

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL
DOKTORITÖÖ
39/2018

Kutsekvalifikatsiooni omistamise praktika ja raamatupidamise kui kutseala areng Eestis

KAIDI KALLASTE

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOO
Majandusteaduskond
Ärikorralduse instituut
Doktoritöö on lubatud kaitsmisele: 01.06.2018

Juhendaja: Professor Jaan Alver
Ärikorralduse instituut
Tallinna Tehnikaülikool
Tallinn, Estonia

Oponendid: Dotsent Kertu Lääts
Rahanduse ja majandusarvestuse õppetool
Majandusteaduskond
Tartu Ülikool

Dotsent Sirle Duus Bürkland
Äri- ja juhtimisosakond
Sotsiaalteaduskond
Aalborgi Ülikool, Taani

Doktoritöö kaitsmise aeg: 29.06.2018, Tallinn

Autorideklaratsioon:

Deklareerin, et see doktoritöö, mis on minu iseseisva töö tulemus, on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli doktorikraadi taotlemiseks ja selle alusel ei ole varem taotletud doktori- või sellega võrdsustatud teaduskraadi.

Kaidi Kallaste

allkiri

Autoriõigus: Kaidi Kallaste, 2018
ISSN 2585-6898 (publikatsioon)
ISBN 978-9949-83-287-3 (publikatsioon)
ISSN 2585-6901 (PDF)
ISBN 978-9949-83-288-0 (PDF)

TALLINN UNIVERSITY OF TECHNOLOGY
DOCTORAL THESIS
39/2018

The Practice of Awarding Professional Qualification and the Development of Accounting as a Profession in Estonia

KAIDI KALLASTE

Dokoritöö on pühendatud kultuuripärandi aastale
ja Eesti Vabariigi 100. aastapäevale.

Sisukord

Sissejuhatus.....	9
Mõisted ja nende tõlgendus läbi aegade	13
1 UURIMISTÖÖ METODOLOOGILISED ALUSED JA TEOREETILINE RAAMISTIK	15
1.1 Professiooniks kujunemise protsess ja teoreetilised lähtekohad	15
1.2 Sertifitseerimine, litsentseerimine ja kvaliteet ning ülevaade varasematest uuringutest.....	17
1.3 Haridus, teadmised, oskused – inimkapitali väärtus tööandjale	20
1.4 Sertifitseerimise vajalikkus Eestis ja kutseeksami finantseerimine	22
1.5 Rahvusvaheline mobiilsus ning hariduse ja kvalifikatsiooni vastastikune tunnustamine.....	23
1.6 Uurimisküsimused, meetodid ja empiiriliste uuringute teoreetiline raamistik .	24
2 RAAMATUPIDAMISE KUI KUTSEALA ARENG JA KUTSE OMISTAMISE AJALOOLINE TAUST EESTIS	30
2.1 Raamatupidamisspetsialistideks koolitamine Eestis 1940. aastani	30
2.1.1 Raamatupidamisspetsialistideks koolitamisest Eestis aastail 1805–1918	30
2.1.2 Majanduslase hariduse omandamisest majanduskoolides ja kutsesüsteemi väljatötamine	31
2.1.3 Raamatupidajakoolitusest Tartu Ülikoolis	42
2.1.4 Raamatupidamisalased kursused	43
2.1.5 Raamatupidamise ja välisrevisjoni kohustuslikkuse juriidilised alused	45
2.1.6 Välisrevisjone teostanud liidud ja nende analüüs.....	49
2.1.7 Raamatupidamisalased ühingud, liidud ning nende analüüs.....	52
2.2 Raamatupidamisspetsialistide koolitamine Nõukogude perioodil	53
2.2.1 Koolikorraldusest ja kvalifikatsioonisüsteemist	54
2.2.2 Majandusliku hariduse omandamisest	59
2.2.3 Revisjon ja kontroll Nõukogude perioodil.....	62
2.3 Raamatupidamisspetsialistideks koolitamine ja kutse omistamine taasiseseisvunud Eestis	65
2.3.1 Koolikorraldusest ja kutse omistamisest	65
2.3.2 Majandusliku hariduse omandamisest	68
2.3.3 Raamatupidaja kutsekvalifikatsiooni tõendamiseks	69
2.3.4 Raamatupidaja 6. taseme eksami finantseerimine ja tasuvus taotlejale.....	73
2.3.5 Audiitortegevus ja audiitori kutse andmine.....	75
2.3.6 Kutseühingud	78
2.4 Uuringu tulemused ja järeldused.....	80
2.4.1 Raamatupidamisspetsialistide ettevalmistamisest eri perioodidel: võrdlusanalüüs	80
2.4.2 Õppekavade ja kutsesüsteemi seostest eri perioodidel: võrdlusanalüüs.....	84
2.4.3 Raamatupidaja professionist ja tööturu korraldusest eri ajajärgudel	91
3 RAAMATUPIDAJA KVALIFIKATSIOONI OMISTAMISEST EUROOPAS	98
3.1 Raamatupidajate sertifitseerimine Tšehhi Vabariigis	98
3.2 Kutsekvalifikatsiooni omistamine ja tõendamine Rootsis	103
3.3 Kutsekvalifikatsiooni omistamine ja tõendamine Norras	105
3.4 Kutsekvalifikatsiooni omistamine ja tõendamine Soomes	108
3.5 Kutsekvalifikatsiooni omistamine ja tõendamine Lätis.....	109

3.6	Kutsekvalifikatsiooni omistamine ja tõendamine Leedus.....	111
3.7	Riiklike süsteemide võrdlus ja vastavus standarditele.....	112
4	RAAMATUPIDAJATE KUTSEKVALIFIKATSIOONISÜSTEEMI HETKEOLUKORRAST JA TULEVIKUST EESTIS	118
4.1	Raamatupidaja kutsekvalifikatsiooni taastõendamise uuring	118
4.1.1	Rahvusvahelisest standardist tulenevad nõuded CPD-le.....	119
4.1.2	CPD nõuetest raamatupidajatele ja audiitoritele Eestis	120
4.1.3	CPD nõuetest raamatupidajatele teistes riikides.....	121
4.1.4	Ülevaade CPD alastest uuringutest.....	124
4.1.5	Taastõendamise uuringu meetodika ja valimi kirjeldus	126
4.1.6	Uuringu tulemused ja analüüs	127
4.1.7	Järeldused	131
4.2	Raamatupidaja vs audiitori kutseksam ja selle ühildatavus.....	132
4.3	Raamatupidaja kõrgema taseme kutse omistamisest magistriõppe lõpetamisel .	135
4.4	Hinnangud kutsekvalifikatsioonisüsteemi tulemuslikkusele ja ettepanekud kutse omistamise regulatsiooni arendamiseks Eestis.....	136
5	TULEMUSED JA JÄRELDUSED	146
	Kokkuvõte	161
	Kirjanduse loetelu	165
	Tänuavaldused	178
	Abstract.....	179
	Lisa 1. Aastatel 1919–1940 revisjone teostanud liidud.....	185
	Lisa 2. Aastatel 1921–1940 tegutsenud raamatupidamisalased ühingud ja seltsid	187
	Lisa 3. Seltside ja ühingute liikmeskond ning nendele esitatavad nõuded	191
	Lisa 4. 1982. aasta õppeplaanides toodud raamatupidaja ja ökonomisti kvalifikatsiooni kirjeldused.....	193
	Lisa 5. Raamatupidaja II kutseksami edukalt sooritanute osatähtsus.....	195
	Lisa 6. Vanemraamatupidaja, tase 6. kutseksami edukalt sooritanute osatähtsus	197
	Lisa 7. Tööjõu pakkumise ja nõudluse vahelise tasakaalu hinnang	199
	Lisa 8. Hõive jagunemine põhikutsealati võrdluses tööjõuvajaduse prognoosiga.....	201
	Lisa 9. Eksamite tunnustamisest Tšehhi Vabariigis	203
	Lisa 10. Isiklik e-kiri Mikael Carlson'ile	205
	Lisa 11. CPD-na aktsepteeritavad tegevused Lätis.....	207
	Lisa 12. Raamatupidajate keskmine netokuupalk eurodes, mai 2017.....	209
	Lisa 13. Küsimustik	211
	Lisa 14. Väljavõtte taastõendamise küsitluste tulemustest ja vastanute ettepanekud .	215
	Autori publikatsioonide nimekiri.....	217
	Elulookirjeldus.....	219
	Curriculum vitae.....	220

Sissejuhatus

Eesti raamatupidamine kui profession on valitud uurimisobjektiks mitmel põhjusel. Olulisim neist on see, et varem seda Eestis uuritud ei ole ja majanduspoliitilise keskkonna poolest on Eesti olnud väga erinev Läänemaailmast. Käesolevas töös on professioni uurimisele lähenetud pigem ajalooliselt kui sotsioloogiliselt. Professioni uurimisel on kesksel kohal raamatupidajaks koolitamine ja kutsekvalifikatsiooni omistamine. Doktoritöö raames keskendutakse kahele raamatupidaja kutsega seonduvale probleemile. Neist esimene puudutab ajalugu ja selle kaardistamist. Varem on küll põgusalt uuritud majanduskoole ja koolikorraldust, kuid ei ole uuritud raamatupidamise kui kutseala arengut ja kutse/kvalifikatsiooni omistamise ajalugu Eestis. Kas, kellele ja mis tingimustel on antud kutse/kvalifikatsioon ning millest on tingitud muutused eri ajajärgudel, on tänaseni kaardistamata.

Teine probleem on praegu kehtiv kutseüsteem ja selle toimimine. Praegu ei ole töö leidmisel Eestis määrav kutsetunnistuse olemasolu. Kutsekvalifikatsiooni tõendamine on vabatahtlik. Riiklikusse kutseregistrisse kantavate kutsetunnistuste väljastamise õigus on Eesti Vabariigis ainult Eesti Raamatupidajate Kogul (edaspidi ERK), kes on kutset omistav organ. Kehtivaid kutsestandardeid on kolm: raamatupidaja (tase 5), vanemraamatupidaja (tase 6), juhtivraamatupidaja (tase 7). Viimati nimetatud taseme eksameid ei ole Eestis korraldatud. Raamatupidaja 6. taseme (varem II tase) eksameid on korraldatud aastast 2005. Kuigi kutseeksameid on korraldatud üle kümne aasta, on raamatupidajate huvi kõrgema taseme eksamite vastu väike (6. taseme kutsetunnistus on alla 2% raamatupidajatest). Kuna 6. taseme kutsetunnistus kehtib 5 aastat, peab kutsetunnistuse omanik kutsekvalifikatsiooni säilitamiseks läbima ettenähtud arvu tunde erialast koolitust, et tagada oma kompetentsus nõutaval tasemel. Lisaks nõutakse ka erialase töö tegemist vähemalt kolmel aastal viimase viie aasta jooksul.

Kutsekvalifikatsioonisüsteemi eesmärk peaks olema kvaliteedi tagamine tööandjatele/klientidele. Nõuded erialasele koolitusele on asjakohased, kui need ei osutu liiga madalaks. Samas liiga kõrged nõudmised koolitusmahule viivad selleni, et taseme säilitamine on kallis ning kui tööturul ei peeta vajalikuks kutsetunnistuse olemasolu, siis loobutakse taastõendamisest.

Raamatupidaja 6. taseme eksameid ja sellega seonduvat ei ole varem uuritud, mistõttu pole olnud võimalik piisavalt hästi prognoosida isikute käitumist, mis omakorda raskendab süsteemi arendamiseks soovitude andmist.

Eeltoodust tulenevalt on doktoritöö eesmärk selgitada välja, kuidas on toimunud raamatupidamise kui kutseala areng ja kutse omistamine Eestis, analüüsida teiste riikide praktikat kutseüsteemi rakendamisel ning teha ettepanekuid kutseüsteemi täiustamiseks Eestis.

Uurimisküsimused:

1. Kas ja kuidas piirata isiku võimalust osaleda tööturul? Kas kutsetunnistus tagab kvaliteedi ja sissetuleku suurenemise?
2. Kuidas on arenenud raamatupidamine kui kutseala Eestis ning millised tegurid on seda enim mõjutanud? Kuidas on Eestis raamatupidamisspetsialiste koolitatud ning kellele ja millistel tingimustel on antud kutse/kvalifikatsioon? Millest on tingitud muutused eri perioodidel?
3. Millised on riigiti nõuded kvalifikatsiooni omistamiseks ja säilitamiseks ja nende vastavus rahvusvahelistele standarditele?

4. Kas on välja kujunenud kutsekvalifikatsiooni omistamise tüpoloogia ning mis tüüpe iseloomustab?
5. Millised on 6. taseme taastõendamisega seotud probleemid?
6. Kas 7. taset on raamatupidajatele vaja? Kui jah, kas on mõttekas ühildada raamatupidaja 7. taseme eksami audiitori kutseksami raamatupidamise eriosaga? Kõrgkooli lõpetamisega? Mida tuleks muuta (sh seadustes, korralduses, tingimustes)? Kas on midagi õppida ajaloost ja teiste riikide kogemustest?

Dokoritöös on kasutatud nii kvantitatiivseid kui ka kvalitatiivseid andmekogumis- ja analüüsimeetodeid. Andmeid koguti dokumendivaatluste ja intervjuude käigus ning tehti kaks ankeetküsitlust: 1) kutseksami sooritanud raamatupidajate seas, taastõendamistaotluse esitamise/mitteesitamise põhjuste uurimiseks ja VÕTA korra muutmiseks; 2) TTÜ magistriõppe tudengite seas, kes on spetsialiseerunud majandusarvestusele või audiitortegevusele, et selgitada välja, kas on vajadust ja võimalust õpingute lõpetamiseks sooritada kõrgema taseme raamatupidaja kutseksam. Andmete analüüsimeetoditest on kasutatud kirjeldamist ja kaardistust, korrelatsioonanalüüsi ning võrdlusanalüüsi. Teostati ka II taseme eksamisooritajate seisukohast lähtuv kuluanalüüs.

Professiooni uurimisel on tuginetud Andrew Abbotti (1988) ja Harold Wilensky (1964) teooriale. Viimane väidab, et ühiskonnas on olemas loomulik professiooniks kujunemise protsess ja et ametistaatuse saavutamiseks ja ameti professiooniks kujunemiseks on võimalik selgelt eristada teatud tegureid. Teguritele tuginedes on võimalik hinnata, kas Eestis on raamatupidamine kui professioon välja kujunenud. Töös on ka uuritud, kas Abbotti väide (1988) „Professiooni arengu võtmeteguriks on kutseala struktuuri ja teostavate tööde vaheline suhe (ehk pädevusvaldkond)“ leiab kinnitust ka Eesti puhul või Eesti jaoks on olulisem ühiskonna tegur (st riigi majanduspoliitika). Professiooni uurimise seisukohalt on analüüsitud ka raamatupidajate haridustaset, tööülesandeid ja töötasu eri perioodidel, selgitamaks välja, kas nende vahel esineb seos. Inimkapitali teooriatest on käsitletud Beckeri inimkapitali akumulatsiooniteooriat, Thurow järjekorrateooriat, Stiglitz'i sõelumisteooriat ning *Credentialismi*.

Esimeses peatükis antakse ülevaade uurimistöö metodoloogilistest alustest ja varasematest uuringutest. Käsitletakse ka kutsealaseid regulatsioone, mis võimaldavad kontrollida üksikisiku õigust osaleda valitud tööturul: registreerimist, sertifitseerimist ja litsentside väljaandmist. Mainitud regulatsioonide eesmärk on kaitsta avalikkust (eelkõige teenusepakkujate ebakompetentsuse eest). Oluline on leida vastused küsimustele, kas piirata isiku võimalust osaleda tööturul ja kui piirata, siis kuidas ning kas see on vajalik? Kuna riigiti süsteemid erinevad, siis nägi autor vajadust selgitada litsentseerimise ja sertifitseerimise erinevusi.

Teises peatükis käsitletakse raamatupidamisalase hariduse, kutse omistamise ja raamatupidamise kui kutseala arengut Eestis. Majanduspoliitilisest olukorrast lähtuvalt eristatakse kolme suuremat ajajärku: sõjajärgne Eesti Vabariik, Nõukogude periood ja taaseseisevunud Eesti. Selles peatükis käsitletakse nii raamatupidamisspetsialistide ettevalmistamist (st koolikorraldust eri tasemetel), kutse omistamist kui ka erialaliite/ühinguid. Uuritakse, millised erialaliidud ja millal on tegutsenud ning kas need on olnud ka kutseandjateks. Lisaks raamatupidamisalaste ühingute uurimisele vaadeldakse ka revisjoni teostanud liite ja revisjoni kohustuslikkust. Viimast selleks, et teada saada, mis tasemel oli ettevõtetes raamatupidamine ja kas toimus raamatupidamise kvaliteedi kontroll. Püütakse leida ka põhjuseid ja seoseid raamatupidajate hariduse, tööülesannete ning töötasu vahel. Uuring tugineb paljudel

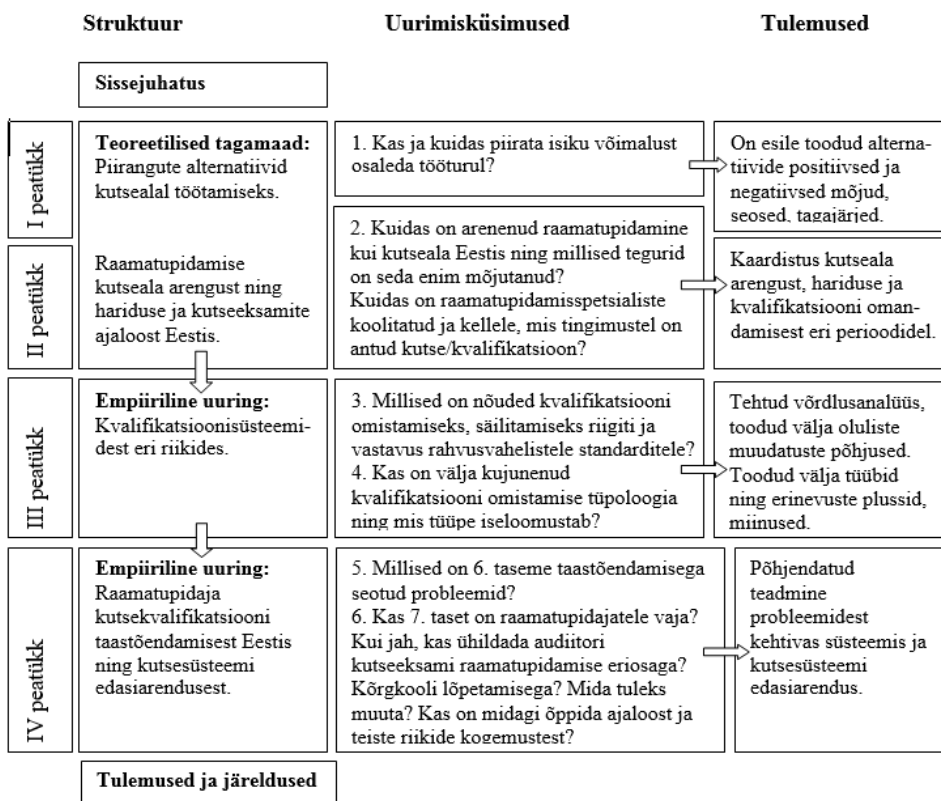
ajaloolistel dokumentidel (arhiivimaterjalid: õigusaktid, seletuskirjad, ühingu tegevuskirjad, õppekavad, diplomid/tunnistused, väljavõtted ajakirjandusest). Peatüki eesmärk on luua terviklik pilt raamatupidamisalase hariduse omandamisest ja kutse omistamisest eri perioodidel, selgitada välja muudatuste põhjused ja vajalikkus. Peatükk tugineb kvalitatiivsel ja ajaloolisel uuringul.

Kolmandas peatükis käsitletakse raamatupidaja kvalifikatsiooni omistamise süsteeme. Uuritakse, kas on välja kujunenud kvalifikatsiooni omistamise tüpoloogia ning mis seda iseloomustab. Euroopa riikidest vaadeldakse Tšehhit, Skandinaaviamaid (Rootsi, Norra, Soome) ja Balti riike (Läti, Leedu, Eesti). Antakse ülevaade riikide kvalifikatsioonisüsteemidest, raamatupidaja kvalifikatsiooni omistamisel esitatavatest nõuetest ja nende vastavusest rahvusvahelistele standarditele ning muudele juhendmaterjalidele. Keskendutakse haridusliku, kogemusliku ja jätkuva kutsealase täiendamise (*Continuing Professional Development*, edaspidi *CPD*) nõuetele. Kõigepealt iseloomustatakse riiklike süsteeme ja viimases osas tehakse võrdlusanalüüs, tuues välja ka riiklike süsteemide vastavus standarditega. Samuti on toodud riiklike kvalifikatsioonisüsteemide vastavus (või selle puudumine) Euroopa kvalifikatsiooniraamistikuga (*European Qualifications Framework*, edaspidi *EQF*) ja võrreldakse eri riikide raamatupidaja kutsekvalifikatsioonisüsteemide seotust audiitori kutsega. Doktoritöös ei käsitleta kutseeksami ülesannete vastavust kutsestandardile ega võrrelda eksamiülesannete sisu.

Neljandas peatükis antakse ülevaade empiirilise uurimusest, kus keskendutakse kõige problemaatilisemale (kõrgemate kutsetasemetega uurimisele). Selles peatükis püütakse leida lahendusi Eesti jaoks olulistele probleemidele, mis on seotud raamatupidajate kutse andmisega ja selle süsteemi toimimise ning edasiarendamisega. Selles peatükis käsitletakse kahte põhilist probleemi. Esiteks püütakse leida vastus küsimusele: „Mis põhjustel ei ole 6. taseme taastõendamist taotletud ja mida annaks teha teisiti?“ Uurimisküsimusele vastuste leidmiseks analüüsitakse ja võrreldakse taastõendamise tingimusi standarditega ning nõuetega teistes riikides ja tehakse ettepanekuid VÕTA korra muutmiseks. Uuritakse nii positiivse kui ka negatiivse tulemusega otsuseid, et leida põhjusi, mis mõjutavad otsust taastõendada või mitte taastõendada kõige enam. Analüüsitakse ka läbitud koolituste asjakohasust ja mahtu, kas ja kuidas oleks võimalik CPD mahtu tõsta, sest praegune miinimumnõue on väga madal (ei vasta standardile). Uuritakse ja võrreldakse taastõendamise hinda ja eksamitasusid ka teiste riikidega.

Neljanda peatüki teises osas on püütud leida vastust küsimusele: „Kas 7. taset on raamatupidajatele vaja?“ Kui jah, kas siis on mõttekas ühildada raamatupidaja 7. taseme eksam audiitorite kutseeksami raamatupidamise eriosaga? Mida tuleks muuta (sh seadustikes, korralduses, tingimustes). Selles peatükis võrreldakse audiitori ning raamatupidaja kõrgema taseme eksameid puudutavaid regulatsioone, tuues välja erinevused. Lõpus tuuakse välja hinnangud kutsekvalifikatsioonisüsteemi tulemuslikkusele ja tehakse ettepanekuid kutsesüsteemi arendamiseks Eestis. Kutsesüsteemi nähtavamaks muutmine tööandjatele ja laiem levik raamatupidajate seas on oluline samm kutsesüsteemi jätkusuutlikkuse tagamiseks. Kuna 6. taseme kutsetunnistus on alla 2% raamatupidajatest, siis antud peatükis uuritakse, kas oleks mõeldav anda ka ülikoolis võimalus lõputöö asemel sooritada kõrgema taseme kutseksam ja kas oleks selle järele nõudlust.

