed finantseerimistegevusest

Kokku rahavood finantseerimistegevusest

Rahavood kokku

Raha ja raha ekvivalendid perioodi alguses

Raha ja raha ekvivalentide muutus

Valuutakursside muutuste mõju

Raha ja raha ekvivalendid perioodi lõpus

Allikas: Abiks elektroonilise majandusaasta aruannete (EMA) koostamisel.