Viimasel peatükis on kokku võetud uurimistulemused ja tehakse järeldused. Kokkuvõtvalt on doktoritöö ülesehitus toodud joonisel 1.



Joonis 1. Doktoritöö raamistik

Doktoritöö panustab raamatupidamisalase hariduse ja kvalifikatsiooni uurimisse, täites lünga ajaloouringutes. Raamatupidamise eriala uurimine Eestis annab panuse raamatupidamise kui kutseala uurimisse ka rahvusvahelisel tasandil. Doktoritöö võimaldab arenenud lääneriikide raamatupidajatel ja kutseorganisatsioonidel mõista, kuidas majanduspoliitiline keskkond mõjutab raamatupidamise valdkonna arengut. Erinevalt Suurbritanniast ja USA-st ei ole Eestis raamatupidaja ametikoht olnud sugugi kogu aeg prestiižne ja raamatupidamise kui professioni areng lineaarne. Eesti kogemus võib anda väärtuslikke teadmisi professionide uurimisele, tõstes esile, et postsotsialistlikes riikides võib professioni arengut mõjutada enim just riigis valitsev majanduspoliitika. Arenenud lääneriikides ei ole ühiskonna tasand professioni arengus nii olulist rolli mänginud.

Samuti on doktoritöö panus välja töötatud kvalifikatsiooni omistamise skeemide tüpoloogia ning tehtud ettepanekud süsteemi ja regulatsioonide muutmiseks Eestis.

Mõisted ja nende tõlgendus läbi aegade

Kompetentsus – edukaks kutsetegevuseks vajalike teadmiste, oskuste, kogemuste ja hoiakute kogum.

Kool – doktoritöös: erialast haridust andev õppeasutus (mitte ülikool või sellega võrdsustatud õppeasutus).

Kutse – kvalifikatsioon, mis saadakse kutseeksami sooritamisel ja mille tase on määratud asjakohases kutsestandardis.

Kutseala – samalaadset kompetentsust eeldav tegevusvaldkond.

Kutse andmine – protsess, mille käigus hinnatakse kutset taotleva isiku kompetentsuse vastavust kutsestandardis toodud kutseoskuskriteeriumidele ning mille tulemusena väljastatakse taotlejale kutsetunnistus.

Kutseeksam – kutse andmise protsess, mille käigus kutset andev organ hindab isikul kutsealale vajalike kompetentsuste olemasolu.

Kutsenõukogu – kutseasutuse juures tegutsev, võrdsetel alustel sama kutsetegevuse valdkonna töötajate, tööandjate, kutse- ja erialaühenduste ning riigi esindajatest koosnev haldusorgan.

Kutseregister – riigi andmekogu, milles kogutakse, säilitatakse ja süstematiseeritakse teavet kutsenõukogude, kutsealade, kutsestandardite, kutse andjate ja kehtivate kutsetunnistuste kohta.

Kutsestandard – dokument, milles kirjeldatakse kutsetegevust ning esitatakse kompetentsusnõuded.

Kutsesüsteem – osa Eesti kvalifikatsioonisüsteemist, mis seob haridussüsteemi (sh elukestva õppe süsteemi) tööturuga.

Kutsetase – kutsele määratud kvalifikatsiooniraamistiku tase.

Kutsetegevuse valdkond – tegevusvaldkond, mis hõlmab mitut lähedast kutseala.

Kutsetunnistus – dokument, mis tõendab isiku kutsekompetentsuse vastavust kutsestandardis kehtestatud nõuetele. Kutsetunnistuse õigsuse eest vastutab kutsetunnistuse väljastanud kutse andja.

Kvalifikatsioon – hindamise ametliku tulemusena tunnustatud kompetentsus.

Käesolevas töös ei hõlma mõiste “raamatupidaja” välis- ja siseaudiitoreid ja on seetõttu palju kitsam võrreldes sellega, kuidas seda määratletakse rahvusvahelises praktikas.

Autori esitatud mõisted ja definitsioonid on doktoritöö aluseks. Enamik toodud mõistetest kattub kutseeaduses kasutatavatega. Töö kirjutamisel on säilitatud ka eri ajaperioodidele omane kirjakeel ja terminoloogia.

Kutse omistatakse vaid vastava kutse- või erialaeksami sooritanule. Turumajandusega riikides on küllalt levinud, et kutsealase koolituse läbinud inimene ei saa veel kutset. Tavaliselt omistab kutse vastav kutseliit või -ühing. Tööd, milleks ei ole vaja kutsealast koolitust, on kvalifitseerimata tööd ehk lihttööd ja nende tegijatele ei omistata ka kutset.

Termini „kutseoskused“ kasutamisel töösõskuste tähenduses ning termini „kutse omistamine“ kasutamisel kvalifikatsiooni tähenduses on Eestis ajalooline traditsioon. 1931. aastal kehtestatud „Meistrite, õppinud tööliste ja tööstusõpilaste seaduses“ kasutati kvalifikatsioonieksami ja kvalifikatsioonitaseme märkimiseks väljendeid „õppinud töölise eksam“, „meistriksam“ ning „õppinud töölise kutse“ ja „meistrikutse“. Kui tänapäevases kõnepruugis on juurdunud töötaja töösõskuste tasemest kõneldes

kasutada terminit „kvalifikatsioon“ ja vastavalt „kvalifikatsiooni omistamine“, siis Eesti esimese iseseisvuse aastatel kasutati samas tähenduses termineid „kutse“ ja „kutse omistamine“.

Terminite „kvalifikatsioon“ on Eestis kasutatud nii kutseoskuste taseme mõõdu kui ka kutse tähenduses. Nõukogude perioodi lõpudiplomeid vaadates võib järeldada, et kutse ja kvalifikatsioon olid tollal ühesuguse tähendusega, kuna diplomil seisab: „omistatud ökonomisti kvalifikatsioon“ „omistatud ehitusinseneri kvalifikatsioon“. Samal perioodil välja antud kutseõppeasutuse lõputunnistusel oli kvalifikatsioonile antud kutsest erinev sisu: nt „omistatud neljanda kategooria rätsepa kvalifikatsioon“. Viimane lähenemine tundub mõistlikum, kuid ka see tekitab probleeme. Nimelt võis ettevõtte kvalifikatsioonikomisjon omistada neljanda kategooria rätsepa kvalifikatsiooni ka isikule, kellel ei olnud rätsepa tööks vajalikku haridust, oli aga selleks tööks kogemus. (Männamaa, 1996)

Nõukogude perioodil ei ole raamatupidamise eriala lõpetanutele omistatud kvalifikatsioone kunagi kategoriseeritud, küll aga töö tasustamisel tariifi-kvalifikatsioonisüsteemi alusel oli liigitus järgmine: raamatupidajad, vanemraamatupidajad, pearaamatupidaja asetäitja ja pearaamatupidaja. Erisus seisnes ka diplomitel/lõputunnistustel märgitud kvalifikatsioonis. Majanduslike alade eristamiseks kasutati täiendsõnu: põllumajanduse ökonomist-raamatupidaja kvalifikatsioon; kooperatiivkaubanduse raamatupidaja kvalifikatsioon jne.

Eelmärgitud arvestades tuleks kvalifikatsiooni hakata pidama ametioskuste taseme mõõduks. Ametinimetused kattuvad sageli kutse või eriala nimetustega.

1 UURIMISTÖÖ METODOLOOGILISED ALUSED JA TEOREETILINE RAAMISTIK

Dokoritöös käsitletakse raamatupidamise kui professiooni ja kutse omistamisega seonduvat kolmest aspektist: 1) ajalooline uuring professiooni arengust Eestis rõhuasetusega raamatupidamisspetsialistide koolitamisele ja kutse andmisele; 2) võrdlusanalüüs raamatupidajatele kutse omistamise mudelitest teistes riikides, selle vastavus standarditele ning tüpologia väljatöötamine; 3) empiiriline uuring raamatupidajate kõrgema taseme taastõendamise seotud probleemidest ja võimalikest lahendustest kutsesüsteemi täiustamiseks Eestis.

Käesoleva peatüki eesmärk on välja tuua mainitud kolme valdkonna uuringu metoodika ja teoreetiline raamistik.

1.1 Professioniks kujunemise protsess ja teoreetilised lähtekohad

Professioone uurivas kirjanduses võib eristada mitmeid etappe. Huvi kutsealade süstemaatilise uurimise vastu tekkis 20. sajandi alguses ning sotsioloogid on välja töötanud mitmeid professionaalsuse analüüsi raamistikke (Carr-Saunders ja Wilson, 1934; Millerson, 1964; Parsons, 1968; Elliott, 1972; Johnson, 1972; Larson, 1977; Abbott, 1988). Uuringud keskendusid kutsealade kiirele laienemisele ja arendamisele 19. sajandil, aidates kaasa ka kutsealase identiteedi kujunemisele.

Goldstein (1984) oma kutsealade analüüsis tunnistab ka eksami olulisust, kuid ei uuri selle spetsiifilist ajalugu. Kuid uuring, mis käsitles eksami leiutamist keskajal näitab, kuidas see oli professionaalsuse protsessis kesksel kohal. (Stafford, A. 2002, lk 23)

Käesolevas töös on professiooni uurimisele lähenetud pigem ajalooliselt kui sotsioloogiliselt. Ajalooline lähenemine on valitud kahel põhjusel. Esiteks kutseala mõiste muutub ajaloolises käsitluses, mis teatud määral peegeldab ühiskonna väärtusi ajas. Teiseks, see võtab arvesse sotsiaalset, majanduslikku ja poliitilist keskkonda, võimaldades paremini mõista kutsealase grupi staatust ja selle muutumist ühiskonnas.

Eesti raamatupidamise eriala on valitud mitmel põhjusel. Esiteks, poliitilise ideoloogia ja majanduskeskkonna poolest on Eesti väga erinev arenenud lääneriikidest. Teiseks, aastakümneid ei ole Eestis olnud raamatupidajaamet prestiižne. Eesti raamatupidamise eriala ajaloolise uurimisega selgitatakse, kuidas muutused keskkonnas on mõjutanud professioniks kujunemise protsessi.

Enamus teoreetilisest kirjandusest, mis käsitleb kutsealaid, põhineb arenenud tööstusriikidel, mida tugevalt mõjutasid Anglo-Ameerika institutsioonid. Seega puudub kutsealaid ja kvalifikatsioone käsitlev kirjandus, mis oleks panustanud mitte-lääne perspektiivi omaks võtmisele. Autori eesmärk ei ole luua uut teooriat, vaid pakkuda alternatiivset perspektiivi (lähenemisi) täiendamaks professiooni arengu mõistmist. Ajalooline lähenemine on valitud selleks, et selgitada välja kutseala areng ja seda mõjutanud tegurid Eestis.

Ka Klegoni (1978, lk 271) seisukohalt on ajalooline perspektiiv vajalik, et selgitada teatud ametikohtade positsiooni. Willmott (1986, lk 556) toetab ka ajaloolist lähenemist ja lisab: „...kutseala korraldust ei saa sõltumatult nende arengut toetanud ja piiranud poliitiliste, majanduslike ja õiguslike asjaolude hindamisest adekvaatselt mõista“.

Järgnevalt antakse ülevaade sotsioloogilisest lähenemisest professioni profiili käsitlesele ja tuuakse välja professioniks kujunemise protsessi teoreetilised alused.

Elukutse areneb tööst tulenevatest vajadustest ühiskonnas ja profession areneb elukutsest. Kutsealane tegevus ja areng on spetsialistide seas paremini mõistetav ning nende eriala mõiste on selge ja perspektiivikas, kuid võib olla ebaselge ja kaugel teiste ühiskonnaliikmetele. Ühiskonnaliikmetel võib olla stereotüüpne nägemus elukutsest, eriti kui see kutseala on veel arengufaasis. Kutseala profiil ei ole veel piisavalt üheselt mõistetav ja seetõttu on elukutse tegevusest ebareaalsed ootused. See võib põhjustada vääritimõistmist, lahkarmumusi ja rahulolematust. Professioni profiili uurimine on tihedalt seotud kutsealase haridusega, eriti kui on vaja uuendada haridust (Nurminen 1993, 52). Professioni arendab ja mõjutab ka haridus, samas kutsehariduse planeerimiseks tuleb uurida kutseala profiili.

Jarvis, Holford ja Griffin (2001) väidavad, et akadeemilised teadmised on aluseks kvalifikatsiooni saamisele, kuid samal ajal tuleb meeles pidada, et kutseala muutub pidevalt. Siit järeldub, et absoluutseid teadmisi pole olemas – kõik on suhteline, dünaamiline ja muutuv.

Erialased teadmised on kõrgelt hinnatud, kui neid on testitud kõrgemal kvalifikatsioonitasemel, st kui on saadud kraad või kutseorganisatsiooni väljastatud sertifikaat (Stafford, A. 2002, lk 7)

Töö ja teadmiste-oskuste pagasile lisanduvad veel ametiga seotud kontekstitegurid ühiskonnas. Amet kujundab indiviidi positsiooni ühiskonnas, ametiesindajal ja ametkonnal on teatud õigused ja võim. Professionaalil on alati teatud autonoomsus, ta langetab otsuseid ja toimib iseseisvalt, sõltumatult ühiskonna otsustusmehhanismidest. See ongi sisuliselt võim. (Airaksinen 1991)

Ametite mõjuvõim, prestiiž on sõltuv ka ühiskonna väärtushinnangutest ja tähendustest, mida ühiskonnas omistatakse teatud ameti tegevuspraktikale, mida siis tunnustatakse ja peetakse oluliseks või ka vähem hinnatuks. Seega, ametkonnad ei ole ühiskonnas homogeensed rühmad, kuigi nad kõik toimivad lähtuvalt ühiskonna vajadustest. Nüüdisaegsetes ühiskondades on eri ametitel erinev kujunemislugu.

Professioniks kujunemine on protsess, mille puhul:

- rühm teatud tegevusvaldkondi saab ühiskonnas ametistaatuse nii, et seda ametit võib pidada professioniks;
- teatud amet laiendab pidevalt oma tegevusvälja ja saavutab ühiskonnas järkjärgult märkimisväärse positsiooni, mõjutades ja kontrollides ühiskonna seisukohalt tähtsaid strateegilisi ressursse. (Hellbergi 1978, lk 9).

Harold Wilensky (1964) on empiiriliste uurimuste põhjal väitnud, et ühiskonnas toimib loomulik professioniks kujunemise protsess ning ametistaatuse saavutamiseks ja ameti professioniks kujunemiseks on võimalik selgelt eristada teatud tegureid. Wilensky (1964) küpse professioni määratluse järgi on need iseloomulikud tegurid järgmised:

- ametialase tegevusega ollakse seotud kogu tööpäeva vältel;
- ametikoolitus toimub kõrgkoolis või ülikoolis;
- asutatakse nii kohalik kui ka üleriiklik ametiorganisatsioon;
- ametit tunnustatakse avalikult ja selle staatust kinnistatakse näiteks atesteerimise või litsenseerimisega seaduste alusel;
- ametile kehtestatakse eetikakoodeks. (1964, 142–145)

Sarnastele seisukohtadele on jõudnud ka Karvinen (1996), tuues välja, et peamised professioni määratlavad tegurid on teoreetiline teaduslik alusbaas ja erialaline koolitus,

pürgimus ühetaolise ametiõpetuse ja metoodika poole, piiri tõmbamine lähedaste ametite suhtes ja iseseisev ametiorganisatsioon (Karvinen 1996).

Üldised sotsiaalsed ja ajaloolised tegurid mõjutavad eri ametkondade arengut väljaspoolt. Professione tuleks vaadelda üldises süsteemis, suhtes kõigi muude arengutega. Professionaalide tegevuse objektiivsed tegurid Abbotti (1988) järgi on:

- tehnoloogia;
- organisatsioon;
- loodusnähtused;
- ühiskondlikud muutused.

Abbott (1988) väidab, et kutsealade puhul on võtmeteguriks kutseala struktuuri ja spetsialistide teostatavate tööde vaheline suhe. Ta nimetab seda vahelüli pädevusvaldkonnaks (*jurisdiction*) ja väidab, et mainitud pädevusvaldkondade koostoimimine määrab kindlaks, kuidas üksikud elukutsed arenevad.

Doktoritöös uuritakse, kas toodud väide käib ka Eesti kohta või sellistes postsotsialistlikes riikides nagu Eesti on professioni arengu võtmeteguriks majanduspoliitiline keskkond.

Esmalt kirjeldatakse doktoritöös raamatupidamisalase hariduse ja kutsekvalifikatsiooni omandamist. Seejärel analüüsitakse raamatupidaja tööülesandeid ja nõudeid raamatupidamisalast tööd tegevale isikule ning tehtava töö tasustamist eri perioodidel. Kõik see seletab, miks raamatupidamine on kujunenud professioniks ja näitab, kuidas on hinnatud seda professioni ühiskonnas.

Põhjus, miks selliste kutsealade puhul, nagu raamatupidamine, on tahetud saavutada professioni staatust (vastates teatud kriteeriumidele), on see, et annab võimaluse tõsta kutseala tegevust kõrgemale kvaliteeditasemele. Sellest tulenevalt võib kutseala paremini rahuldada ühiskonna nõudmisi. Viimane omakorda esitab ühiskonnale nõudmisi – pakkuda erialast haridust, professionaalse arengu võimalusi jne.

1.2 Sertifitseerimine, litsentseerimine ja kvaliteet ning ülevaade varasematest uuringutest

Senised teadusuuringud on peamiselt keskendunud audiitorite tööle ja selle valdkonna arengule ning needki on vähesed. Uuritud on litsentseerimise mõju kvaliteedile ja töötasule. Üks käesoleva doktoritöö valdkonnale lähedasem teadustöö käsitles pakutavate raamatupidamisteenuste kvaliteeti ja raamatupidamise konsultandi ametialast rolli ning selle muutumist Rootsis. Viimaseski ei mõõdetud arvestuse kvaliteeti, vaid pakutava raamatupidamisteenuse kvaliteeti. Samas ei ole õnnestunud ühtegi teaduslikku uurimistööd leida, mis puudutaks raamatupidajate kvalifikatsiooni ja sellega seonduvat. Võimalik, et sellele teemale pole teistes riikides ka tähelepanu pööratud. Seega saab väita, et märgitud valdkond on pigem uurimata.

Käesoleva jaotise eesmärk on selgitada välja, kas ja kuidas saaks piirata isiku võimalust osaleda tööturul ning tuua välja alternatiivide positiivsed ja negatiivsed mõjud, seosed, tagajärjed. Põhjalikumalt käsitletakse sertifitseerimise ja litsentseerimise erinevusi, analüüsitakse raamatupidaja kvalifikatsioonieksami vajalikkust ja kas esineb seoseid hariduse, kvalifikatsiooni ja töötasu vahel. Järgnevalt on püütud leida vastuseid küsimustele:

1. Kas raamatupidaja kutseksam on indiviidi või ühiskonna huvides? Kas riik peaks reguleerima (kas siis ka doteerima) raamatupidaja kvalifikatsiooni omandamist?
2. Kas kutsetunnistus tagab kvaliteedi?

Sageli võib tekkida soov piirata isikute osalemist tööturul või teenuste pakkumist juhul, kui tööjõu pakkumine ületab nõudlust ja on tekkinud märkimisväärne hulk isikuid, kelle teadmiste, oskuste tase ei ole kvaliteetse teenuse osutamiseks vastav. Üldist perspektiivi silmas pidades on üks olulisemaid eesmärke parendada pakutavate teenuste kvaliteeti. Samas on kvaliteeti raske mõõta täiesti objektiivselt ja seetõttu baseerub mõõtmine sageli klientide arusaamal.

Täieliku konkurentsiga turu üks iseloomulikke jooni on igasuguste barjääride puudumine turule sisenemiseks ja sealt väljumiseks. Tööturu kontekstis moodustab sisenemisbarjäär piirangu isiku võimalusele osaleda mingil kindlal tööturul. (Gellhorn, 1956). Ajalooliselt näeb kutsealane regulatsioon ette kolm taset, mis võimaldab kontrollida üksikisiku õigust osaleda valitud tööturul: registreerimine, sertifitseerimine ja litsentside väljaandmine. **Registreerimine** on üldjuhul kellegi nime lisamine ametlikku registrisse, mida haldab riiklik üksus. Selline ametlik register koosneb üldjuhul isikutest, kes tegutsevad mingil kindlal erialal. (Friedman, 1962). Registreerimine võib aidata kaitsta tarbijat pettuse eest. Näiteks taksojuhil, kes sõidutab klienti öösel, on eriti hea võimalus teda röövida. Niisuguse olukorra ennetamiseks on otstarbekas koostada taksojuhtide nimekiri, anda igaühele neist teatav number ja nõuda selle kinnitamist taksole, nii et iga kannatanu peab meelde jätma vaid takso numbri. (Friedman, 1994 lk 177)

Sertifitseerimine piirab kindla ametinimetuse kasutust isikutega, kes vastavad nimetatud sertifikaadi kvalifikatsiooni nõuetele, kuid ei takista teistel sellel erialal tegutseda. Sertifikaadi saamine võib eeldada mõne tunnustatud õppeasutuse lõpetamist või õppeprogrammi, kvalifikatsioonieksami läbimist või töökogemust selles valdkonnas.

Litsentseerimine ehk litsentside väljastamine tähendab, et isik saab litsentsi ehk õiguse mingil kutsealal tegutsemiseks. Litsentsi nõudmine on kõige piiravam kontroll kellegi osalemiseks tööturul, sest ilma litsentsita on erialal tegutsemine keelatud (Friedman, 1962). Samas võib ka sertifikaat olla nõutav eeltingimus litsentsi saamiseks, näiteks USA-s CPA teenuste osutamisel.

Kui kutsealane regulatsioon nägi ajalooliselt ette kolme taset, siis tänapäeval võiks öelda, et on tekkinud ka nn neljas variant – autoriseerimine. Viimane paigutuks kontrolli taseme poolest sertifitseerimise ja litsentseerimise vahele. Autoriseerimise puhul ei ole ka piiratud tööturul osalemist (st teenuse pakkumist), küll aga on autoriseeritud raamatupidajatele antud täiendavad õigused/kohustused, mis on ka seadustega reguleeritud.

Paratamatult nõuavad elukutse või äritegevusega seotud inimesed registreerimise asendamist sertifitseerimisega ja sertifitseerimise asendamist litsentseerimisega, et saavutada monopolset seisundit ülejäänud ühiskonna kulul. Sertifitseerimine ilma litsentseerimiseta kujutab endast olulist kaitset monopoliseerimise vastu. M. Friedman väidab, et kui ollakse liiga võhiklikud, et hinnata praktiseerijate sobivust, on vaja teha kättesaadavaks oluline informatsioon (mida tänapäeval kommunikatsioonivahendid ka võimaldavad). Kui aga ikkagi tahetakse teadlikult pöörduda sertifitseerimata töötaja poole, siis on see isiku enda asi. Isik ei saa kurta, et ei olnud vajalikku infot. Kuna sertifitseerimisega saab nii täielikult ümber lükata litsentseerimist toetavaid argumente, mida esitavad need, kes ise pole vastava kutseala inimesed, siis M. Friedman leiab, et

raske on ette näha olukordi, mille puhul litsentseerimine oleks rohkem õigustatud kui sertifitseerimine. (Friedman, 1994 lk 179, 180)

Mõnede uuringute (Begun 1981, Martin 1982, Carroll ja Gaston 1981) tulemused toetavad hüpoteesi, et litsentseerimise piirangud parendavad kvaliteeti. Need järeldused on leidnud kinnitust kolme elukutse (silmaarstid, farmatseudid ja juristid) puhul. Uuringutest hoolimata on palju tõendeid, mis kinnitavad, et litsentseerimine on kvaliteedi suhtes neutraalne ning mõnikord võib tarbijatele isegi kahju põhjustada. Litsentseerimine tekitab suuremaid kulutusi turule sisenemisele (eelnev koolitus ja eksam), tõstab teenuse osutamise hinda kutsealal ja vähendab seal tööga hõivatud inimeste arvu. Olukorrast väljapääsu otsides kasutavad mõned tarbijad meetodeid, mis on mõnel kutsealal viinud üldise kvaliteedi madalamaks kui see oli enne litsentseerimist.

Vastupidiselt mainitule, arvab Gordon M. Weber, et raamatupidajate sertifitseerimine ei põhjusta tasude olulist suurenemist. Weber arvab, et monopol või spetsialisti eelistatud seisund, mis võimaldaks talle maksta kõrgemat tasu, oleks esinenud ka akrediteerimise programmita. Kliendid ei maksaks kõrgemat tasu, kuna raamatupidamisteenuse tasu põhineb tunnitasu. Tema arvates täidab spetsialist ülesande lühema ajaga ja isegi suurema tunnitasu puhul säästab klient tegelikult raha.

McChesney ja Muris (1979) leidsid ühe juhtumi, kus piirangu puudumine ei madaldanud kvaliteeti. Los Angeleses võrreldi tavapäraseid õigusbüroosid õigusinstituutide keskustega (kus tegutsevad veel litsentseerimata tudengid), et testida litsentsi olulisust õigusteenuste kvaliteedile. Kliente inspekteerides leiti, et hoolimata keskustes kehtinud madalamatest hindadest, ei olnud nende pakutud teenuste kvaliteet madalam. Mõned kvaliteedinäitajad olid keskustel isegi paremad kui traditsioonilistel õigusbüroodel.

Carroll ja Gaston (1981a) leidsid, et marutõve sagedus on kõrgem seal, kus on ranged piirangud veterinaartegevusele. Kui Carroll ja Gaston tõid 1983. aastal teises uuringus välja, et isegi kui kõrgemate nõuetega litsentseerimise standardid parendavad teenuste kvaliteeti, ei garanteeri see kõrgema kvaliteediga tulemuste saavutamist.

Arvestades üksnes tehnilisi kriteeriume, väidetakse, et peavad olema ainult esmaklassilised arstid, isegi, kui see viib selleni, et mõni inimene jääb meditsiiniabist üldse ilma. M. Friedmani arvates on litsentsikorraldus vähendanud meditsiiniteenuste kvantiteeti ja madaldanud kvaliteeti. See on piiranud inimeste võimalusi, kes oleksid tahtnud saada arstiks, sundides neid valima vähem meeldiva elukutse. See on sundinud inimesi üle maksma meditsiiniabi eest, mis neid ei rahuldanud. Ja see on pidurdanud tehnoloogilist arengut nii meditsiinis endas kui ka meditsiini organisatsioonilises osas. Ta jõudis järeldusele, et litsents kui meditsiini alal tegutsemiseks vajalik tingimus tuleks tühistada (Friedman, 1994).

Eeltoodust tulenevalt võib arvata, et kui hakata nõudma raamatupidamisteenuse pakkujatelt litsentsi, võib osa ettevõtjatest hakata tegelema nn "eneseaitamisega" (st hakata ise tegema raamatupidamist). Viimase tulemusena raamatupidamisarvestuse ja majandusaasta aruannete kvaliteet pigem langeb.

Kuigi litsentseerimisega tahetakse piirata kvalifitseeritud teenusepakkujate hulka, võib see tekitada teisi, ebasoodsaid mõjusid osutatud teenuse kvaliteedile. Litsentseerimine annab edasi volituse, mis näitab teenuse võimalikule tarbijale praktiseeriva isiku kompetentsust. Ebakompetentsetel isikutel, kel õnnestub saada litsents, on suure tõenäosusega ka kliente, kes oleksid võinud minna oskuslikemate konkurentide juurde, kui vaba turg oleks seda võimaldanud. Tegelikult annab litsentseerimine ebakompetentsetele ajutise, väljateenimata usaldusvääruse (Young, 1985).

Kas litsentseerimise ja sertifitseerimisega kaasneb ka vastutus ebakompetentsuse eest? Kuigi nõuded kompetentsusele ja eetikastandardid võivad olla kõrged, ei tarvitse need eksamil hästi kontrollitavad olla. Näiteks Eestis toimunud 5. ja 6. taseme raamatupidajate kutseeksamil on ainult üks kutse-eetikat käsitlev küsimus.

Sertifitseerimine on kõige sagedamini esinev alternatiiv litsentseerimisele. Sertifitseerimise peamine eelis litsentseerimise ees on paindlikkus. Kutsealal tegutsemist ei piirata. Sarnaselt litsentseerimisele on kvaliteedi signaal teenuse tarbijale edastatud (Young, 1985). Oluline riskikoht kvaliteedi tagamisel on muidugi ka kutseeksami raskusaste ja kas eksamiküsimused/ülesanded on korduvkasutuses ning kas neid ka avalikustatakse.

Alex Mauriz (1980) uuris klientide kaebusi (kvaliteedi ühe näitajana) ja leidis, et paljud õppeasutused ei olnud kursuste korraldamisel lähtunud minimaalsetest nõuetest litsentsitaotleja kompetentsusele. Esitati märkimisväärset hulgal kaebusi, milles süüdistati õppeasutusi, et viimased aitavad registreerunutel eksamit läbida (märkides, et eksamit muudeti ainult veidi aastail 1964–1975). Kui 1964. aastal oli selliste õppeasutuste arv 0, siis 1975. aastaks juba 57. Kursuseid korraldanud õppeasutused tegid eksami eduka sooritamise võimalikuks väheste erialaste teadmiste ja oskustega praktikutele, vältides minimumkvaliteedi taset, õpetades neid eksamit edukalt sooritama oskusi omandamata.

Nn avalikkuse kaitsmine sõltub sertifitseerimise ja litsentseerimise puhul suuresti ka sellest, kuidas on tõestatud jätkuv erialane täiendusõpe. Ebaõnnestumise vältimiseks tuleks perioodiliselt hinnata, kas praktikud on jätkuvalt kompetentsed. Praktikud saavad tavaliselt täita täiendõppe alaseid nõudeid erialastel konverentsidel või kursustel osaledes.

Kas tuleks Eestis hetkel kehtiv nn sertifitseerimine muuta kohustuslikuks? Turul puudub vajadus selle järele. Kui sertifitseerimine oleks kohustuslik, siis oleks tegemist litsentseerimisega, tekivad eelpool mainitud probleemid ja tihtilugu ei taga litsentseerimine kvaliteeti.

1.3 Haridus, teadmised, oskused – inimkapitali väärtus töandjale

Adam Smith oli esimene klassikaline majandusteadlane, kes oma kapitali definitsioonis hõlmas ka inimkapitali. Lisaks oli Smith esimene, kes nägi seost töötaja oskuste ja tema kõrgema palgataseme vahel. Seejärel oli inimkapitali kontseptsioon pikka aega unustuses kuni 1960. aastate alguseni, mil Gary Becker, Theodore Schultz ja Jacob Mincer uuesti inimkapitali kontseptsiooni päevakorda võtsid, et tõestada inimkapitali seoseid majanduskasvuga ja rõhutada inimkapitali olulisust tulude erinevuse selgitamisel (Laroche *et al.* 1998, lk 2). Nemad interpreteerivad inimkapitali investeerimist kui tegevust, mis mõjutab tulevast rahalist või varalist tulu (Becker, 1983). Kõige olulisemaks investeeringuks inimkapitalisse peeti haridust, mis suurendab indiviidi tootlikkust ja sissetulekuid peamiselt läbi teadmiste, oskuste ja analüüsivõime parandamise (*Ibid.*).

Samuel Bowles pööras ka tähelepanu töötajate teadmiste tasemele. Bowles oma inimkapitali teoorias eeldab, et haridus ja koolitused mängivad suur rolli majanduse tootlikuses. (Kern, 2009).

Nii Bologna deklaratsioonis kui ka Eesti Vabariigi kõrgharidusstrateegias ja selle rakenduskavas käsitletakse haridust kui midagi, mis annab inimestele teadmisi ja oskusi ning teeb nende töö efektiivsemaks. Tootlikkuse tõusust võidab ka majandus. Muidugi,

tööandjal poleks mõtet panustada töötajate hariduse omandamisse, kui see ei mõjaks ettevõtluse arengule. Näiteks CEDEFOP Euroopa riikide uuring on näidanud, et õpingute 1% suurenemine päevades mõjutab ettevõtte tootlikkuse suurenemist 3% võrra ja üldine koolituse mõju tootlikusele on 16% (International Labour..., 2010 lk 4). Becker (1964) nimetas seda inimkapitali akumulatsiooniks: haridustaseme tõustes tõuseb inimese tootlikkus ja seeläbi väärtus tööandja silmis. Inimkapitali teooriast lähtuvalt käituvad nii tööandja kui ka töötaja ratsionaalselt: üks valides hariduse põhjal ja teine haridusse investeerides. Selle teooria nõrkuseks on eeldus, et toimib vaba konkurents ning nii tööle kandideerijal kui ka tööandjal on täielik info. Aga kuidas teada saada, kas hariduse taga on ka reaalsed teadmised ja oskused? Eriti oluline on see küsimus esmakordselt tööturule sisenejate puhul. Inimkapitali teooria üks edasiarendusi on sõelumisteooria, mis käsitleb haridust kui signaali tööandjale. Kui tööandjal puudub võimalus hinnata töölesoojija reaalseid oskusi, siis usaldatakse haridustunnistusi (Stiglitz, 1975). Nii majandusteadlaste kui ka sotsioloogide poolt palju kasutatud järjekorrateooria (Thurow 1975) paigutub samuti inimkapitali ja sõelumismudelite vahele.

Thurow väidab, et isegi kui koolid ei õpeta tööeluks vajalikke konkreetseid oskusi, tõstab kõrgem haridustase inimese õppimisvõimet. See teeb kõrgema haridustasemega noore väärtuslikumaks tööandjale, kuna väljaõppega seotud kulud peaksid olema madalamad. Kõrghariduse laienemise ja töölevõtu praktika formaliseerumise käigus on järjest enam kõlapinda leidnud kolmas lähenemine hariduse ja tööturu vahelistele suhetele, nimelt *credentialism*'i teooria (nt. Brown 1995). Selle kohaselt ei taga haridus paremat positsiooni mitte paremate teadmiste või oskuste tõttu, vaid seepärast, et kõrgharidusega inimesed kontrollivad juurdepääsu võtmepositsioonidele ühiskonnas. Boylan (1993) tõendas oma empiirilises analüüsis, et side haridustaseme ja tootlikkuse vahel on oluliselt nõrgem kui side hariduse ja palgataseme vahel. Berg (1971) oli veel märksa kriitilisem, tuues välja, et tööandjad küll valivad haridustaseme põhjal, kuid sel ei pruugi olla mingit seost inimese tegeliku tootlikkusega. *Credentialismi* põhiväide on, et haridusdokument on see, mis tagab sissepääsu kõrgema staatusega ja/või palgaga ametitesse, mitte reaalsed teadmised. Samas võivad tööandjad korrigeerida oma algseid otsuseid hiljem, töötamise käigus, kui info töötajast on täielikum. Labaree (1997) toob välja, et *credentialism* on seotud kultuuri ja majanduse ajaloo, mis on aluseks ühiskonnas levinud uskumustele. Sellised üldised hoiakud on märksa sügavamalt juurdunud, kui konkreetseid tööle asumise või tööle võtmise otsuseid tehakse teadvustatakse (Oras et al 2010).

Fevre, Rees ja Gerard (1999) on Walesis tehtud intervjuude põhjal välja toonud noorte „instrumentaalse *credentialism*'i“ kui ühe levinud haridushoiaku. Selle sisuks on, et noored ei väärtusta haridust oskuste ja teadmiste tõttu, vaid eelkõige saadava lõputunnistuse pärast. Tallinna Ülikooli tehtud intervjuudest selgus, et Eestis astutakse kõrgkooli sageli eesmärgiga saada "paber". Siiski ei saa mainitud intervjuude põhjal teha nii tugevaid järeldusi. Ei saa väita, et ka need noored, kel peamiseks sihiks lõputunnistus, hariduse sisu üldse ei tähtsusta (Oras et al 2010).

Majanduseriala lõpetanud töid esile, et paljude kandidaatide hulgast esmavaliku tegemisel kasutavad töölevärbajad formaalseid näitajaid. Kuna kandidaate on majanduslanguse tingimustes palju, siis on kõrgharidus kui formaalne kriteerium tööle kandideerimise protsessis muutunud järjest olulisemaks. Selles mõttes leiab toetust *credentialism*'i põhiväide, et haridust tõendav dokument on see, mis tagab sissepääsu kõrgema staatusega ja/või palgaga ametitesse. Isegi kui on vastavad sisulised teadmised olemas, kuid kõrgkoolidiplom puudu, jäävad paljud ukseks suletuks. Veelgi olulisemaks on

majanduslanguse tingimustes muutunud varasem töökogemus antud valdkonnas. Ilma töökogemusest on ka väga säravatel kandidaatidel raske veenda tööandjat oma väärtuslikkuses. (*ibid*) See, kas majanduseriala lõpetanute seisukohad ühtivad raamatupidajaid värbavate tööandjate omadega, selgub jaotises 4.4.

1.4 Sertifitseerimise vajalikkus Eestis ja kutseeksami finantseerimine

Järgnevalt analüüsitakse teoreetilisi aspekte Eesti kontekstis. Sertifitseerimise eesmärk peaks olema selliste isikute väljaselgitamine, kelle teadmised vastavad teatud kutsetasemele kehtestatud nõuetele (jättes kõrvale ebaeetiliselt käitunud), tõstes seeläbi pakutavate teenuste üldist kvaliteeti. Sertifitseerimise ja litsentseerimise vajadust on põhjendatud teenuse tarbijate kaitsmisega, kuna nad ei ole piisavalt teadlikud teenuse kvaliteedist. Teisiti öeldes: süsteemist peaksid olema huvitatud/kasusaajad teenuse tarbijad. Tekib küsimus, kas sellist süsteemi peaks doteerima riik, nagu raamatupidajate taseme 5 puhul praegu Eestis on? Haridus- ja Teadusministeerium katab 5. taseme eksamitasu kutseõppe riikliku koolitustellimuse alusel moodustatud koolituskohal õppinud lõpetaja kutseeksami kulud üks kord, kui ta on kutseksamil osalenud kas õppeaja jooksul või ühe aasta jooksul pärast lõpetamist. (Kutseeadus § 17² lg 4)

Analüüsid raamatupidaja taseme 5 eksami tulemusi, selgub, et aastatel 2014–2016 on eksami edukalt sooritanute osatähtsus langenud 71%-lt 55%-le, keskmine 58%. Pea pooled nendest, kellel Haridus- ja Teadusministeerium kattis eksamitasu, ei sooritanud eksamit. Tekib küsimus, kas riik peaks doteerima katsetust? Riigipoolse doteerimise positiivne külg on olnud see, et eksamile ligipääs on tagatud ka vaesematele. 2010. aastal korraldatud uuring näitas, et märkimisväärselt paljud rakenduskõrgkoolide ja riigi kutseõppeasutuste õpilased on pärit maa-asulatest ja lõpetanud maakonnakeskuse või vallakooli ning et nad on madalama sotsiaalmajandusliku staatusega (Missugune on Eesti..., 2010). Kuna 2017. aastast on kutseksam ühildatud kooli lõpueksamiga (eksamile saamise eelduseks on õppeõlgnevuste puudumine), siis positiivne on see, et riiklik dotatsioon kogusummas võib väheneda. Kooli lõpetamise etappi jõuavadki tublimad st rakendub sõelumisteooria. Kutseeksami ühildamise tulemusel on ka õppurid motiveeritumad eksamit sooritama, sest vastasel juhul jääb neil kool lõpetamata st kutseõppe lõpetamiseks on kohustus sooritada kutseksam.

Selleks, et kutseksam oleks tööandjatele sõelumisvahendiks (kompetentsete eristamiseks mittekompetentsetest), peaks jätkuvalt kutseeksamitöö koostama Eesti Raamatupidajate Kogu, mitte õppeasutus. Kutseeksami ühildamine kooli lõpueksamiga peaks tagama kvaliteedikindluse tööandjatele. Kui iga kool koostaks ise, siis kooli huvi oleks koostada õppuritele jõukohased ülesanded. Kooli huvi on, et oleks võimalikult palju kooli lõpetajaid, sest sellest sõltub eelarveliste kohtade arv, st riigipoolne dotatsioon.

Miks peaks riik regulatsioonide ja doteerimisega sekkuma? Stiglitz arvates tuleks analüüsimisel püüda seostada vajadust (nõudluse allikat) ühe või mitme turutõrkega, milleks oleks: puudulik konkurents, üldkasutatavad hüvised, välismõjud, puudulikud turud ja puudulik informatsioon (Stiglitz, 1995). Eestis ei esine turutõrkeid, mis nõuaksid riigi sekkumist. Raamatupidamise valdkonnas on täielik konkurents, pakkumine ületab nõudlust (vt Lisa 7). Samas, et kutsesüsteem üldse toimima hakkaks, on algselt vaja riiklikku doteerimist. Et ettevõtjad/tööandjad oleksid kutseeksamitest ning tasemetest teadlikud ja oskaksid raamatupidaja värbamisel kandideerijalt kutsetunnistust

nõuda/eeldada, peaks nn turule tekkima enne piisavalt suur hulk kutsetunnistusega raamatupidajaid.

Autori 2009. aastal tehtud uuringust selgus, et alla 10 töötajaga ettevõtted ostavad valdavalt teenust sisse. Toodi välja, et teenust osta on odavam ning ühtlasi on see ka mugavam. Leitakse, et kui ettevõttes teisi kontoritöötajaid pole, siis on ainult raamatupidaja jaoks kontori loomine ebaotstarbekas. Lisaks kontorikuludele soovitakse madalal hoida ka palgakulusid. See näitab aga, et paljusid juhte ei huvita, kes neile raamatupidamist teeb – peaasi, et töö oleks tehtud. Olukorda iseloomustab hästi Ülemiste Raamatupidamisbüroo kodulehel reklaamina esitatud hinnang: „Ülemiste Raamatupidamisbüroo on teinud meie jaoks raamatupidamise olematuks. Me firmat juhtides ei märka neid. ... Teenus, mida pakutakse, on usalduslik, tänapäevane ja efektiivne. Täname selle eest.” (Hilep, 2017). Viimast võiks pidada pigem antireklaamiks, kus ei nähta raamatupidamist kui infoallikat õigete ja põhjendatud otsuste tegemisel.

Teisalt, kuna suurettevõtetes on auditeerimine kohustuslik, kas siis oleks vaja raamatupidajaid sertifitseerida? Audiitorkontroll peaks näitama, kas raamatupidamise aastaaruanne kajastab finantsseisundit, finantstulemusi ja rahakäivet õigesti ja õiglaselt (pro tõeselt ja ausalt). See, et raamatupidaja kutsekvalifikatsiooni (sh erialaharidust) ka suurettevõtetes nõutaks, on tihtilugu müüt. Viimast kinnitab ka Taani tüdarettevõtete uuring Eestis, mis tehti 2010 aastal (Alver, 2010). Oluliseks peeti kogemust ja keeleoskust. Teisest uuringust selgus, et tööandjad ei tunne märkimisväärset huvi haridusastutuse või õppekava kvaliteedi vastu. Tööandjatel on oma kontrollmehhanismid – näiteks tööle saamiseks sooritada katsetöö (lahendada ülesanne) (Kerb, 2010).

Raamatupidaja palkamisel (sõltumata kutsetunnistuse olemasolust) ei saa ettevõtte niikuinii hankida täielikku kindlustuskaitset. Kui audiitortegevuse seaduse § 62 kohaselt on audiitorettevõtja varaliselt vastutav süüliselt tekitatud otsese varalise kahju eest, siis raamatupidajatel vastav regulatsioon praegu puudub, kohaldatakse töölepingu seadusest tulenevat. Vastutus raamatupidamise korraldamise eest lasub ettevõtte juhil ja see vastutus ei ole delegeeritav. Raamatupidaja vastutab süülise tegevuse korral, mitte aga oskuste, kogemuste ja teadmiste puudumise tõttu.

Kui analüüsida kutsesüsteemi poolt- ja vastuargumente, siis üks olulisemaid positiivseid aspekte on see, et kutsetasemed muutuvad riigisiselt ja rahvusvaheliselt võrreldavaks. Samuti loob kutseeksamisüsteem võimaluse tõestada elukestvas õppes omandatud kompetentsust erialast kooli lõpetamata.

1.5 Rahvusvaheline mobiilsus ning hariduse ja kvalifikatsiooni vastastikune tunnustamine

Spetsialist, kes on piisavalt kvalifitseeritud töötamaks ühes riigis, võib põhimõtteliselt töötada samal erialal ka teises riigis, isegi kui läbitud õppekava erineb riigiti mõningal määral sisu ja/või kestuse poolest. Ka välisriiki tööle suundumisel võetakse võrdlusel aluseks üldjuhul õppeasutuse lõputunnistus, sest paljudes riikides ei ole raamatupidaja kutsestandardeid.

Kui õppekava sisu ja kestus päritolu- ning välisriigis erineb olulisel määral, on võimalik rakendada nn kompensatsioonimehhanisme. Näiteks võidakse piisava erialase töökogemuse põhjal (nt kaks aastat viimase kümne aasta jooksul) juurdepääs kutsealasele tegevusele siiski anda. Samuti võidakse rakendada kohanemisperioodi (kuni

kolmeaastane juhendamisel praktikaperiood) või nõuda sobivustesti sooritamist. Pädeva organi langetatud positiivne otsus tagab küll juurdepääsu ametikohale või kutsealasele tegevusele vastavas riigis, kuid ei taga töökohta – juurdepääsuõiguse saamisele järgneb traditsiooniline töö otsimise protsess, kus lõpliku otsuse isiku töölevõtmise kohta langetab tööandja. (Kutsealane tunnustamine, 2018)

2005. aasta mais sõlmisid Euroopa 45 riigi kõrghariduse eest vastutavad ministrid Bergenis kokkuleppe põhjaliku kvalifikatsiooniraamistiku kehtestamise kohta, ning rõhutasid, et tuleb tagada, et Euroopa kõrghariduspiirkonna raamistik ja Euroopa kvalifikatsiooniraamistik teineteist täiendaksid. Euroopa kvalifikatsiooniraamistiku põhielemendid on kaheksa võrdlustaset, mis on ühiseks ja neutraalseks võrdlusaluseks üld- ja kutseharidusasutustele riiklikul ja valdkondlikul tasandil. Euroopa kvalifikatsiooniraamistikus ei kirjeldata konkreetseid kvalifikatsioone või üksikisiku pädevusi. EQF pakub välja seose kvalifikatsioonitaseme ning haridustaseme vahele. Ehkki kompetentsusel põhinev kutsestandard on haridustasemest sõltumatu, on sealne suhestamine üheks allikaks seose leidmisel teadmiste ning kutse kvalifikatsioonide vahel.

Sertifitseerimissüsteemi arendamise ja toimimise eesmärk peaks olema aidata asutustel hinnata isiku pädevust läbi hästi planeeritud ja struktureeritud kriteeriumide, tagada erapooletus ja vähendada mis tahes huvide konflikti. Koolituse pakkujad ja õppimise hindajad ei tohiks olla identsed. Eesmärk on tagada, et õpitulemuste hindamine toimuks vastavalt asjakohasele standardile läbipaistvalt ja usaldusväärselt ja et vastuvõtja – isik või tööandja – saaks seda täielikult usaldada.

Kui traditsiooniliselt on õppekavade koostamisel olnud rõhuasetus pigem sisendil (õppeaja pikkus, õppeasutuse tüüp), siis käesoleval ajal keskendutakse väljundile. Taoline paradigma muutus toetab haridusasutuste ja tööturu koostööd, elukestvat õpet, sh mitte-formaalse hariduse (nõ kogemusliku õppimise) hindamist ja tunnustamist ning nii riikidevahelist kui ka riigisisest mobiilsust haridusasutuste vahel. EQF-i abil oleks võimalik muuta riiklikud kvalifikatsioonisüsteemid võrreldavaks ja sidusaks. Kolmandas peatükis uuritaksegi, kui paljud riigid on oma siseriikliku süsteemi (raamatupidajate kutse kvalifikatsioonid) sidunud EQF-iga.

1.6 Uurimisküsimused, meetodid ja empiiriliste uuringute teoreetiline raamistik

Doktoritöö koostamisel on kasutatud nii kvantitatiivseid kui ka kvalitatiivseid andmekogumis- ja analüüsimeetodeid. Niglas (2004) on toonud välja, et nii kvalitatiivsed kui ka kvantitatiivsed meetodid on aktsepteeritud kui sotsiaalteaduslikeks uuringuteks sobivad, nende integreeritud kasutamist pooldatakse, kui on oodata, et see annab parema tulemuse uurimisküsimustele vastamisel.

Doktoritöös on kasutatud järgmisi andmekogumismeetodeid:

Dokumendivaatlus – arhiivimaterjalid, seadused, määrused, standardid ja juhendid, õppekavad, registrid, taastõendanute esitatud dokumendid ja tunnistused. Vaadeldi ka töökuulutusi ja nõudeid raamatupidajale.

Ankeetküsitlus – 1) kutseeksami sooritanud raamatupidajate seas, taastõendamistaotluse esitamise/mitteesitamise põhjuste uurimiseks ja VÕTA korra muutmiseks;

2) TTÜ magistriõppe tudengite seas, kelle spetsialiseerumissuund on majandusarvestus või audiitortegevus, et välja selgitada, kas on tarvis ja võimalik õpingute lõpetamiseks sooritada kõrgema taseme raamatupidaja kutseksam.

Intervjuud tehti teiste riikide kutseühingu esindajatega, et selgitada välja riiklike kvalifikatsioonisüsteemide eripärad. Lisaks küsitluste ja intervjuude käigus kogutud andmetele on empiiriliseks uuringuks andmeid saadud ka Eesti Raamatupidajate Kogult, Kutseregistrist, Töötukassa ja Statistikaameti andmebaasist.

Andmete analüüsimetoditest on kasutatud seletamist ja kaardistust, korrelatsioonanalüüsi ning võrdlusanalüüsi. Teostati ka 6. taseme eksamisooritajate seisukohast lähtuv kuluanalüüs. Arvutati sissetuleku erinevus, eesmärgiga leida summa, millega muutuks 6. tase isefinantseeruvaks.

Joonisel 2 on toodud kutseeksamitega seonduva kolme valdkonna uuringu uurimisküsimuste seos meetoditega.

Uurimisküsimused	Andmete kogumine ja analüüsimine
1. Kas ja kuidas piirata isiku võimalust osaleda tööturul?	Teooria baseerub kirjanduse uurimisel.
2. Kuidas on arenenud raamatupidamine kui kutseala Eestis ning millised tegurid on seda enim mõjutanud? Kuidas on Eestis raamatupidamisspetsialiste koolitatud ning kellele ja millistel tingimustel on antud kutse/kvalifikatsioon?	Põhineb kvalitatiivsel ja ajaloolisel uuringul. Dokumendivaatlus – arhiivimaterjalid: õigusaktid, seletuskirjad, ühingute põhikirjad, õppekavad, diplomid/tunnistused jms. Seletamine ja võrdlemine. Kaardistus kutseala arengust, hariduse ja kvalifikatsiooni omandamisest eri perioodidel.
3. Millised on nõuded kvalifikatsiooni omistamiseks, säilitamiseks riigiti ja nende vastavus rahvusvahelistele standarditele? 4. Kas on välja kujunenud kvalifikatsiooni omistamise tüpoloogia ning mis tüüpe iseloomustab?	Põhineb juhtumiuuringul (strateegia). Küsitlus/intervjuu uuritavate riikide kutseorganisatsiooni esindajatega. Võrdlusanalüüs. Tüüpide sisulis-kontekstuaalsete seoste analüüs.
5. Millised on 6. taseme taastõendamisega seotud probleemid? 6. Kas 7. taset on raamatupidajatele vaja? Kui jah, kas on mõttekas ühildada raamatupidaja 7. taseme eksam audiitori kutseksami raamatupidamise eriosaga? Kõrgkooli lõpetamisega? Mida tuleks muuta? Kas on midagi õppida ajaloost ja teiste riikide kogemustest?	Dokumendivaatlus: taastõendanute taotlused, dokumendid. Küsitlus: taastõendamist taotlenutele ja mittetaotlenutele. Küsitlus: TTÜ magistriõppe tudengitele. Võrdlusanalüüs. Korrelatsioonanalüüs.

Joonis 2. Andmekogumis- ja analüüsimetodite seosed uurimisküsimustega

Doktoritöö teises peatükis on tegemist ajaloolise ja strateegia poolest ülevaate/kaardistusuuringuga, mille eesmärk on seletav ja seaduspärasuste otsimine. Selle uuringuga püütakse seletada tegelikkuses valitsevaid tingimusi ja asjaolusid ning selgitada välja põhjus-tagajärg seoseid. Ajaloo uurimisel on valitud genealoogiline lähenemine, mis rõhutab üldist, mitte kogu ajalugu. Genealoogiline lähenemiski viisi puhul uuritakse, kuidas me tänapäeval asju täheldame, otsides nende ajaloolist tekkimist. Seda tehakse mitte ühe ajaloolise võrdluspunkti otsimisega, vaid pigem üksikasjaliku ja hoolikalt dokumenteeritud aruandlusega arvukate sündmuste kohta. Selline lähenemine näitab, kuidas objektid moodustuvad teatud ajaloolistel hetkedel ja püsivad teatud ajaperioodil (Foucault, 1972, lk 45). Goldstein (1984, lk 172) viitab selliste suhete ebastabiilsusele ja ajutisele iseloomule, mida iseloomustavad aja jooksul tekkinud katkemised. Seepärast keskendub genealoogiline lähenemine nendele punktidele, kus toimuvad peamised muutused. Eeskätt kronoloogilist järjekorda järgides on vaadeldavaks perioodiks eelmise sajandi algus kuni tänapäev.

Käesolevas doktoritöös on professioni uurimisel ja kirjeldamisel lähtutud Wilensky (1964) ja Abbotti (1988) käsitlusest. Uuritakse ka, kas Abbotti väide (1988) „Professionii arengu võtmeteguriks on kutseala struktuuri ja teostavate tööde vaheline suhe (ehk pädevusvaldkond)“ kehtib ka Eesti kohta või Eestis on oluliseim raamatupidamise professioni arengut määrav tegur olnud majanduspoliitiline olukord.

Kolmandas peatükis toodud uuringu puhul on tegemist juhtumiuuringuga. Uuritakse eri riikide kvalifikatsioonisüsteeme ja eksamite ülesehitust, raamatupidaja kvalifikatsiooni omistamisel esitatavaid nõudeid ning nende vastavust rahvusvaheliste standardite, juhendite.

Kuna 6. taseme kutseksamite järele on Eestis nõudlus väike, siis eesmärk on selgitada välja, kas 6. tasemel on kehtestatud liiga karmid nõuded (kogemuse nõue, eksamitasu, tunnistuse kehtivus) või puudub motivatsioon ja tasuvus, sest tööturg ei toeta. Teoreetiliselt peaks kõrgema kutsekvalifikatsiooni omaja olema tööturul paremini tasustatud.

Valim: vaadeldavad riigid on Tšehhi, Skandinaaviamaad (Rootsi, Norra, Soome) ja Balti riigid (Läti, Leedu, Eesti). Eesmärk on uurida Eestile lähedasi riike, Tšehhi valiku põhjuseks oli ka pikaajaline kogemus kutseksamite läbiviimisel ja raamatupidajate kutsekvalifikatsioonisüsteemi väljaarendamisel. Põhjus, miks võrdlusesse ei valitud suurriike, on selles, et sealsed võimalused süsteemi ja eksamite tasuvuse, arvukuse, maksumuse osas on teised ning võimalik nõuda ka kutse taotlejalt rohkem.

Algselt on kirjeldatud riiklike süsteeme ja koostatud võrdlusanalüüs, tuues välja ka riiklike süsteemide vastavuse standarditega ning eksamite erisused. Samuti on märgitud riiklike kvalifikatsioonisüsteemide vastavusse viimine või selle puudumine Euroopa kvalifikatsiooniraamistikuga.

Uuring hõlmab kolme tasandit: üksikisikut, kutseandjat ja ühiskonda (tööturg/tööandjad). Üksikisiku tasand – kutse omistamise ja säilitamisega kaasnevad kulud aasta kohta. Kutseandja tasand – sertifitseerimise/litsentseerimise algusaasta, kehtivate sertifikaatide arv, kutsetasemete olemasolu. Ühiskonna tasand – rahvaarv, raamatupidajate nõudlus/pakkumine tööturul ning kas tööandjad hindavad kutsetunnistust, raamatupidaja töötasu vs kvalifikatsiooni taotlemisega kaasnevad kulud ja kas raamatupidamisteenuste osutamine on seadusega reguleeritud.

Püütakse ka konstrueerida raamatupidaja kutsekvalifikatsioonisüsteemide tüpologia. Autori liigitus, mis leiab rakendust raamina tüpologia konstrueerimisel, koosneb kolmest liigitusalusest ehk kvalifikatsioonisüsteemi kategooriast:

- 1) kvalifikatsiooni tasemed (on üks tase või mitu),
- 2) eksamid (valdkonna eksamid eraldi või komplekseksam),
- 3) eksameid ei korraldata.

Kategooriad võimaldavad juhtumeid selgelt eristada. Tüüp on defineeritud kui mingite tunnuste kombinatsioon, mille abil on võimalik kirjeldada kvalifikatsioonisüsteemide sarnasusi ja erinevusi. Doktoritöö koostamisel lähtutakse Kluge (2000) neljaastmelise empiirilisel põhjendatud tüüpide moodustamise mudeli reeglitest. Tüüpide ja tüpologia moodustamise menetlust on kirjanduses vähe käsitletud ja tüpologia konstrueerimist kvalifikatsioonisüsteemide puhul ei ole varem välja töötatud. Autor lähtub eelmainitud mudeli reeglitest, kuna need kehtestavad üldised põhimõtted ja määravad etappide järjestuse. Etappide kirjeldused on järgmised:

- 1) oluliste võrdlusdimensionide väljatöötamine;
- 2) tulemuste (juhtumite) rühmitamine ja empiiriliste seaduspärasuste analüüs;
- 3) tehakse sisulis-kontekstuaalsete seoste analüüs ja moodustatakse tüübid;
- 4) antakse iseloomustus moodustatud tüüpidele ja konstrueeritakse tüpologia.

Kirjeldatud neli etappi on tüübimoodustamise menetluse alammenetlused, kus rakendatakse sobivaid meetodeid. Mudeli üksikud etapid on loogilises järjekorras. Esimeses ja teises etapis piirduakse põhiliselt andmete kirjeldamisega, kolmandal etapil on seletav funktsioon (analüüsitakse seoseid). Uurimistöö menetluse viimane osa on järelduste tegemine. Järelduste tegemine tähendab arusaamisele jõudmist ja võimelisust seletada uuritavat. Jaotises 3.7 rakendatakse eespool kirjeldatud menetlust.

Autor on koostanud raamatupidajate kutsekvalifikatsiooni omistamise skeemide võimalikud tüübid:

- 1) mitu taset ja valdkonna eksamid eraldi;
- 2) mitu taset ja komplekseksam;
- 3) üks tase ja valdkonna eksamid eraldi;
- 4) üks tase ja komplekseksam;
- 5) eksamit ei toimu, vastab töökogemuse ja hariduse nõuetele.

Samasse tunnuste kombinatsiooni langenud juhtumeid võrreldakse omavahel. Moodustatud tüübid on ühendavaks lüliks empiiria ja teooria vahel.

Neljandas peatükis uuritakse Eesti kutsekvalifikatsioonis esinevaid probleeme ja püütakse leida lahendusi. Praegu on probleemiks raamatupidajate vähene huvi kõrgema taseme kutsetunnistuse vastu. Kui 5. taseme tunnistus on ca 16% raamatupidamisvaldkonnas töötavatest isikutest, siis 6. taseme tunnistus ainult 1,5%. Nendestki, kes on saanud Raamatupidaja 6. taseme kutsetunnistuse, on taotlenud taastõendamist keskmiselt 62% (2017. aasta kevadel 50%). Võrdluseks: Lätis taotleb taastõendamist ca 80% raamatupidajatest, aga seal on ka ainult üks tase (kõrgem).

Eestis võib raamatupidajana töötada või teenust osutada kutsetunnistust omamata. Kui inimene on kõrgema taseme kutseeksami sooritanud, siis mis võiks olla määrav, et taastõendamise taotlust ei esitata? Tabelis 1 on toodud eksami sooritanud isikute ja taastõendanute arv aastate lõikes.

Tabel 1. Raamatupidaja taseme 6 kutseeksami sooritanute ja taastõendamist taotlenute arv aastatel 2005–2016

Eksamiaeg	Sooritanuid	Taotlenud taastõendamist	Taastõendatud	Taastõendamise aeg
2005	15	53%	8	2010
2006	8	50%	4	2011
2007	26	77%	20	2012
2008	1	100%	1	2013
2009	4	75%	3	2014
2010	10	60%	4 (2 ei)	2015
2011	12	67%	8	2016
2012 kevad	8	50%	4	2017 kevad
Kokku	84	62%	52	

Allikas: Autori koostatud, aluseks ERK andmed

Uuring on üldkogumiülene. Uuringu eesmärk on välja selgitada tegurid, mis mõjutavad raamatupidaja otsust kutset taastõendada või mitte, analüüsida ja võrrelda taastõendamise tingimusi audiitoritele esitatud nõuetega, standarditega ning teha ettepanekuid korra muutmiseks.

Uuritakse nii positiivse kui ka negatiivse tagajärjega otsuseid, et leida põhjusi, mis mõjutavad otsust kõige enam. Korrelatsioonanalüüsiga püütakse tuvastada, kas esineb seos taastõendamiseks taotluse esitanute ja mitteesitanute, nende vanuse ja eksamitulemuse vahel. Analüüsitakse ka läbitud koolituste asjakohasust ja mahtu, kas ja kuidas oleks võimalik CPD mahtu tõsta, sest praegune nõue on väga madal (ei vasta standardile). Uuritakse ja võrreldakse taastõendamise hinda ja eksamitasusid ka teiste riikidega.

Uurimisküsimused:

1. Millised tegurid mõjutavad kõige enam isiku otsust kutsequalifikatsiooni taastõendada või mitte?
2. Kas esineb seos kutsetunnistuse ja tööalase karjääri vahel?
3. Kas taastõendavad nn nõrgemad, kes vaeu läbisid eksami?
4. Kas taastõendavad pigem vene keelt rääkivad isikud (kes vajasisid ka tõlget eksamil), sest näevad kutsetunnistust kui eelist tööturul konkureerimiseks?
5. Millised on taastõendamise hinnad ja eksamitasud teistes riikides?
6. Mis määrab koolituse valiku?
7. Kas läbitud koolitused on asjakohased ja mis on tegelik koolitusmaht? Kas ja kuidas oleks võimalik CPD mahtu tõsta?

Üks osa uuringust, mis käsitleb kutsetunnistuse omaniku valikuid (kas taastõendada või mitte) ning valiku põhjuseid, baseerub käitumisteoorial. Käitumisteooria põhineb otsustamisel. Uuritakse, kuidas otsustaja käitub ning milliseid otsuseid langetab mõjutatuna mitmesugustest teguritest (nii isiklikud kui ka teiste seisukohad). Otsuste langetamisel arvestatakse olemasolevaid piiranguid. Teooria toetub piiratud ratsionaalsuse printsiibile.

Käitumisteooriaid ning nende edasiarendusi on palju. Autori uuring põhineb Ajzen'i põhjendatud tegutsemise teoorial. (Ajzen & Fishbein, 1980) Põhjendatud tegutsemise teooria kohaselt saab kavatsust teatud viisil käituda ennustada, tuginedes inimese hoiakutele kõne all oleva käitumise suhtes ja käitumisega seotud subjektiivsetele normidele.

Uuringu teine osa käsitleb taastõendamiseks esitatavaid nõudeid ning nende analüüsi. Võrdlusanalüüs tugineb standardile IES 7 ja teiste riikide praktikale. Samuti analüüsitakse läbitud koolitusi ja nende asjakohasust. Kuna kutsekvalifikatsioonisüsteemi eesmärk peaks olema kõrge kvaliteedi tagamine tööandjatele/klientidele, siis nõuded erialasele koolitusele peaksid olema piisavalt kõrged, et tagada raamatupidaja kompetentsus selles vägagi muutuv valdkonnas. Kvaliteedi tagamine sõltub suuresti ka sellest, kuidas on tõestatav jätkuv erialane täiendusõpe. Seega tuleks perioodiliselt hinnata, kas praktikud on jätkuvalt kompetentsed. Praktikud saavad tavaliselt täiendõppe alaseid nõudeid täita erialastel konverentsidel või kursustel osaledes.

Viimane empiiriline uuring käsitleb kutsesüsteemi paremaks käivitamiseks läbiviidavat küsitlust. Uuritakse magistrantide huvi raamatupidaja kõrgema taseme kutsetunnistuse saamise vastu magistriõppe lõpetamisel. Küsitletakse äriahanduse ja majandusarvestuse õppekava majandusarvestusele ja audiitortegevusele spetsialiseerunud I kursuse lõpetanud magistrante. Küsitluse eesmärk on välja selgitada magistrantide arvamus raamatupidaja kõrgema taseme kutse omistamisest magistriõppe lõpetamisel. Sellest sõltub ka see, kas ülikoolil on mõtet taotleda kutseandja õigusi.

Käesoleva töö raames on kasutatud veebipõhiseid küsimustikke, mis on koostatud programmis *Google Forms*.

2 RAAMATUPIDAMISE KUI KUTSEALA ARENG JA KUTSE OMISTAMISE AJALOOLINE TAUST EESTIS

2.1 Raamatupidamisspetsialistideks koolitamine Eestis 1940. aastani

Järgnevalt käsitletakse raamatupidamise kui akadeemilise distsipliini arengut ja kui kutseüsteemi osa Eestis. Ajalooline ülevaade hõlmab koolikorraldust, õppet majanduskoolides, kutse/kvalifikatsiooni omandamise protsessi ja kutseühinguid, toetades hilisemat analüüsi põhjuste ja seoste selgitamisel.

2.1.1 Raamatupidamisspetsialistideks koolitamisest Eestis aastail 1805–1918

Tallinna kui Vene keisririigi kubermangulinna majanduse areng hakkas 19. sajandi alguses jõudma etappi, kus suuremates tööstus- ja kaubandusettevõtetes tekkis vajadus spetsiaalse ettevalmistuse läbinud ametnike järele.

Rahvaharidusminister andis 22. aprillil 1815 loa avada kaubandusklass vene kreiskooli juures ja 1816. aasta algul alustaski uue profiiliga klass tegevust (Paucker, 1880 lk 11). Kui algselt oli kreiskoolide ülesanne õpilaste ettevalmistamine gümnaasiumisse astumiseks, siis 1820. aastast oli kreiskooli ülesanne vaid tehnilise ja kaubandusliku hariduse andmine. (Kreiskool)

Kaubandusklassis õpetati majanduslike eriainetena kaubateaduse ja kaubatundmise teooriat (3 tundi nädalas), raamatupidamist (2 tundi nädalas) ja kaubandusarvutusi (3 tundi nädalas). Õpetati ka inglise ja prantsuse keelt, mis teiste koolide õppeplaanides puudusid (Paucker, 1880 lk 11). Alates 1827. aastast töötas kaubandusklass kreiskooli kõrgeima klassi tasemel. Järgmise kolmekümne aasta jooksul kandus majandushariduse andmine Tallinnas kubermangugümnaasiumi juurde.

Sada aastat (1816–1916) moodustavad seega Tallinna majandushariduse korraldamise esimese etapi, mida iseloomustab kaubanduseriainete klasside mittepidev tegutsemine Tallinna nelja üldharidusliku keskastmekooli juures. Pikemaks lüngaks majandushariduses olid aastad 1872–1884. Majandusõpilasteks olid poeglapsed (välja arvatud õhtukursus naiskursantidele).

Teist etappi Tallinna majandushariduse ajaloos iseloomustab kaubandus- ja kommertskoolide tegutsemine. 20. sajandi alguses, eriti aga pärast 1905.–1907. a revolutsiooni, suurenes tung kutsehariduslikesse koolidesse. Sellesse perioodi langeb kaubandus- ja kommertskoolide rajamine Eesti suuremates linnades. 1905. aastal asutas Hans Margens Tartus Tütarlaste Kaubanduskooli, mis oli esimene kaubanduskool Eestis, kus õppekeeleks oli kuni 1918. aastani siiski vene keel. 16. augustil 1905 avati Tartus ka rahandusministeeriumi alluvuses C. J. Thomsoni Kaubanduse Kool kaupmeeste, kontoristide, pangaametnike, raamatupidajate ja korrespondentide ettevalmistamiseks ning 1. septembril 1911 avati Tartus Kooliõpetajate Ühisuse Kaubanduskooli juures Uute keelte ja raamatupidamise kursused alghariduse saanud noortele (Rannap, 2001).

Esimese kaubanduskooli Tallinnas asutas Gustav Narusbeck, kes varem tegeles Peterburis kaubanduskursuste korraldamisega. 1906. aastal alustas aadressil Pikk tn 36 tööd G. Narusbecki erakaubanduskool. Kooli võeti nii poeg- kui ka tütarlapsi. Õppeaeg hõlmas kahte ettevalmistusklassi ja kolmeaastast põhikursust. Narusbeckil oli raskusi eriainete õpetajate leidmisega. Mõned töölevõetud õpetajad ei olnud vastuvõetavad

kohalikele võimudele oma poliitilise meelsuse pärast. 1909. aastal keelati ka Narusbeckil poliitilistel kaalutlustel õppetöö (Tallinna Linna..., 1936 lk 7)

14. septembril 1911 alustas eramajas, aadressil Viru tänav 6, tööd kahe ettevalmistusklassi ja kolme põhiklassiga Tallinna Linna Tütarlaste Kommertskool. Endise G. Narusbecki kooli naisõpilastest moodustati 1912. aasta jaanuarikuus Tallinna Linna Tütarlaste Kaubanduskool, mis alustas tööd aadressil Lai 25 (*Ibid.*)

Kaubandus- ja kommertskoolid allusid Kaubanduse ja Tööstuse Ministeeriumile Peterburis. See tagas ühesugused õppeplaanid, -programmid ja ka õigused ning üldise praktilise suunitluse. Kohalikku järelevalvet koolide üle pidasid linnavolikogu ja linnavalitsuse poolt valitud koolide kuratooriumid.

Põhikirja järgi koosnes kaubanduskooli kursus kahest ettevalmistusklassist ja kolmest põhiklassist. Ettevalmistusklassi võeti neljaklassilise haridusega noori (Уставъ..., 1910 lk 3). Õppekeeleks oli vene keel. Õpetati ka saksa ja inglise ning soovi korral eesti keelt. Kaubanduskoolis õpetati raamatupidamist ja sellega tihedalt seotud aineid: kaubateadust, kaubanduse ja tööstuse õiguse aluseid, kaubandusaritmeetikat, kaubanduskirjavahetust ja Venemaa kaubanduse geograafiat. Kaubanduskoolide eesmärk oli ametnike koolitamine äridele, vabrikutele, pankadele ja teistele asutustele. Kaubanduskooli õppemaks oli 40 rubla aastas.

Kommertskoolid andsid täieliku keskhariduse ja kaubandusliku erihariduse. Kommertskooli täielik kursus oli 10 aastat: 2 ettevalmistusklassi ja 8 põhiklassi. Majandusainetest õpetati kommertskoolis poliitilist ökonoomiat, kaubateadust koos tehnoloogiaga, teoreetilist ja praktilist raamatupidamist, kaubanduslikku kirjavahetust vene keeles ja võõrkeeles, õiguse aluseid, kaubandusaritmeetikat ja kaubandusgeograafiat. Eritasu eest võis õppida stenograafiat ja masinakirja (Уставъ ..., 1914 lk 5). Lisaks vene keelele õpetati kommertskoolis saksa, inglise ja prantsuse keelt. Kommertskoolid valmistasid ette ametnikke vastutusrikkamatele ametikohtadele, samuti äride ja büroode juhte. Pärast täiendava eksami sooritamist ladina keeles oli kommertskooli lõpetanud õigus astuda kõrgematesse koolidesse. Õppemaks kommertskooli ettevalmistusklassides oli 40 rubla, põhiklassides 50–70 rubla aastas.

Tung kaubandus- ja kommertskoolidesse oli suur. Kaubandus- ja kommertskoolide tekkega sai raamatupidamisarvestus olulise koha akadeemilises hariduses Eestis. Tsaariajal olid kaubandus- ja kommertskoolid arvukaim kutsehariduslike õppeasutuste liik. Neid oli Eestis 12: Tallinnas 4, Tartus 4, Narvas, Viljandis, Pärnus ja Valgas 1. (Haridusasutused..., 1989 lk 156) Kuigi raamatupidamistunde ei olnud palju, olid need praktilise sisuga ja neid peeti olulisteks. 19. sajandil ei olnud raamatupidamine kujunenud selgelt eristatavaks erialaks ja ei olnud ka loodud vastavaid kutseühinguid.

2.1.2 Majandusalase hariduse omandamisest majanduskoolides ja kutsesüsteemi väljatöötamine

Eesti Vabariigi algusaastail asutatud või tegevust jätkanud vähesed kutsehariduslikud õppeasutused juhindusid oma tegevuses suuresti tsaariaegsetest seadustest ja määrustest. Viimaseid iseloomustas ühtluse puudumine ning see, et kutsekool ei andnud tavaliselt üldharidust.

1925. aasta lõpul võeti vastu tööstuslike koolide seadus ja majanduskoolide seadus. Viimatinimetatus esines termin „majanduslik kutseharidus“ esimest korda Eesti seadustikus. Majandusliku kutsehariduse nimetuse kasutuselevõtt oli põhjendatud

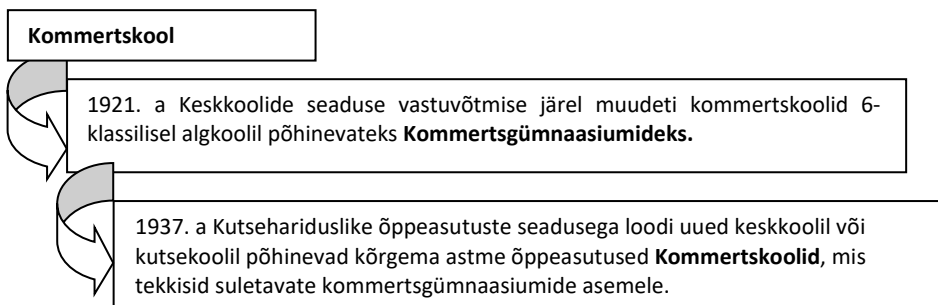
asjaoluga, et kaubandusliku hariduse mõiste alla oli raske viia näiteks riigi ja omavalitsuse teenistujate ettevalmistust. (Kiivet, 1939 lk 180–187)

Majanduskoolide seaduses oli märgitud, et majanduskoolide ülesanne on majandusliku kutsehariduse andmine oma õpilastele, nende ettevalmistamine teenistuseks riigi ja omavalitsusasutustes, ärides, kontorites, pankades, ettevõtetes jne. Majanduskooli esimesse klassi võeti vastu algkooli kuue klassi lõpetajaid (ilma eksamita). Seadusest tulenevalt kestis majanduskooli kursus vähemalt kolm aastat (kuus semestrit). Kooliaasta kestis 1. augustist–31. juulini, aga tegelik õppetöö majanduskoolis 38 nädalat aastas, vastavalt kooli iseloomule. Majanduskoolid jagunesid õppeaastate või semestrite arvule vastavalt klassideks, mida nimetati õppeaastate või semestrite järgi I, II, III jne klassiks (semesterklassiks). Klassi lõpetamine andis võrdsed õigused vastava keskkooliklassi lõpetamisega. Nädalatundide koguarv ei tohtinud ühe õpilase kohta ulatuda üle 36. Lõpetamiseks kulus normaalselt aastaklassis üks õppeaasta, semesterklassis pool õppeaastat (18–19 nädalat). Õpilaste normaal arv klassis oli 40. (Majanduskoolide seadus, 1926) Kui 1926. aasta majanduskoolide tunnikavad sisaldasid üld- ja erialaaineid (sh keeli), siis 1937. aastast lisandus ka kohustusliku aina riigikaitseõpetus poeglastele. Usuõpetus oli vabatahtlik. Tunnikavades oli enamasti ette nähtud kuuenädalane suvepraktika. Ebatavalisena hakkas silma kommertskooli 1937. aasta tunnikava määrukses piirang: „Õpilastel on õppenõukogu määramisel väljaspool tunnikava iseseisvad harjutused kirjutusmasinal – mitte rohkem kui üks kord nädalas. (Majanduskoolide tunnikavad, 1937)

Õppeasutused võisid olla riigi, omavalitsuse, organisatsioonide või eraisikute ülalpidamisel. Õppeasutuste põhikirjad kinnitas Haridusministeeriumi Kutseoskuse Osakond.

1920ndate aastate teisel poolel alanud majanduskriisi pidurdas mitmeks aastaks uute kaubanduskoolide avamist, suleti ja liideti ka olemasolevaid. Õppeaeg ja sisseastujatelt nõutav haridustase olid kaubanduskoolides erinev, kommertskoolides oli õppeaeg neli aastat. Keskkoolide seaduse vastuvõtmise järel muudeti kommertskoolid 6-klassilisel algkoolil põhinevateks kommertsgümnaasiumideks, mis andsid kutse ja mida ametlikus statistikas arvestati keskkoolidena.

Kuna kommertskooli nimetust kandsid eri aastatel eri tasemetega õppeasutused, siis järgnev joonis lihtsustab arusaamist, mida Kommertskooli nime all mõeldi.



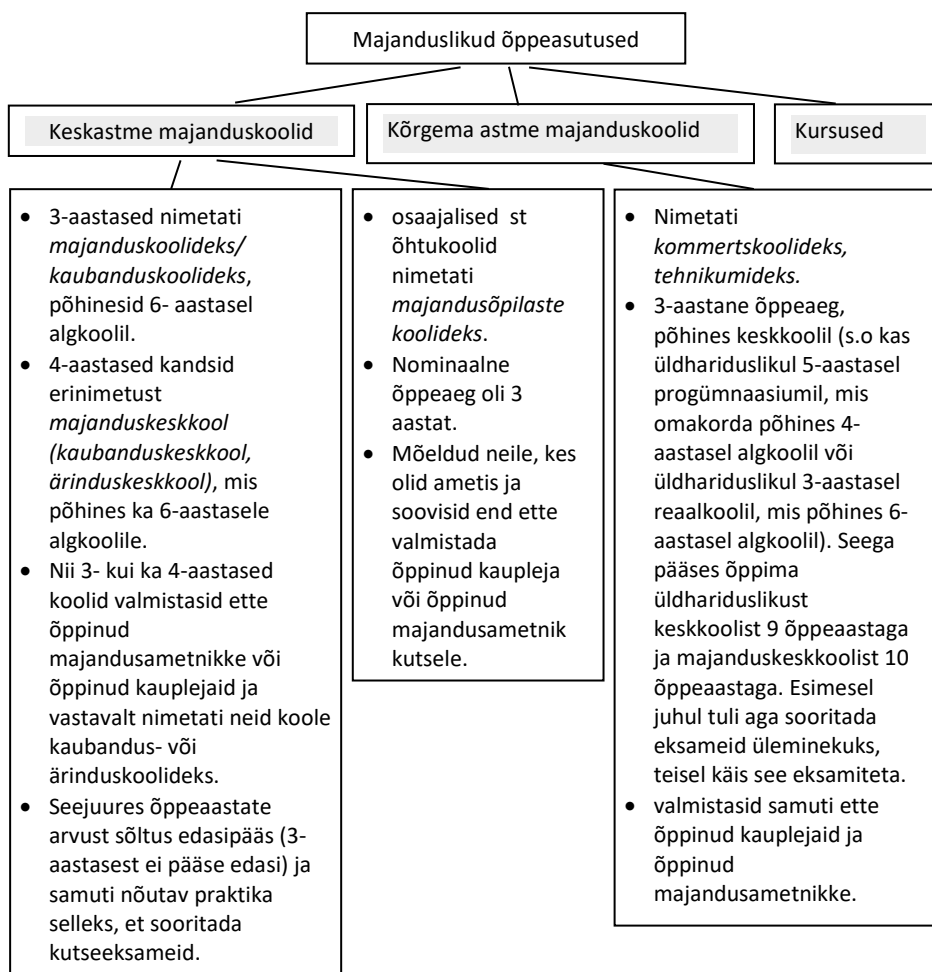
Joonis 3. Kommertskooli nimetuse kasutamine eri perioodidel

Allikas: Kutsehariduslike õppeasutuste seadus; autori koostatud

Majandushariduse vallas algas elavnemine 1934. aastal. Toimus koolireform ja avati uusi koole. 1937. aastal muudeti keskkoolide seadust ja võeti vastu uus, kutsehariduslike õppeasutuste seadus. Viimatinimetatud puudutasid ka majanduskoole. Senine

kolmeklassiline majanduskool muudeti neljaklassiliseks majanduskeskkooliks, millele lisaks avati äriduskeskkooli haru. Viimase ülesandeks oli äriteenijateks koolitamine. Endise kommerts-gümnaasiumi asemel kujundati progümnaasiumile (9 õppeaastat) baseeruv kolmeaastase õppeajaga kommerts-kool.

Joonisel 4 on kujutatud 1937. aasta muudatused, mille kohaselt jagunesid majanduslikud õppeasutused eri tasemega majanduskoolideks ning kursusteks. Ajutisi õppeasutusi nimetati kursusteks. Erinevalt tänapäevast, eristati ka koole õppevormi järgi. Majandusõpilaste koolis oli ette nähtud osaaajaline õppevorm (9–11 tundi nädalas õhtusel ajal), mõeldud neile, kes soovisid töö kõrvalt haridust omandada ning kutseksamiks end ette valmistada. Kutsetunnistuse saamiseks tuli sooritada eraldi eksamid majandusliku kutseoskuse ametis, kooli lõpetamise tunnistuse (kutseta) võis saada ka ilma. Uue seaduse ellurakendamine toimus järk-järgult, planeeritud uuetüübiliste koolide avamine toimus aeglaselt.

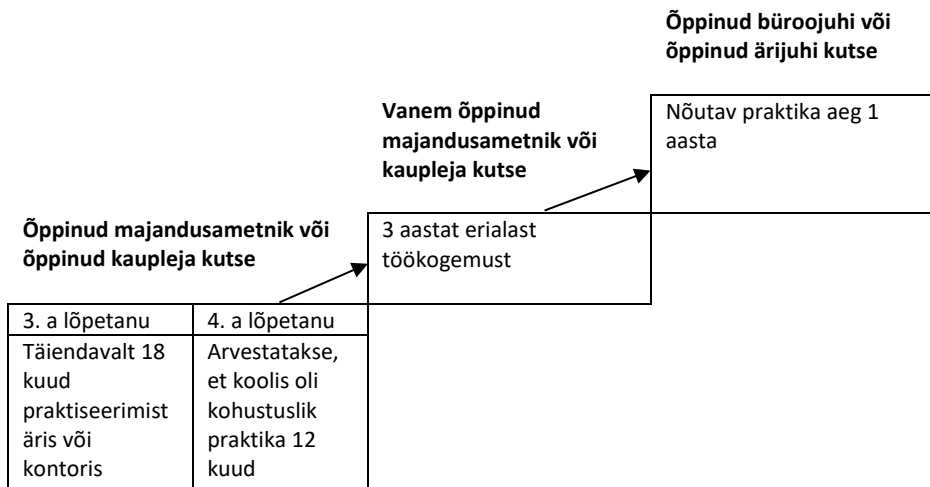


Joonis 4. Majanduslike õppeasutuste jagunemine 1938. aastal

Allikas: Kutsehariduslike õppeasutuste seaduse; Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu; autori koostatud

Kui majanduskoolid alustasid õppetööd 1937. aastal eeltoodud kava kohaselt, siis kavandatud kutseeksamisüsteem oli alles eelnõu tasandil. Kava kohaselt oli võimalik kutse omistada majanduslase õppeasutuse lõpetanud isikule või erialast töökogemust omavale isikule teatud tingimuste täitumisel. *Keskastme majanduskoolis* (va osaaajalises majandusõpilaste koolis) oli 3-aastase koolihariduse puhul kutseeksami sooritamiseks nõutav 18 kuud praktiseerimist kas äris või kontoris, vastavalt koolitüübile, kuna 4-aastase kooli puhul (majanduskeskkooli, st kas kaubandus- või äriduskeskkooli puhul) oli kohustusliku praktika kestus 12 kuud. Selle praktika läbinu sooritatud kutseeksam, mis toimus koolis, annaks õpingud lõpetanule õppinud majandusametniku või õppinud kaupleja kutse.

Pärast selle kutse omandamist ja 3-aastast töötamist sel alal võis sooritada vanema õppinud kaupleja või majandusametniku kutseeksamid ja hiljem erinõuete täitmisel ka õppinud büroo- ja ärijuhi eksamid. Joonisel 5 on toodud eri tasemete kutseeksami sooritamiseks esitatavad nõuded isikutele, kes on lõpetanud keskastme majanduskooli.



Joonis 5. Keskastme majanduskooli lõpetanule esitatavad nõuded kutseeksami sooritamiseks

Allikas: Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu; autori koostatud

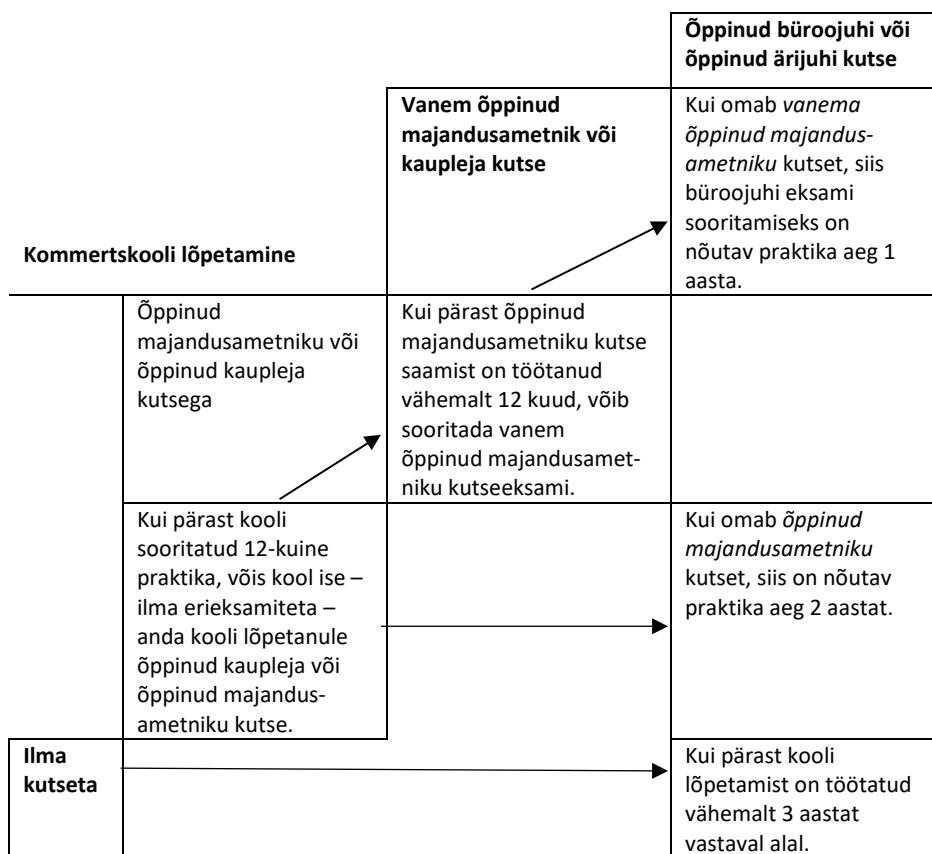
Kavandatu kohaselt olid madalama taseme eksami aineteks kutsetaotleja valiku järgi vähemalt kolm 5-st: arve- ja raamatupidamine, üks koolis õpitud võõrkeel, kirjavahetus, masinkiri ja kiirkiri. Viimasest võiks järeldada, et õppinud majandusametniku kutse võis saada ka raamatupidamiseks sooritamata. Lisaks eksamitele oli ette nähtud arutelul täidetud praktika ja omandatud praktiliste kogemuste üle.

Kuna kutseeksameid ei jõutud korraldada, siis ei ole võimalik uurida eksamitööde sisu, metoodikat ja hindamiskriteeriume. Küll aga on võimalik 1938. aasta aprillis Riigi Teatajas avaldatud Majanduslikesse õppeasutistesse õpilaste vastuvõtmise ja nende õppeasutiste klassi ning kooli õpingute lõpetamise ja kutse omandamise määrusest välja lugeda, et majanduskoolide õpingute lõpetanule korraldatakse kutseeksameid üks või kaks korda aastas. Kutsetaotleja, kelle eksami tulemused on vähemalt rahuldavad, saab kutseksamikomisjoni otsusel vastava astme kutsetunnistuse. (Majanduslikesse õppeasutistesse..., 1938 §§ 19, 22)

Kui *kõrgema astme majanduskooli* lõpetamise järgselt oli sooritatud 12-kuuline praktika, võis kool ise – ilma erieksamiteta – anda kooli lõpetanule õppinud kaupleja või majandusametniku kutse.

Kui pärast *õppinud majandusametniku* kutse saamist oli töötatud vähemalt 12 kuud, võis sooritada *vanema õppinud majandusametniku* või kaupleja kutseeksami.

Viimatinimetatud taseme tunnistust omades ja üks aasta töötades, oli võimalik sooritada ka õppinud büroojuhi või õppinud ärijuhi kutseeksam. Samuti võis kõrgema taseme (õppinud büroojuhi) kutse saada majanduskooli lõpetanu, kui ta oli pärast kooli lõpetamist töötanud vähemalt 3 aastat vastaval majanduslikul alal või kui tal oli õppinud majandusametniku kutse, siis piirduti 2-aastase töötamise nõudega. Seega kõrgema astme majanduskooli lõpetanul oli kolm alternatiivi, kuidas jõuda kõrgema taseme kutse omistamiseni (vt Joonis 6).



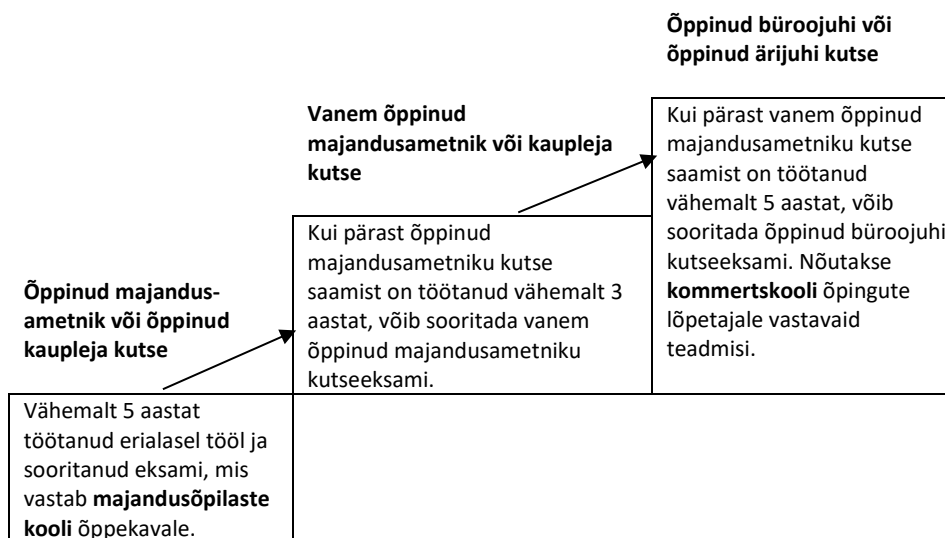
Joonis 6. Kõrgema astme majanduskooli lõpetanule esitatavad nõuded kutseeksami sooritamiseks

Allikas: Autori koostatud Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu baasil

Seega kui keskastme majanduskooli lõpetanu pidi alustama madalama taseme eksamit ja omama eelnevat taset, et sooritada kõrgema taseme kutseeksam, siis kõrgema taseme majanduskooli lõpetanul piisas kõrgeima taseme eksami sooritamiseks pärast kooli lõpetamist 3-aastasest erialasest tööst. Kõrgema taseme kooli lõpetanule sai

ka omistada madalama taseme kutse ilma eksamita, kui ta oli pärast kooli lõpetamist läbinud 12-kuise praktika.

Nagu eelnevalt mainitud, võis kutseoskuse andmine toimuda kutseoskuse õpetamisena a) täisajalise kooli kaudu ja b) tegeliku töö juures, st ameti õppimine teostuks majanduslikus ettevõttes lepingu alusel, kusjuures õppeaja kestuse määranuks Majandusliku Kutseoskuse Nõukogu. (Majanduslik kutseoskus, 1937) Kui majandusliku kutseoskuse andmist kooli kaudu käsitles Kutsehariduslikkude õppeasutiste seadus, mis kehtestati 1937. aastal (varem 1926. aasta Majanduskoolide seadusega), siis majandusliku kutseoskuse omandamine ametialalises tegevuses oli seaduse kaudu korraldamata. (Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu seletuskiri) 1937. aastal valmis Haridusministeeriumis „Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu“, mida aga tegelikkuses seadusena vastu võtta ei jõutud. Viimasest võis eksamile pääsemise tingimuste ja korra kohta välja lugeda järgmist: „Kui kohal töötab majandusõpilaste kool või kursus või tööstusõpilaste kool majandusõpilaste osakonna, haru või rühmaga, siis majandusõpilane ei saa minna eksamile majandusliku kutseoskuse ametis enne, kui ta on omandanud majandusõpilaste kooli lõputunnistuse, välja arvatud majandusõpilased, kes alustasid õpinguid enne 1. jaanuari 1938. Kui kohal ei tööta § 46 tähendatud õpilaste kool või kursus, siis võib majandusõpilane muile eksamile lubamise nõuetele vastamise korral minna õppinud kaupleja või õppinud majandusametniku eksamile majandusõpilaste kooli lõputunnistusega, kuid eksamil nõutakse sel juhul ka teadmisi majandusõpilaste kooli õppekava üldises ulatuses“. (Majandusliku kutseoskuse seaduse e... §§ 46, 47) Joonisel 7 on toodud majanduslikus ettevõttes ametit õppinud isikule eri tasemete kutse omistamiseks esitatud nõuded. Jooniselt võib näha, et madalamalt saab liikuda kõrgemale samm-sammult, kusjuures lisaks töökogemuse nõude kasvule, eeldatakse kõrgemal tasemel ka teadmisi st õppinud büroojuhi eksam vastab kõrgema astme majanduskooli õppekavale.



Joonis 7. Majanduslikus ettevõttes ametit õppinud isikule kutse andmine

Allikas: Autori koostatud Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu baasil

Samas oli seaduseelnõu kohaselt võimalik majanduslikul alal kauemat aega tegutsenud kodanikele anda kutseid ka eksamita, kusjuures kutsetunnistuse aste oleneb tegevuses olemise aastate arvust ja tegevuse laadist. Ka *ilma vastavate koolikursuste läbimiseta ja eksamit sooritamata* sai omandada õppinud ärijuhi, vanema õppinud majandusametniku, õppinud majandusametniku kutse (seda pikemaajalise praktika puhul). Valitses põhimõte: mis teoorias puudu jääb, seda täiendab praktika. Nii oli eelnõus ette nähtud, et õppinud kauplejaks või õppinud majandusametnikuks võidi registreerida isikuid, kes enne 1. juulit 1938 on kutsele vastaval alal töötanud kahekordsele õppimisajale vastava arvu aastaid; vanem õppinud kauplejaks või vanem õppinud majandusametnikuks võidi registreerida isikuid, kes vastaval alal on töötanud 8 aastat, ja ärijuhiks isikud, kes vastaval alal on töötanud 10 aastat, sellest vähemalt 3 aastat õppinud ärijuhi või õppinud büroojuhi nimetusele vastaval kohal (Joonis 8).

		Õppinud büroojuhi või õppinud ärijuhi kutse
	Vanem õppinud majandusametnik või kaupleja kutse	10 aastat teinud erialast tööd, sellest vähemalt 3 aastat õppinud ärijuhi või õppinud büroojuhi nimetusele vastaval kohal.
Õppinud majandusametnik või õppinud kaupleja kutse	Enne 1. juulit 1938 on erialast tööd teinud 8 aastat.	
	Enne 1. juulit 1938 on erialast tööd teinud 6 aastat.	

Joonis 8. Kutse andmise tingimused majanduslikul alal kauemat aega tegutsenud isikutele

Allikas: Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu; autori koostatud

Sellise võimaluse, et kauemat aega tegutsenud kodanik saaks kutsetunnistuse ka eksamita, andmata jätmise oleks olnud mõeldamatu, sest eelnõu nägi algselt ette kutsetunnistuste omamise kohustuslikuks tegemise mõnel alal töötamiseks ning uus süsteem oleks piiranud isikute õigust jätkata oma töökohal ja teha tööd, mida nad juba tegelikult oskasid.

Selle seaduse rakendamiseks peeti vajalikuks luua *Majandusliku Kutseoskuse Nõukogu* ja kohalikud *Majandusliku kutseoskuse ametid*. Majandusliku kutseoskuse nõukogu oleks pidanud koosnema kuuest liikmest: Haridusministeeriumi esindajast, Kaubandus-Tööstuskoja, Ühistegevuskoja, Eraettevõtete Ametnike Koja ja Õpetajate Koja esindajatest. Kavandatu kohaselt oli nõukogu ülesandeks juhtnööride andmine kutseoskuse ametile, ettevõtete liikide ja järkude määramine, mis peaksid kuuluma majandusliku kutseoskuse seaduse alla, õpilaste õppeaja kestvuse määramine, õppekontrolli teostamine, eksamite korra ja eksamimaksu määramine jne.

Viimane ei tohtinud ületada:

- õppinud kaupleja ja õppinud majandusametniku eksamil 10 krooni;
- vanema õppinud kaupleja ja vanema õppinud majandusametniku eksamil 25 krooni;
- õppinud ärijuhi ja õppinud büroojuhi eksamil 50 krooni. (Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu)

Need nimetused olid ka üldised ning Majandusliku Kutseoskuse Nõukogu võis nende asemel või neile täienduseks võtta kasutusele erinimetusi (müüja, raamatupidaja vms). Samuti oli nõukogul õigus seada nõue, mis liigi või järgu ettevõtte juhataja peaks omama kutsetunnistust, kusjuures ettevõtte suurusel võiks oleneda ka kutsetunnistuse aste (seletuskiri).

Kutseoskuse ameti ülesanne oli eksamite korraldamine, õppinud kauplejate jt registreerimine, õpilaste registri pidamine, õppelepingute rikkumise kohta esitatud kaebuste läbivaatamine, kontrolli teostamine majanduslikes ettevõtteis oma liikmete kaudu jne.

Kui majanduslikul kutsealal tegutsemise õigust oleks omanud kõigi kolme astme kutse omanikud, siis majandusõpilaste õpetamise õigust oleks olnud vanem õppinud majandusametniku/-kaupleja ja õppinud büroojuhi/ärijuhi kutsetunnistusega isikutel. Juhul, kui ettevõttes oleks olnud vaid kolm tegutsejat (õpilased kaasa arvatud), siis võinuks majandusõpilast õpetada ka õppinud majandusametnik/-kaupleja. Ettevõtte juhtimise õigust oleks omanud kõigi kolme kutse omanikud, kuid ettevõtte suurusel olenevalt olnuks suuremate ettevõtete puhul tarvis vastavalt kõrgema astme kutseid. (Majanduslik kutseharidus Eestis, 1938 lk 15, 16) Seega kaubandusõpilaste kohta olid ette nähtud umbes samasugused eeskirjad, mis olid meistrite, õppinud tööliste ja tööstusõpilaste seaduses tööstusõpilaste kohta. Näiteks alates 01.01.1937 oli ettevõtte juhtimine lubatud neile, kes on omandanud meistri või õppinud tööliste kutse pagaritöö alal ja õppinud tööliste kutsetunnistusega või juhtida ettevõtteid, kus ei töötanud üle kolme tööliste, juhataja kaasa arvatud. Omanikul ei olnud kutset vaja, välja arvatud juhul, kui ta just ei olnud juhataja. (Berendsen, 1938)

Järgnevalt on toodud täpsem käsitlus 1938. aasta mais menetluses olnud Majandusliku Kutseoskuse seaduse eelnõust, mis käsitles majandusliku kutseoskuse omandamist majanduslikes ettevõtteis, vastavate kutsete andmist ja nende kutsete kasutamist. Majanduslike ettevõtete hulka arvati seaduse eelnõu § 1 mõttes:

- 1) kaubanduslikud ettevõtted, mis tegutsesid I ja II järgu äritunnistuse alusel;
- 2) punktis 1 nimetatud ettevõtete bürood ja kontorid;
- 3) restoranid, võõrastemajad, tee- ja kohvimajad, mis tegutsesid I, II, III järgu äritunnistuse alusel.

Mainitud ettevõtete juhatajateks pidid olema vastavalt ettevõtte järgule ja ulatusele:

1) vastava kõrgema või eriharidusega isikud, kusjuures vastavuse määras Majandusliku Kutseoskuse Nõukogu ettepanekul haridusminister kokkuleppel majandusministriga, või 2) õppinud ärijuhi või õppinud büroojuhi, vanema õppinud kaupleja või vanema õppinud majandusametniku kutsetunnistusega isikud.

Peale selle võis mainitud ettevõtteid juhatada ettevõtte omanik, kui ta oli selle omanikuks käesoleva seaduse jõustumise ajal, samuti aktsiaseltsi juhataja liige ja kui ei olnud palgalist juhatajat.

Nõudeid ettevalmistuse ja kutsetunnistuste kohustuslikkuse kohta majanduslike ettevõtete juhatajail ja töötajail võis nõudma hakata alates viiendast aastast pärast seaduse jõustumist. (§ 5)

Põhjastatuna kutsekodade ja avalikkuse teravast kriitikast, muudeti 1939. aasta keskel oluliselt Majandusliku Kutseoskuse seaduse eelnõud. Vabariigi Valitsuse resp. Haridusministeeriumi kava nägi ette, et nendel, kes vastavat kutset ei oma, on majanduse alal tegutsemist tulevikus võimalik piirata. Sellele printsiibile oli rajatud kogu

Haridusministeeriumi kava. Kutsetunnistuste omamise kohustuslikuks tegemine mõnedel aladel töötamiseks (võõrastemajades, restoranides ja teistes sedalaadi ettevõtetes) oleks olnud ka komisjoni uue redaktsiooni järgi võimalik. See õigus oleks antud alates teisest aastast pärast seaduse jõustumist haridusministrile, kellele pidi vastava ettepaneku tegema seaduses ettenähtud majandusliku kutseoskuse nõukogu, kes omakorda pidi selle kohta enne ära kuulama kutsekodade arvamused. Samuti oli ette nähtud, et mitte kõikide restoranide, võõrastemajade ja muude selliste ettevõtete juhatajad ja teenijaskond ei tarvitse olla allutatud ühtlaselt kutsetunnistuste omamise kohustuslikkusele, vaid et selles on võimalik vahet teha ettevõtete laadi, ulatuse ja asukoha järgi. Samuti ei oleks saanud selle korralduse kehtima hakkamisel kutsetunnistust nõuda isikult, kes kas omanikuna, juhatajana või töötajana eelpool mainitud ettevõtteis vähemalt viis aastat tegutsenud. Seega oli kutsete omamise kohustuslikkus suure enamuse alade puhul esialgu ära jäetud – see oli jäänud püsima palju kitsamas ulatuses.

Teiseks jäeti seadusest välja büroo alal tegutsejad, st ametnikud (raamatupidajad, arveametnikud, masinakirjutajad jne). Komisjon leidis, et kontori tööjõud on isegi juba enam-vähem kaunis kõrge haridusliku taustaga, ja ka sellepärast, et seadus ei oleks haaranud neid, kes töötavad riigiasutustes ja omavalitsuste kantseleides. (Riigivolikogu ..., lk 15)

Olgu märgitud, et Inglismaal hõlmas 1937/38. aastal kaubanduslik kutseoskuslik ettevalmistus õppeasutustes peamiselt just bürooametkonda. (Lahe, 1938)

Kolmandaks vähendati kutseastmete arvu kolmelt (õppinud majandusametnik, vanem õppinud majandusametnik, õppinud büroojuht) kaheni, kõrvaldades vanema õppinud majandusametniku kutse.

Olulisim moment, mis tegi eelnõu vastuvõtmatuks, oli avaldatud eelnõu ettepaneku seletuskirjas: „*Komisjoni poolt on ainult ajutiselt antud sellane liberaalne õppeseaduse iseloom, sisuliselt on ikkagi mõeldud, et see seadus oleks ettevalmistajaks uuele olukorrale tulevikus, kus oma kutsealal võiksid tegutseda siiski ainult kutsetunnistusega isikud*“.

Normaalselt oleks olnud raske eeldada, et kui seaduse menetlemisel asjaosalised ringkonnad, samuti avalik arvamine, ei pidanud võimalikuks nõuda kohustuslikke kutsetunnistusi majandusalal tegutsejailt, et siis hiljem oleks toimunud pööre ja terava arvustuse osaliseks saanud süsteem oleks leidnud korraga heakskiitmist.

Kaubandusringkondades oli avaldatud mõtteid selle üle, kas jaekaubanduslike ettevõtete arvu kasv sünnib kooskõlas tegeliku tarvidusega ja kas siin siiski ei tule otsida vahendeid ettevõtete arvu piiramiseks. Samuti oli põhjendatult kaalutud küsimust, kuidas ära hoida võhikute sattumine kaubandusse ettevõtjaina. Seoses nende kahe küsimusega oldi mõnikord kaldunud arvamusele, et kutsetunnistuste nõude kohustuslikuks tegemisega peaks olema neid eesmärke siiski võimalik taotleda. Osaliselt võis see seisukoht olla põhjendatud, – seda just väiksemate ettevõtete puhul, kel oleks raske endale kutsega isikut teenistusse võtta. See oleks võinud tõesti üht osa jaekaubandusse siirdujatest tagasi hoida. Tegelikult ei oleks see siiski suuri tulemusi andnud. Vastavad kogemused tööstuse alal juba näitasid, et kahtlemata tekib fiktiivseid ärijuhte ja omanikke, st kutsega isikud võtavad väikese tasu eest endale fiktiivselt ülesandeid ettevõtete juhtimiseks, kuna tegelikult ettevõtteid juhivad ikkagi kutseta omanikud.

Kuna kaupmeeskond oli häiritud võhikust ettevõtjate siirdumisest kaubandusse, siis arvati, et kutse nõudmine võib seda pidurdada. Uustulnuka võhiklus sisekaubanduses

seisnes selles, et võhikud ei tundnud turgu ega osanud kalkuleerida. Eriti turgu desorganiseerivalt ja häirivalt mõjutas viimane – õige kalkuleerimise oskuse puudumine – mille tagajärjeks oli paljude kulude mitteamvestamine, valesti jaotamine jne. Hinnad osutusid ebanormaalselt madalaks ja mõjusid häirivalt õigesti kalkuleeritud hindadega kaupu müüvaile ettevõttele. Paratamatult sattusid aga sellised ettevõtted lühikese aja pärast raskustesse. Võhiku juures teenival kutselisel ärijuhil ei oleks ka hindade puhul midagi otsustada – omaniku tahe jääb ainuisikulistes ettevõtetes siiski määravaks.

Majandusringkonnad olid jõudnud veendumusele, et kord, kus majanduse vallas võivad tegutseda nii juhtijaina kui ka töötajaina ainult need isikud, kel on vastav kutsetunnistus, ei tule majanduselu loomulikule arengule kasuks. See kahjustab ühtlasi majandusalale siirduda tahtvate uute isikute huve, allutades neid kohustuslikele bürokraatlikele korraldustele ja seades asjatult kitsaid piire nende loomulikule arengule. Samas ei saadud mainimata jätta, et vahe kutseoskuse puhul tööstuse ja kaubanduse alal on väga suur, eriti just selle kontrollitavuse seisukohalt lähtudes. Kui näiteks tööstuses meistri funktsioon (tööstusliku kutseoskuse mõttes) oli puhttehniline ja seega täiesti kontrollitav, siis ettevõtte kaubandusliku juhi võimeid ja oskust ei olnud sedamoodi võimalik kontrollida. Oldi arvamusel, et teatud kutsetunnistuste omandamine kaubanduse alal võib olla ainult vabatahtlik, kusjuures majandusnimeste arvates oleks piisanud ühest üldisest kutsetunnistusest, mida võiksid siis omandada õppelepingu põhjal ettevõtteis õppijad pärast õppeaja lõppu, samuti ka need, kes juba teatud aja ettevõtteis on töötanud. Erandina peeti vajalikuks võimaldada ka teistele soovijaile vastava kutsetunnistuse omandamist, kuid kõikidel juhtudel ikkagi ainult vastava eksami sooritamisel ja mitte registreerimise korras.

Sellise ühe üldise kutse omandamise võimaldamine kaubanduse alal oleks olnud õpihimulisele, sel alal töötavale või sinna siirduvale isikule teatud katalüsaatoriks oma teadmiste täiendamisel. Niisugune vabatahtlik kutsetunnistuste omandamine kord oli tollal Inglismaal, kus peale laialt levinud eraühingute poolt korraldatavate eksamite oli Haridusministeeriumi juures vastava eksami sooritamise järel võimalik saada teatud üldine majanduse ala kutsetunnistus. Analoogiline vabatahtlik eksamikord, oli ka Leedus. Üks üldine kaupmehe abilise kutse anti ka Saksamaal vastava eksami sooritamisel kaubandus-tööstuskodade juures jne. Eestis oldi tollal arvamisel, et piisaks, kui vastavad kutsekoolid annaksid ühe sellise üldise õppinud kaupleja kutsetunnistuse, kõik järgmised astmed võiksid ära jääda. See süsteem tiivustaks teatud määral inimesi oma teadmiste täiendamisele ja teiselt poolt annaks see ka ettevõtjatele võimaluse mingi objektiivse kriteeriumi (vastava tunnistuse) põhjal endale teenijaid võtta. Ühtlasi oleks selline kutsetunnistus tööandjale nagu mingiks garantiiks, et inimesel, kelle ta palkab, on siiski teatud eksamitega kontrollitud teadmisi, oskusi.

Selle süsteemi otstarbekust oli tõendanud mitme õppeasutuse (ühistegevuskool, NMKü) poolt väljastatavate tunnistuste hindamine tegelikus elus. Samal ajal võimaldas aga olukord, kus kutsetunnistuse omanikele seaduslikke eesõigusi kaubanduse alal tegutsemisel ei olnud, jätta töövõtjatele võimalus oma tegutsemisala muuta ja majanduselu arengut soodustada, mis eriti väikeriigi piiratud olude (töökohtade) juures oli hädavajalik.

Kerkis küsimus, kuidas siis tõsta kaubanduses tegutsejate ja seal tulevikus tegutsema hakkajate kutselist taset, kui majandusinimesed eelpool nimetatud eelnõud ei pea vastuvõetavaks? Sellele küsimusele anti järgmine vastus: „*Kõigepealt on päris selge, et kaubanduse alal juba mõnd aega tegutseva põlve juures eriliselt palju ei ole ära teha (Soome, Inglismaa ja teiste riikide kogemused kõnelevad sama). Ainult propaganda*

loengute, vastavate brošüüride jms näol võib ja annab siin käsikäes elu ja üldise mõtlemisviisi arenguga teatud tulemusi. Kuid ka kavatsetav kutseoskuse seadus ei suudaks siin tegelikult midagi korda saata: väga suur osa kaubanduses tegutsejaid omandaks kutsetunnistused registreerimise korras. Seega ei tõuseks tegelikult karvaväärtki nende kutseoskus, vaid nad saaksid ainult ühe „paberi“ juure.“ (Veel majandusliku ..., 1939)

Kutseoskusliku taseme tõusu oli seega võimalik peamiselt taotleda noorema generatsiooni ja järelkasvu puhul. Seda oleks tulnudki teha, aga missuguste vahenditega? Loodud oli vastavate kutsekoolide võrk. Kuid levisid kuuldused, et kavatsetud täisaja kutsekoolidega (ärianduskoolid) ei suudeta korraldada kutselist ettevalmistust. Seda põhjusel, et nende koolide ülalpidamine minevat niivõrd kalliks, et see oleks olnud üle jõu käiv. Paratamatult tuli asuda õhtukoolide või osajaliste koolide (st majandusõpilaste koolide) süsteemi juurde. See oli süsteem, kus õpilane õppis tegeliku töö juures kaupluses ja käis oma teoreetilisi teadmisi täiendamas õhtukoolis – mõni tund igal õhtul. Kusjuures, et õpilast mitte liiga koormata, võis kõne alla tulla mõne tunni võrra töölt varem vabastamine õhtukoolis käimiseks. See viimane moodus oli leidnud üha enam rakendamist teistes riikides (Inglismaa, Soome, Saksamaa) ja oli tunnustatud paljude asjatundjate poolt (muuseas näiteks ka Inglismaa Kaubanduskodade Liidu poolt) kõige otstarbekohasemaks.

Kõne alla oleks võinud tulla veel ka mõned muud variandid, näiteks suuremate ettevõtete või ka kutsekodade poolt pidevalt korraldatavad vastavad kursused, kuhu ettevõtjad oma äriõpilasi ja äriteenijaid saavad, neid selleks ajaks töölt vabastades (Soome, Rootsi eeskujul).

Nagu eelnevast nähtub, oli majandusliku kutsehariduse andmine korraldatud väga keerulise koolisüsteemi kaudu ning suuresti veel välja arendamata. Koolid olid juba asutatud ja kõikjal räägiti vastavatest kutsetest, samas aga puudus seadus, mis neid kutseid üldse fikseeriks. Küsitav oli ka see, kas kavandatud kutsesüsteem (kutsete fikseerimine, elluviimine ning nende põhjal eriliste õiguste andmine) on otstarbekas ja kas ta Eesti majanduselu loomulikule arengule kasuks tuleb (Ettevõtjaskond..., 1938). Selle menetlemisel kaheldi, kas „paberi“-süsteem igal alal soovitavaid tagajärgi annab. Arvati, et kui kodanikud nende „paberite“ järgi teatavatesse kutsegruppidesse jaotatakse (näiteks vastava „paberiga“ varustatud isik võiks ainult juukselõikaja olla, teine jälle äriteenija, kolmas – põllusulane), siis äkki seotakse sellega oma kodanikke käsist ja jalust ning piiratakse nende majandusliku tegevuse vabadust (Majanduslik kutseoskus, 1937).

Kokkuvõtvalt võib märkida, et kui algselt nähti eelnõu järgi ette, et tulevikus ei tohiks kaubanduslikke ettevõtteid avada igaüks, vaid ainult need, kel on vastav kutseharidus ja et õpilasi võis pidada ainult see kaupmees, kel endal on kutsetunnistus või kelle ettevõtet juhib kutseõiguslik ärijuht, vanem õppinud kaupleja või majandusametnik, siis vastukaja, alanud sõja ja järgnenud sündmuste tõttu jäi see eelnõu siiski seadusena vastu võtmata.

Kuigi paljud koolid suleti ja ühendati, tegutses siiski enne Nõukogude okupatsioonirežiimi kehtestamist (1939/40 õppeaastal) Eestis 21 majanduslikku õppeasutust.

2.1.3 Raamatupidajakoolitusest Tartu Ülikoolis

Tartu Ülikooli majandusteaduse osakond asutati Eesti töösturite ja kaupmeeste algatusel õigusteaduskonna juurde ja kinnitati ülikooli ettepanekul haridusministri poolt 1920. aasta juulis kaubandusteaduse osakonna nime all ning nimetati ümber majandusteaduse osakonnaks Ülikooli Seadusega 18. juunist 1925. (Kongo, 1932)

Esialgelt oli selle osakonna tarvis ette nähtud õppekohtadena 2 professuuri: 1) praktilise poliitilise ökonomia ja 2) kaubandusteaduse professor, ja 2 dotsentuuri: 1) tegevusteaduse ja 2) kaubandusmatemaatika ja raamatupidamise dotsentuur, ning üks assistentuur. Assistent pidi täitma ka kaubandusmuuseumi hoidja kohuseid. (*Ibid.*)

Õppetöö korraldati kava järgi, mille töötas välja komisjon, kuhu kuulusid ülikooli poolt professor E. Berendts ja professor M. Vittlich ning kaks kaubanduse ja tööstuse esindajat. Õppeaeg oli nähtud ette kolmeaastane ja õppetöö algas 1920. a. sügisel 149 üliõpilasega. Viimaste arv kasvas hoogsalt kuni 1926. aastani, mil tõusis 936 peale, moodustades 20,1% kogu Tartu Ülikooli üliõpilaskonnast. Hiljem, iga-aastase üldise üliõpilaste arvu vähenemisega ülikoolis, vähenes ka majandusüliõpilaste arv ja oli 1931. aastal 594 üliõpilasega 1922. aasta tasemel, moodustades 18,0% kogu Tartu Ülikooli üliõpilaskonnast. (*Ibid.*)

Esialguses õppekavas olid järgmised õppeained: poliitiline ökonomia (teoreetiline), Eesti ajalugu, kaubandusgeograafia, füüsika, keemia, kaubandusmatemaatika poliitiline ökonomia (tegelik), finantsõigus, riigiõigus, administratiivõigus, rahvusvaheline õigus, tsiviilõigus, tehnoloogia, statistika, kaubandusõigus, tsiviil- ja kaubandusprotsess, kaubatundmine, eramajandusteadus, eesti keel, inglise keel ja veel teine võõrkeel – kas saksa, vene, prantsuse, soome või rootsi keel. Õppekava iseloomustas suur õigusainete osatähtsus. Muidugi oli viimane tingitud ka olemasolevatest õppejõududest (osakond loodi ju õigusteaduskonna juurde). Huvitav oli ka see, et esimeseks võõrkeeleks oli inglise keel, millele järgnes valikuna saksa, vene jne.

Kui algusaastatel loeti eesti keeles 6 kursust, vene keeles 12 ja saksa keeles 1, siis 1932. aastal juba eesti keeles 12 kursust ja saksa keeles 3 kursust. Vene keeles enam loenguid ei peetud. Seda võib põhjendada asjaoluga, et esimesed eestlastest majandusõppejõud (Nikolai Köstner, Eldor Fählmann) jõudsid ülikooli alles 1920. aastate teisel poolel. Varem puudus ka eestikeelne õppekirjandus. Alles 1930. aastatel ilmusid eestikeelsed ökonomikaalased teaduslikud originaaltrükised. Sellesse perioodi jääb ka raamatupidamisalaste trükiste keele ja sisu märgatav paranemine ning esimeste erialaste oskussõnastike ilmumine. (Alver, 2016)

Õppekava olulistest muudatustest tuleb mainida 1923. aasta II poolaastal füüsika eksami ärajätmist, riigi-, administratiiv- ja rahvusvahelise õiguse lühendatud kursuse sisseseadmist avalikõiguse nime all ja anorgaanilise keemia asemel entsüklopeedilise keemia (see oli orgaaniline, anorgaaniline ja analüütiline keemia koos sellekohaste praktiliste töödega) õpetamise sisseseadmist. (Kongo, 1932)

1924. aasta Üliõpilaslehes toodud artiklis kritiseeriti õppekava järgmiselt: Tartu Ülikooli kaubandusosakonna õppeainete ja tööde kava ja läbiviimine on iganenud, väga puuduline ja süsteemitu. Ülikooli õppekava on nõrk. (V. K, 1924)

1932. a. kinnitas ülikooli nõukogu majandusteaduse osakonna uue õppekava, milles endistest õppeainetest oli jäetud välja iseseisvate õppeainetena: keemia, tehnoloogia, füüsika, avalikõigus, tsiviilõigus ning -protsess ja eesti keel. Uuteks õppeaineteks oli võetud majandusõigus ja majanduslikkude õpetuste ajalugu. Nõnda olid majandusteaduse osakonna õppeaineteks poliitiline ökonomia (teoreetiline),

majandusajalugu, -matemaatika, statistika, majandusõigus, majandusgeograafia, poliitiline ökonomia (tegelik), raamatupidamine, kirjavahetus, majanduslikkude õpetuste ajalugu, eramajandusteadus, kaubateadus, finants- ja kaubandusõigus ja kaks võõrkeelt. Esimeseks võõrkeeleks oli inglise või saksa keel. Teiseks võõrkeeleks oli keel, mille jaoks oli olemas filosoofiateaduskonnas lektorikursus. Uue õppekava järgi oli pandud pearõhk majanduslikele õppeainetele, st üliõpilased vabastati teistest õppeainetest, et soodustada erialaainetesse süvenemist ja arendada majanduslikku mõtlemist.

Iseseisev majandusteaduskond loodi 1. jaanuaril 1938 ja seal nähti ette 11 professuuri, sh raamatupidamise ja kirjavahetuse professor. 28. aprillil 1939. a nimetati kabinetid ja seminarid ümber instituutideks. Teiste hulgas oli ka raamatupidamise instituut. (Majandusharidus..., 2015)

Seega oli õigusteaduskonna juurde loodud kaubandusosakonnast kasvanud 10 aastaga välja iseseisev majandusteaduskond ühes raamatupidamise instituudiga. Sellele perioodile oli iseloomulik, et täiskohaga õppejõude oli väga vähe ja koolitati laiapõhjalise haridusega ökonomiste. Kitsamat spetsialiseerumist sõjaeelises Eesti Vabariigis ei olnud.

2.1.4 Raamatupidamisalased kursused

Esimese eestlasest majandusteadlasena hakkas Hans Margens korraldama 1906. aastast kaubanduse ja raamatupidamise kursusi, aastast 1909 ühistegevuse kursusi. Ta asutas 1905. aastal Tartus Tütarlaste Kaubanduskooli, mis sai tuntuks Margensi kooli nime all. Vaatamata sellele, et õpilaste arv aastatega suurenes, polnud kool kasumlik. Kool ja selle juures töötavad raamatupidamise kursused muudeti 1916. aastal Tartu II Kooliõpetajate Ühingu Tütarlaste Kaubanduskooliks ja 1918 Tütarlaste Kaubanduse ja Majanduse Keskkooliks.

Lisaks põhjalikumad kaubanduslikku haridust andvatele koolidele tegutses ka kursusi, mille õppeaeg oli poolest aastast kuni ühe aastani. Nii töötasid alates 1919. aastast K. Mohrbergi praktilise raamatupidamise kursused Tartus, A. Liebergi raamatupidamiskursused Viljandis, E. Enno kaubanduskursused Valgas.

Georg Grafi korraldatud „Praktilise raamatupidamise kursused“ olid 1919. aastast alates registreeritud Haridusministeeriumis ja Tallinna linna koolivalitsuses ning kuulusid seega avalike kutsehariduse asutuste võrku. „Praktilise raamatupidamise kursuse“ aluseks oli võetud kuuekuuline praktiline töökava välismaa samalaadsete kursuste programmi ulatuses, mis oli vastavalt Eesti oludele ümber töötatud. Raamatupidamise kursusi hakati läbi viima suusõnal ja ka kirja teel. Esimesi korraldati kolm korda aastas, väikestes gruppides (1934. aastal mitte üle 4 osavõtja grupis, 1937. aastal mitte üle 6) kinnitatud programmi alusel ja need kestsid keskmiselt 3 kuud, nõrgematele õpilastele tasuta järelaitamisega 3–3½ kuud. Õppetasu terve kursuse eest oli 1937. aastal 40 krooni, materjali eest (11 ärraamatut ja kaardisüsteemi kaardid) 5 krooni ja õpperaamatute „Kaubandus arvutamine“ ja „Äriline kirjavahetus“ eest 5 kr. (Graf, 1934 ja 1937)

Kirjateel kursuse ülesandeks oli lihtsalt ja arusaadavalt seletades samm-sammult kätte õpetada töö käik ja tehnika ning anda ülesandeid lahendamiseks, mille järgi õppija algastmest peale kuni aruanneteni (bilanssideni) ka praktilist tööskest omandas. Kirja teel kursusest osavõtjad said 18 suurt formaati õppekirja ja 20 näidete kaasannet (ärraamatute vormid) arvepidamise näidetega, mille järgi õpilased ülesandeid lahendada pidid. Selleks anti kaasa ka 11 ärraamatut-kausta. Lahendatud ülesanded saadeti kursuse büroole läbivaatamiseks ja parandamiseks. Parandatud tööd saadeti

3 päeva jooksul parandatult ja vajalike selgitustega õpilasele tagasi. Seega oli õpilane õpetajaga kirjavahetuses kuni kursuse lõpuni. See õppeviis oli Saksamaal, Inglismaal ning Ameerikas laialt tuntud. Väidetavalt oli umbes 75% raamatupidajatest nendes riikides omandanud raamatupidamise oskuse kirja teel. See õppemeetod asendas täielikult suusõnalise õpetuse ja ei sidunud õppijat aja ega kohaga. (Graf, 1937)

Pühendades õppimisele iga päev 1–2 tundi, võis kursuse läbi töötada 3–4 kuu jooksul. Samas kindlat nõuet selle kohta ei olnud, kuna igale õpilasele anti õppimiseks üks aasta, – sooviavalduse allakirjutamise päevast arvates, vajaduse korral ka pikendust. Kursus loeti alanuks pärast sooviavalduse kättesaamist. Esitatud lõputöö põhjal said kursuse lõpetajad sellekohase kutsetunnistuse. (Graf, 1937 lk 3–8).

Eesti Ühistegeeline Liit asutas 1921. aastal Tallinnas ühistegevuse kursused, mis 1928. aastal nimetati Ühistegevuskooliks. Koolis valmistati ette raamatupidajaid ja müüjaid, õppetöö toimus õhtuti ja kestis 7 kuud (alates 1930. aastast 3 kuud, päeval). (Ühistegevuse Kalender, 1930 lk 60–63). *Põllumajanduslike Ühisuste Revisjoniliit* asutas 1930. aastal nn *Ühistegevuse Instituudi*. Selle nimetuse all tegutsesid pooleaastased õhtukursused (Ühistegevuse instituudi..., 1930), hiljem ka aastased kursused (sellest kuus kuud teoreetilist õpetust ja kuus kuud kohustuslikku praktikat, kas enne või pärast kursuse lõpetamist). Kursusele võeti vastu kuni 40 õpilast. Eelharidusena oli tarvilik keskkooli või põllutöökeskkooli haridus. Instituuti võeti eesõigustatult vastu ülikooli õigus- ja majandusteaduskonna ja põllumajandusteaduskonna lõpetajaid, vanema kursuse üliõpilasi ja pikema praktikaga ühisustes tegutsevaid isikuid. (Põllumajanduslike Ühisuste..., 1934 lk 31)

Aastatel 1925–1928 laekus Põllumajanduslikule Raamatupidamistalitusele rohkesti järelepärimisi ja sooviavaldusi, et korraldataks täielikum põllumajanduslik raamatupidamiskursus „raamatupidamisassistentide ja bilansivõimaliste põllumajanduslike raamatupidajate“ ettevalmistamiseks. Samas oli kavas luua ka vähemalt 10 raamatupidamisühingut. Kursusele astuda soovijatest olid paljud ka karjakontrolli assistendid, kuna paljud Karjakontrolli Ühingud otsustasid hakata taluraamatupidamist korraldama liikmete juures. Kursuste maht varieerus aastate lõikes, kuid jäi vahemikku 130–150 tundi. Kursuse maksumusest kattis poole Põllumajanduslik Raamatupidamistalitus, ülejäänud maksid osalejad. Kursuse maksumus oli osalejale vahemikus 1500–2000 marka (Kirjavahetus ..., 1927).

Raamatupidamise kursused olid Eestis väga populaarsed. 1930ndate aastate alguseks oli raamatupidamiskursuste pakkujaid palju ja osalejate arv märkimisväärne, ainuüksi „Praktilise raamatupidamise kursustest“ oli esimese 18 tegevusaasta jooksul osa võtnud ligi 2200 isikut, nendest kirja teel üle 1000 isiku. (Graf, 1937) Juba 1934. aastal hoiatati ajakirjanduses kõiksugu kursuste eest, mida korraldavad vähese eelharidusega ja koguni ilma praktilise tööoskusega isikud, igasuguste kõlavate nimetuste all, nagu „akadeemilised“, jne., seltsid ja ühingud, kasutades õpihimuliste usaldust ja teadmatust. Ajakirjanduses hoiatati, et õppija peaks vaatama kursuste valikul ette, et oma aega, vaeva ja raha mitte asjata ei raiskaks. (Graf, 1934 lk 9) Samas tõstatati ka küsimus, kas raamatupidajatest on Eestis üleproduktioon? Sellele vastas Haridus- ja sotsiaalministeeriumi osakonna juhataja-direktor sõnadega: „Kohale, mis minu poolt oli väljakuulutatud, sain ligi 100 palvekirja, kuid ainult mõned leidsid neist, kellele koha usaldada oleks võinud.“ (Graf, 1934 lk 11) Sarnast mõtet väljendas ka 1932. aasta Kaubandus-tööstuskoja Teatajas ilmunud artikkel, rõhutades järgmist „*Tõesti meil on olemas raamatupidajaid ja kõrgelt kvalifitseeritud kaubandusteadlasi, kes üksikult täidavad korralikult oma ülesandeid; kuna aga meil seni on puudunud instants, kes oleks*

määranud raamatupidaja või kaubanduse eriteadlaste kvaliteedi, siis võis äritegelane tõsise arveasjanduse eriteadlase peale sattuda ainult hea juhuse tõttu“ (Arveasjanduse asjatundlik..., 1932).

Kui 1925. aastal oli raamatupidamise assistentide puudus, siis 1930ndate aastate keskpaigaks oli nii raamatupidamise kursuste pakkujaid kui ka raamatupidamistöö otsijaid palju, kuid teenuse kvaliteedi kontroll puudus. Seega saadi 1930ndate aastate keskel aru, et on vaja luua kutseksamite süsteem. Kutsesüsteemis nähti nn kvaliteedikontrolli funktsiooni ning arvati, et tööturul osalemist oleks vaja piirata.

2.1.5 Raamatupidamise ja välisrevisjoni kohustuslikkuse juriidilised alused

Eestis kehtinud Venemaa kaubandusseadustiku järgi olid ärraamatuid kohustatud pidama kõik isikud, üksikettevõtted, aktsiaseltsid ja ühingud, kes tegelesid kaubandusega. Erandina olid raamatupidamiskohustusest vabastatud need kaupmehed, kes müüsid kaupa paatidelt, lahtistelt laudadelt või ringi kandes. (Eesti Entsüklopeedia, 1936 lk 1324)

1920ndate alguses olid riigil kõige suuremad probleemid just jaekaubandusega tegelevate ettevõtete ja väikekaupmeestega (st II ja III järgu ettevõtetega). Viimastes valitses arvamus, et raamatupidamine ei oma suuremat tähtsust, sellega tegeldi vähe või üldse mitte ja lisaks arvati, et arvepidamine on vabatahtlik. Väikekaupmehed olid arvamusel, et ärraamatuid läheb vaja üksnes selleks, et ettevõtte läbimüüki kindlaks teha. Kuna ärimaks, mida kõik ettevõtted tasusid, arvutati keskmiste puhtakasuprotsendi normide (*resp.* puhasrentaabluse) tabeli järgi, siis ei pidanud väikekaupmehed raamatupidamist vajalikuks. Ka maksuamet ei tegelnud eriti hoogsalt II ja III järgu ettevõtete ärimaksu väljaarvutamisega, leides, et nende äride raamatud ei ole küllalt täpsed. Kuid just 1920ndatel hakati ikkagi arvama, et puhtakasuprotsendi tabel ei ole õiglane maksustamise alus, sest selle järgi maksustatakse ühel ja samal alal tegutsevaid ettevõtteid üle riigi võrdselt. Sellepärast tunnistati, riigi majandusnõukogu otsuse kohaselt, kaubandusseadustiku järgi peetud ärraamatud ainsaks äriettevõtete maksustamise aluseks. (Arvepidamisest..., 1926)

Ärraamatute seaduspärase pidamise eest oli vastutav ettevõtte omanik ja raamatute kohtule esitamine toimus omaniku vabal tahtel (va üksikud juhud). (Alver, 2004).

Lisaks ettevõtetes töötavatele raamatupidajatele ja arveametnikele vajati ka majanduslaselise haridusega spetsialiste maksuametnike, revidentide jms kohtadele. Suurem vajadus revidentide järele tekkis Eestis 1919. aastal seoses välisrevisjoni läbiviimise kohustusega kõigis ühistegelistes asutustes, kes olid äriliselt tegevad.

Kohustusliku välise revisjoni, mida tuli teha vähemalt üks kord iga kahe aasta jooksul, ülesandeks oli selgitada: a) kas riigi fiskaalsed huvid on rahuldatud, b) kas revideeritav ühistegelise asutus tegutseb seaduste ja oma põhikirja kohaselt, c) kas kolmandate isikute-kreeditoride huvid on seaduslikult kaitstud ja d) kas asutuse asjaajamine on korras. 1926. aastast tuli revidentidel lisaks eelnevale ja raamatupidamise kontrollimisele, tähele panna ka seda, kas tööstusühisustes ümbertöötamiseks võetud tooresainetest normaalne valmissaaduste hulk on saadud ja kas kütet, määrdeõlisid ja muid abimaterjale normaalselt on tarvitatud. (RT nr 46-1926). Viimasest võib järeldada, et revidentidel pidid olema head erialased teadmised nii teoorias kui ka praktikas.

Algselt korraldasid väliseid kohustuslikke revisjone ühistegelistes asutustes kas rahukogud, kus vastav asutus registrisse kantud või erialaliidud, mis ühistegelised asutused ise olid selleks loonud. Liidud pidid rahukogule kahe nädala jooksul teatama nii

oma igast uuest liikmest kui ka väljaastunudest ja väljaheidetutest. Ühistegelised asutused, kes liidu liikmed ei olnud, pidid ise tegema ettepaneku revisjoni korraldamiseks vähemalt 3 kuud enne kahe aasta möödumist viimasest revisjonist. Vastasel korral nimetas revisjoni aja rahukogu. 21.12.1921 välja antud määruse põhjal volitas Rahukogu revident-instruktooreid (andes orderid) läbi viima revisjone ühistegelistes asutustes. (Kirjavahetus..., 1921) Revidentideks määras rahukogu isikuid, kes olid raamatupidamises teoreetiliselt ja praktiliselt vilunud ja rahukogu ees eksami teinud ühistegevuse ning rahaasjanduse alal kehtivate seaduste tundmises. Rahukogudel oli õigus revisjone ära jätta, kui ühistegelise asutus, kes küll ühegi liidu liige ei olnud, oli end omal algatusel juba revideerida lasknud välise spetsialisti (st mitte oma liikme) poolt ja rahukogule esitatud revisjoni protokoll tunnistati rahuldavaks. Rahukogude korraldatud väliste revisjonide kulud kandsid revideeritavad asutused revidentidega kokku lepitud tingimustel; kokkuleppe puudumisel määras sõidukulud ja päevarahad (100–750 marka) rahukogu ja nõudis need sisse riigi vastuvaidlemata nõuete korras. (Kooperatiivühingute..., 1919)

1931. aastast pidi iga ühistegelise ettevõtte olema ühe revisjoniliidu liikmeks. Sel ajal juba tegutsenud ja asutatud ühingud pidid astuma revisjoniliitu kuue kuu jooksul, arvates ühingu registreerimise päevast. See kehtis ka Arveasjanduse Revidentide Ühingu kohta, sest viimasel ei olnud tunnistust/õigust välisrevisjonide läbiviimiseks ühistegelistes asutustes. Liitu kuulumine tähendas liikmemaksu maksmise kohustust. (Kooperatiivühingute ja nende liitude..., 1931 §§ 70, 79; Rahukohtu k.s. § 29).

1931. aastal selgus, et Kohtu- ja siseministeriumis olevatel andmetel oli ühisusi (arvult 87), kes, olnud mõne revisjoniliidu liikmed, kustutatud revisjoniliitude liikmete nimekirjast. Paljud revisjoniliidu liikmeks olnud ühisused olid nimekirjast kustutatud põhjusel, et ühisus ei olnud täitnud korralikult liikme kohustusi, kõrvaldanud revisjonil ilmsikstulnud puudusi vms. Revisjoniliidust väljaheitmine aga raskendas kohtu- ja siseministri tegevust järelevalve alal. Edaspidi tuli revisjoniliitudel esineda kohtu- ja siseministrile likvideerimisele määramise ettepanekuga, kui ühisus ei olnud määratud tähtjal kõrvaldanud kohustuslikul välisrevisjonil ilmsiks tulnud puudusi.

Revisjoniliidu liikme registrist kustutamise teadaande esitamisel tuli revisjoniliitudel täiendavalt märkida, mis põhjusel ühisus kustutatakse liidu liikmete nimekirjast, s.o kas ta ise oli välja astunud, likvideerunud või välja heidetud. (Kohtu..., 1931)

Kui algselt kuulusid kohustusliku välisrevisjoni alla ka kõik väikesed ühingud, olgu liikmete arv nii väike ja ärilised tehingud nii piiratud kui tahes, siis 1932. aastal jõuti järeldusele, et väikeste ühingute suhtes kohustusliku välisrevisjoni korraldamine on asjatu, põhjustades ühingutele ainult kulusid. Põllutöökoda oli juhtinud tähelepanu asjaolule, et kohustusliku välisrevisjoni tõttu oli märgata väikeste põllumajandusliikude ühingute tegevuse lõpetamist. Samuti võidi kohustuslik välisrevisjon ära jätta ühistegelikes asutistes, kus ei tegutsetud ühisuse enda või oma liikmete arvel toodete valmistamise või ümbertöötlemisega, saaduste müügile toimetamise, vara kindlustamise, raha väljalaenamise või hoiule võtmisega. Viimati märgitud ühistegelikes asutistes tegi välisrevisjoni ärajätmise otsused selle revisjoniliidu peakoosolek (tänapäeva mõistes üldkoosolek), kelle liikmete hulka ühistegelik asutus kuulus (§ 70). Seejuures kuulusid kõik ühingud ka edaspidi revisjoniliidu liikmete hulka, kuid revisjoniliit võis neid peakoosoleku otsusel vabastada kohustuslikust välisrevisjonist. (Kooperatiivühingute ja nende liitude seaduse § 69..., 1932)

Kui 1919. aastast teostati välisrevisjoni ühistegelike asutuste üle, siis 1932. aastast toimus krediidasutuste järelevalve krediidiseaduse alusel. 1933. aastal kavatseti ka

korraldada seadusega aktsiaseltside ja osaühisuste järelvalvet. Arhiivimaterjalidest võis leida mitmesuguseid eelnõusid:

- Aruandvate ettevõtete järelvalve seaduse ettepanek;
- Aktsiaseltside ja osaühisuste järelvalve seadus;
- Seadus aktsiaseltside ja osaühingute sundusliku välisrevisjoni kohta (kava).

Töötati välja ka Vannutatud Revidentide Kogu seaduse eelnõu ning 1937. aasta alguses Vannutatud raamatupidamis-ekspertide ametisse panemise seaduse eelnõu, Vannutatud revidentide-käitis¹majandusekspertide instituudi seadus.

Järgnevalt mõned väljavõtted eelpool mainitud eelnõudest:

- Aruandvate ettevõtete järelvalve seaduse ettepaneku § 2 nägi ette, et aruandvate ettevõtete põhikirjade täitmise, äriraamatute korraliku pidamise ja aruannete ning bilansside õige koostamise üle järelvalve teostamiseks nimetab Vabariigi Valitsus majandusministri ettepanekul ametisse aruandvate ettevõtete inspektori. Inspektori asjaajamine revideerimise alal oleks olnud salajane.
- § 5 alusel oleksid järelvalve alla kuuluvad aruandvad ettevõtted maksnud järelvalve kulude katteks igal eelarveaastal riigituludesse summa, mis oleks selleks ette nähtud riigi eelarves. Selle summa oleks aruandvate ettevõtete inspektor jaotanud proportsionaalselt ettevõtete põhikapitalile või eelmise aasta brutotulule. (Aruandvate..., 1933 §§ 2, 4, 5)

Aktsiaseltside ja osaühisuste² järelvalve seaduse § 4 nägi ette järelvalve teostamiseks asutada Kaubandus-Tööstuskoja juurde aktsiaseltside ja osaühisuste järelvalve büroo. Viimase juurde kavandati luua ka vannutatud revidentide kogu. Vannutatud revidendiks määratud isiku oleks vannutanud Tallinna-Haapsalu Rahukogu ja isik pidi vastama järgmistele nõuetele:

- 1) olema Eesti Vabariigi kodanik ja valdama riigikeelt;
- 2) omama kõrgema majandusliku või juriidilise hariduse, millisest nõudmisest võis Kaubandus-Tööstuskoja juhatus teha erandeid majandusministri nõusolekul;
- 3) omama küllaldast praktilist staaži;
- 4) sooritama erilised katsed järelvalve büroo juhatuse koostatud ja Kaubandus-Tööstuskoja juhatuse kinnitatud kava kohaselt erilise komisjoni ees, mille määras Kaubandus-Tööstuskoja juhatus;
- 5) olema vähemalt 30 aastat vana;
- 6) deponeerima § 15 ettenähtud kautsjoni. (Aktsiaseltside ja osaühisuste järelvalve seaduse eelnõu, 1933 § 13)

Kahjude eest, mis võisid tekkida vannutatud revidentide jämeda hooletuse või kuritahtliku tegevuse tagajärjel revideerimisel, vastutasid vannutatud revidendid kogu oma varaga. Nende kahjude korvamise tagamiseks pidid vannutatud revidendid ametisse astumisel deponeerima kautsjoni 1500 krooni Kaubandus-Tööstuskojale. Kautsjonina võis deponeerida nii sularaha kui ka Kaubandus-Tööstuskoja juhatuse poolt vastuvõetavaks loetud väärtpabereid ja panga garantiisid. Kautsjon oleks tagastatud ühe aasta möödumisel pärast vannutatud revidendi kutsest loobumist. (*Ibid.* § 15)

Aktsiaseltside ja osaühisuste järelvalve büroo toimetatavad revideerimised oleksid olnud korralised ja erakorralised. Korralisi revideerimisi oleks büroo juhatuse korraldusel toimetatud kõigis järelvalvele alluvates aktsiaseltsides ja osaühisustes vähemalt üks kord

¹ Ettevõtte sünonüüm, oli kasutusel vabrikute, tehaste, kaupluste jms üldnimetusena. Kohati veel kasutusel 1990. aastatel.

² Nii nimetati osaühinguid.

kahe aasta kestel. Korraline revideerimine oleks ulatunud eelmise ja jooksva aasta tegevusse. (*Ibid.* §§ 20, 21)

Järelvalvele alluvad aktsiaseltsid ja osaühisused pidid esitama büroo juhatusele hiljemalt 15. päeval, arvates koosoleku päevast, revisjonikomisjoni poolt läbi vaadatud ning peakoosoleku kinnitatud aastaaruande ühes ärakirjaga peakoosoleku protokollist aruande kinnitamise ja puhaskasu jaotamise kohta. (*Ibid.* § 23)

Mainitud eelnõud langesid tugeva kriitika alla ja neid vastu ei jõutud võtta. Järgnevalt mõned tähelepanekud:

- Leiti, et eelnõu vastuvõtmisega oleks Eestis tegutsevad aktsiaseltsid sattunud palju halvemasse seisukorda kui kõik sarnased ettevõtted mujal maailmas. Teiste riikide seadused ei tunne alalisi revidente-ametnikke, kelle tegevuse tulemused oleksid pidanud minema väljapoole aktsiaseltsi.
- Ei paistnud põhjendatud olevat aktsiaseltside tegevust veel kahel instantsil revideerida lasta, nagu seda eelnõu ette nägi (majanduseministri revidendid ja Kaubandus-Tööstuskoja juures asuva büroo revidendid), kuna neid juba kolm asutust revideerisid: aktsiaseltsi revisjonikomisjon (tulenes 1927. aasta Aktsiaseltside ja osaühingute kohta käivate seaduste täiendamise seadusest, RT 54), maksuasutused ja riigikontroll. Viimane käis revideerimas, kas maksuinspektor oli ettevõtteid õigesti revideerinud. Paistis selge olevat, et vahetpidamatud revisjonid aktsiaseltside tegevust takistavad. Kavandatu kohaselt ei olnud revidentide tegevuse ulatus ja nende töötamise aeg millegagi piiratud. Põhjalikud revisjonid aga nõuavad revideerijalt aega.
- Eelnõu kohaselt oleks tulnud revideerida 257 ettevõtet, neist Eestis asuvate aktsiaseltsidena ja osaühisustena 241, välismaal asuvate aktsiaseltside osakondadena 16. Kava kohaselt oleks läbi viidud korralised revisjonid, rääkimata erakorralistest, igas ettevõttes üks kord kahe aasta tagant, mispärast korraliste revisjonide arv aastas oleks vähemalt 128. Kui oleks tahetud niisugusel arvul aktsiaseltse ja osaühisusi põhjalikult revideerida, oleks see nõudnud palju revidente ja suuri kulusid. Eelnõus ette nähtud tulusumma oli liiga väike, et katta revideerimise kulusid. (Aktsiaseltside ja osaühisuste järelvalve ja välisrevisjoni..., lk 46–47)
- Kui kehtinud korra kohaselt tegutsesid aktsiaseltside revisjonikomisjonid aktsionäride ja kreditoride huvidest ning maksuasutuste revidendid riigi huvidest lähtuvalt, siis eelnõu järgi oleksid revidendid pidanud nii aktsionäride ja kreditoride huve ühelt poolt kui ka riigi huve teiselt poolt silmas pidama. Sellised revidendid kalduksid kas ühele poolele, mis teisele poolele kahjulik on, või jälle oma ebamäärase seisukorra tõttu ei suudaks midagi ära teha.

Tehti ettepanek, et revideerimist võiks parendada asjatundjate-raamatupidajate kaudu, kellest praeguste aktsionäride asemel revisjonikomisjoni saaks moodustada ja keda ettevõtte peakoosolek selleks valib. Oldi veendunud, et kavatsetava revideerimise viisi tõttu paljud aktsiaseltsid peavad oma tegevuse lõpetama või paremal juhul oma ettevõtte ümber korraldama isiklikuks ettevõtteks. (*Ibid.* lk 40–42) Samas kommenteeris 5. oktoobril 1935 kaubandusinspektor eelnõuga seonduvat järgmiselt: „*Oli aeg, kus sundusliku välisrevisjoni peaülesandeks oli kaitsta väikest aktsionäri või hoiuseomanikku, nn „väikest meest“.* Uuema aja sellekohase seadusandluse, kui ka vastava literatuuri tendents sihib kindlalt selle poole, et sunduslik välisrevisjon täidaks riiklike ja rahvamajanduslike ülesandeid, et selgitada, mil määral aktsiaselts täidab oma ülesannet kui liige kogumajanduses. Silmas pidades meie olusid, on viimatinimetatud

revisjoniülesandel meil, kui maal, kus võõra kapitali osatähtsus ettevõtluses võrdlemisi suur, eriline tähtsus, kuna nn „väikest meest“ meie suuremates aktsiaseltsides peaaegu ei esine.“ (Vannutatud revidentide-..., 1937)

Seega Eesti oludes ei oleks olnud ka mõeldav inglise süsteem, kus seadus ei nõudnud ametliku revidendi kasutamist. Samuti oli vastuvõetamatu saksa süsteem, kus revidenti võis valida sellekohasest avalike revidentide nimekirjast, sest siis oleks olnud tööd peamiselt sellistel revidentidel, kes midagi ei näe. Arvati, et Eesti tulevane revisjonikorraldus peaks olema kas täiesti riiklik (kui pidada silmas esijoones rahvusriiklike huvideid), või poolriiklik (nt Kaubandus-Tööstuskoja juures tugeva riikliku järeelvalvega), kui tahetakse rohkem rõhku panna nõuande osale, sest oli karta, et riiklik revisjon (krediidi- ja kindlustusasutuste inspeksiooni eeskujul) ei suuda olla ühtlasi ka nõuande asutuseks. Eeltingimuseks seati, et revideeritav ei saaks valida endale revidenti, vaid ta oleks määratav revideerivalt asutuselt. (*Ibid.*)

Kui algselt (1933) olid aktsiaseltside ja osäühisuste järeelvalve seaduses nõuded (nt keda ei või revidendiks määrata jne), millele pidi vannutatud revident vastama, siis 1937. aasta lõpuks koostati eraldi Vannutatud revidentide seadus (mida kahjuks vastu ei jõutud võtta) ja eelpool nimetatust kustutati see osa. Seega välisrevisjonide kohustuslikuks tegemist aktsiaseltsidele ja osäühisustele pärast kriitikat enam niivõrd oluliseks ei peetud, küll aga nähti vajadust vannutatud revidentide järele, kelle abi kasutamine oleks vabatahtlik. Viimast kinnitab järgnev tekst: „*Enne Kaubandus-tööstuskoja juurde raamatupidamis-ekspertide (vannutatud revidentide) ameti loomist tõe-stati äri- raamatute väljavõtteid notarite poolt, kes aga milgil määral ei süvene raamatutesse, vaid piirduvad üksnes ette pandud ära kirjade õigeks tunnistamisega. Sellepärast peeti vajalikuks instantsi loomine, kes kontrolliks bilanssi ja väljavõtteid ka sisuliselt, millega antakse niisugustele aktidele eriline usaldusväärsus. Samuti puudus korraldus ja järeelvalve aktsiaseltside ja osäühisustele ülevõetud varanduste kontrollimisel.*“ (Vannutatud revidentide-... seletuskiri, 1937). Seaduseelnõu seletuskirjas oli soovitus, et Kaubandus-Tööstuskoda võiks ametisse nimetada eksperte ilma eelnõus ettenähtud katseteta kolme aasta kestel. (§ 19) Kuna ekspertide abi kasutamine oli täiesti jäetud asjaomaste vabaks äranägemiseks, tuli üldise korrana ette näha nende tasude määramist kokkuleppel.

2.1.6 Välisrevisjone teostanud liidud ja nende analüüs

Järgnev ülevaade hõlmab aastatel 1919–1940 tegutsenud ja välisrevisjonidega seotud organisatsioone, mis olid kantud Seltside, Ühisuste ja Liitude Registrisse.

Põllumajanduslike Ühisuste Revisjoniliit alustas tööd 1926. aastal, sest leiti, et Ühistegelise Liidu välisrevisjon ei olnud õiglane, olles ühisustele liiga kallis. Ei pooldatud seda, et üks ja sama asutus teostab välisrevisjoni nii tarvitajate kui ka valmistajate ühisustes.

Tabel 2. Aastatel 1919–1940 välisrevisjone teostanud liidud

Aastad	Nimetus
1919–1940	Eesti Ühistegeline Liit
1926–1937	Põllumajanduslike Ühisuste Revisjoniliit
1926–1937	Ühistegeliste Ettevõtete Revisjoni Liit „Ühistöö“

Allikas: Lisa 1

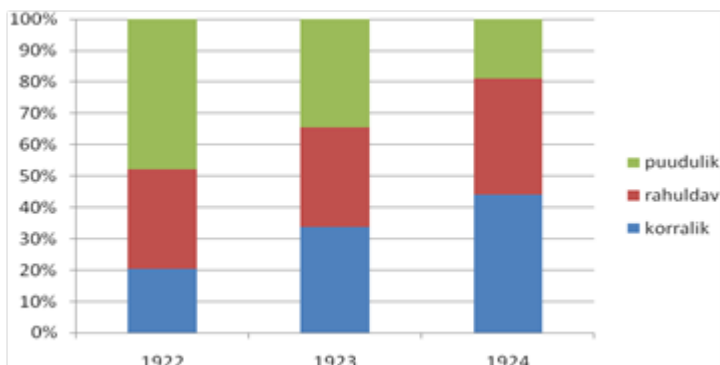
Tabelis 2 toodud revisjoniga tegelevatel liitudel oli põhikirja järgne eesmärk/ülesanne ühisustele nõuandmine ja liidu liikmeks olevate ettevõtete revideerimine mitte harvem kui üks kord kahe aasta jooksul. Iga aasta jaanuaris ja juulis pidid liidud esitama rahukogudele teated revisjonidest, mis liitude juures registrisse kantud ühistegelistes asutustes olid ette võetud. Valdavalt teostasid välisrevisjone Eesti Ühistegeline Liit ja Põllumajanduslike Ühisuste Revisjoniliit.

Liitudel oli palju ühiseid jooni: juhatus asus Tallinnas ja tegevuspiirkond terve Eesti, revidente valis ja määras ametisse juhatus. Revidentidelt nõuti:

- Põhjalikku Itaalia ja Ameerika raamatupidamise süsteemi tundmist, samuti ühisuste eriraamatupidamise viiside tundmist.
- Tempelmaksu, vekslid, kaubanduse ja muude seaduste tundmist, niipalju, kui see vastavate ühistegeliste asutuste revideerimiseks vajalik.
- Täielikku ühistegeliste asutuste asutamise ning valitsemise korra tundmist.
- Vilumust revideerimises ja revideerimise korra tundmist.

Eesti Ühistegeline Liit ja Ühistegeliste Ettevõtete Revisjoni Liit „Ühistöö“ nõudis revidentidelt lisaks ka vähemalt kõrgemat rahvakooli haridust.

Revisjonide eesmärgiks oli hinnata, kas revideeritav ettevõtte tegutseb seaduste ja põhikirja kohaselt, kas kolmandate isikute (kreditoride) huvid on kaitstud, kas fiskaalsed huvid on rahuldavad, kas ettevõtte korraldus, asjaajamine ja raamatupidamine on korras ja kooskõlas tõendavate dokumentidega ja kas kassa ja varanduslik olukord vastab raamatutele. Kui 1920. aastal oli Eesti Ühistegelises Liidus ainult 2 revident-instruktorit, siis 1924. aastal juba 14. Vajadus revidentide järgi oli tingitud 1919. aasta seaduse muudatusest, millega tehti välisrevisjon kohustuslikuks ja revideeritavate ettevõtete arv seetõttu kasvas. Aastatega muutus asjaajamine ja raamatupidamine ka revideeritavates ühisustes paremaks. Viimast illustreerib Joonis 9.



Joonis 9. Hinnang asjaajamisele/raamatupidamisele revideeritud ühingutes

Allikas: Eesti Ühistegeline Liit

„Ühistöö“ ja Põllumajanduslike Ühisuste Revisjoniliit likvideeriti 1937. aastal, kuna 15. jaanuaril 1937 kehtestati Kooperatiivühingute ja nende liitude välisrevisjoni seadusega, et kohustuslikke välisrevisjone korraldab Ühistegevuskoda. Senised kohustusliku välisrevisjoni tegemise õigust omanud liidud kaotasid mainitud õigused ja nad olid kohustatud teostatud välisrevisjonide protokollid ühes viimaste juurde kuuluvate materjalidega üle andma Ühistegevuskojale.

Seadusest tulenevalt kuulusid kõik kooperatiivühingud kohustusliku välisrevisjoni alla. Seni olid seda ainult äriliselt tegutsevad ühingud. Revideerima hakkasid revidendid, kelle nimetas ametisse ja vabastas ametist Ühistegevuskoja juhatus majandusministri kinnitamisel. Seni kuulus seaduse järgi järelevalve täielikult siseministrile. (Kooperatiivühingute..., 1937 § 1)

Seadusandlikult ei olnud reguleeritud aktsiaseltsidele ja osaühingutele kohustuslikku välisrevisjoni. Samas tunti vajadust revidentide järele, mis andis tõuke luua Inglise „Chartered Accountant“ ja Saksa „Treuhand & Bücherrevisoren“ instituutide eeskujul 1931. aastal Arveasjanduse Revidentide Ühing, lühendatud nimega ARÜ. Ühingu juhatus asus Tallinnas. Põhikirjajärgne eesmärk/ülesanne oli pakkuda oma liikmetele:

- asjaajamise ja raamatupidamise revideerimist,
- nõustamist maksude alal ning äride organiseerimise, saneerimise ja likvideerimise puhul,
- ekspertiise jne (vt Lisa 1).

Samuti arendada ning levitada teadusliku arveasjanduse meetodeid ja põhimõtteid kirjanduse, kursuste, loengute jms abil ning korraldada liikmete huvides vastastikku abiandmist.

Ühingusse olid koondunud kõigi arveasjanduse valdkondade parimad asjatundjad. Kui revisjoniliitude liikmeks võisid olla Eestis registreeritud ühistegelised ettevõtted, siis ARÜ liikmeteks võisid olla eesti kodanikud vanuses alates 30 aastat, kes olid

- kas kõrgema haridusega ja vähemalt 5 aastat laitmatult ja iseseisvalt majandusettevõtetes töötanud vastutaval kohal juhina, prokuristina, revidendina, raamatupidajana, õpetajana arveasjanduse alal jne;
- või kaubandusliku keskharidusega ja vähemalt 10 aastat laitmatult ja iseseisvalt arveasjanduse alal töötanud;
- või silmapaistvate teoste autorid või silmapaistvad tegelased arveasjanduse alal.

Seega ARÜ liikmeskonda ei kuulunud ettevõtted, ühisused, vaid nendele osutasid teenust ARÜ liikmed. Ühingu tegevus ei piirdunud ainult ettevõtete revideerimisega. Ühingu liikmete poole pöördui ka äride likvideerimise või tegevuse ümberkorraldamise küsimustes, ka uute ettevõtete organiseerimise ja ettevõtte kaubandusliku ala juhtimise küsimustes. Äridevaheliste tüliküsimuste lahendamine arveasjanduse alal anti arveasjanduse eriteadlastest moodustatud vahekohtutele, mis hoidis ära pikki ja kulukaid kohtuprotsesse. Samuti levitas ühing põhikirjast tulenevalt teadusliku arveasjanduse meetodeid ja põhimõtteid kirjanduse, kursuste, loengute, nõupidamiste jms abil. Leiti, et eriti kasulik on väljaspoolt erapooletu asjatundja kaasamine ettevõtetes, kus on mitu omanikku. Erapooletu revisjoni tulemused rahustaksid kõiki osanikke ja langeks ära asjatu üksteise kahtlustamine, mis aina takistab ettevõtte loomulikku arengut. Seni oldi ainult mõnda väliskapitaliga tegutsevat ettevõtet järjekindlalt revideeritud vastavate välismaa revisjoniseltside esindajate poolt. Luksuseks loeti võõra revidendi kaasamist, abistamiseks aktsiaseltsi või osaühingu revisjonikomisjoni.

Kui asutamisaastal oli ühingul liikmeid 105, siis enne 1937. aasta likvideerimist 100 liiget. (ARÜ..., 1937)

2.1.7 Raamatupidamisalased ühingud, liidud ning nende analüüs

1920. aastaks oli tegutsevaid kaubandus- ja kommertskoole Eestis kümme ning praktilise raamatupidamise kursused olid osutunud väga populaarseks. Seega saab väita, et oli tekkinud arvestatav hulk raamatupidamisalaste teadmistega inimesi, kel tekkis soov ja vajadus koonduda, misjärel registreeriti aastatel 1921–1940 kõige rohkem raamatupidamisalaseid ühinguid Eesti ajaloos.

Järgnevalt käsitletakse aastatel 1921–1940 pikemat aega tegutsenud raamatupidamise valdkonnaga seotud organisatsioone, mis olid kantud Seltside, ühisuste ja liitude registrisse. Tabelist 3 võib näha suhteliselt sarnase nimetuse ja põhikirjajärgse eesmärgiga ühinguid. Kui Riigi ja Omavalitsuse Raamatupidajate Kolleegiumi, Raamatupidajate ja Kontoriametnikkude Ühingu ning Ühistegeliste Asutiste Raamatupidajate Ühingu juhatus asus Tallinnas, siis Raamatupidajate Vastastikku Abiandmise Seltsi ja Eesti Raamatupidajate ja Kontoriametnikkude Vastastikku Abiandmise Seltsi asukoht oli Tartu linn. Kõigi ühingute tegevuse piirkond laienes üle Eesti Vabariigi.

Tabel 3. Aastatel 1921–1940 tegutsenud raamatupidamisalased ühingud ja seltsid

Aasta	Nimetus	Juhatuse asukoht
1921–1929	Riigi ja Omavalitsuse Raamatupidajate Kolleegium	Tallinn
1924–1939	Raamatupidajate Vastastikku Abiandmise Selts	Tartu
1928–1940	Eesti Raamatupidajate ja Kontoriametnikkude Vastastikku Abiandmise Selts	Tartu
1926–1940	I Viru Raamatupidamise Ühing	Rakvere
1930–1939	Raamatupidajate ja Kontoriametnikkude Ühing	Tallinn
1935–1939	Ühistegeliste Asutiste Raamatupidajate Ühing	Tallinn

Allikas: autori koostatud Lisa 2 andmete põhjal

1923. aastal kanti registrisse ka Üleriikline Raamatupidajate Ühisus ja Üleriikline Eesti Raamatupidajate Selts. Kuna ühingud ei olnud politseiprefektile teatanud juhatuse koosseisu ega asukohta, peatati tegevus registreerimisest kuni 1939. aastani. Ühingud likvideeriti 1940. aastal. (Tallinna-Harju..., 1939; Tallinna linnas..., 1940)

Registreeritud ühingute põhikirjajärgsed eesmärgid/tegevused on toodud Lisas 2. Lisaks erialase enesetäiendamise ja abiandmise võimaluse pakkumisele oli tollastele seltsidele omane ka sotsiaalset laadi abi andmine oma liikmetele, st et ei piirdutud üksnes nõustamisega, vaid anti ka materiaalseid hüvesid/toetusi. Samas aga nõuti liikmetelt sisseastumis- ja iga-aastast liikmemaksu. Põhikirjast tulenevalt anti pea kõigis ühingutes (va Riigi ja Omavalitsuse Raamatupidajate Kolleegiumis) oma liikmetele ja nende perekondadele juhatuse heaksarvamisel abiraha haiguse ja tööpuuduse ajal, laene, lahendati tekkinud probleeme ühingu liikmete ja nende teenistusandja vahel ning vahendati töökohti. Sageli esines põhikirjalise tegevusena ka arstirohtude muretsemist ja arstiabi osutamist. Lubati ka muretseda igasuguseid tarbeasju võimalikult madalate hindadega, selleks otstarbeks sellekohaste kauplustega kokku leppides ja tarvitajate ühisusi asutades. Samuti lubati muretseda odavaid kortereid ja ehitada ühiselumaja.

Kui Tabelis 3 toodud organisatsioonidest esimene oli suunatud riigi ja omavalitsuse raamatupidajatele ja viimane ühistegeliste asutiste raamatupidajatele, siis ülejäänud nelja liikmeskond oli laiahaardelisem. Sinna kuulusid isikud, kes mingil viisil raamatupidamise valdkonnaga seotud olid.

Lisas 3 on toodud ühingute liikmetele esitatavad tingimused/nõuded, mis vägagi erinevad. Mõne ühingu puhul oli nõutav vanus, teisel erialane töökogemus või erialaste teadmiste omandamine (st hariduslik nõue). Esines ka liikmelisuse erinevusi ühingu sees, millest sõltusid ka sõnaõigus (aktiivsed/passiivsed liikmed) ja/või liikmemaksu suurus (eluaegsed/tegevad/toetajad liikmed). Ühingutesse kuulumine oli vabatahtlik.

Massilisemalt hakati ühinguid ja liite likvideerima 1930. aastate lõpus. Kuna rahukogudel jäi ühingute ja liitude tegevuse üle kontrollimisel (kas põhikiri vastab seaduse muudatustest tulenevatele nõuetele, kes on juhatuse liikmed isikuliselt, kas ühing kuulub mingisse revisjoniliitu jne) ressursi väheks, siis hakkasid sellega põhjalikumalt tegelema ka politseiprefektuurid. Selle tulemusena osa ühinguid likvideeriti ja mõned ka ühinesid.

Osalt olid likvideerimised tingitud ka seadusemuudatustest, mis nägid ette, et ühe kutseala või töoharu kohta võib ühes ja samas piirkonnas olla ainult üks kutseühing.

Töövõtjate kohalikud kutseühingud võisid kutsealade või töoharude järgi ühineda üleriigilisteks töövõtjate kutseühingute³ liitudeks. Ühe kutseala või töoharu kohta võis olla ainult 1 üleriigiline liit ja kutseühing võis kuuluda ainult ühte liitu. (Töövõtjate kutseühingute..., 1938 §§ 2, 3) Nii näiteks likvideeriti 1939. aastal Raamatupidajate ja Kontoriametnikkude Ühing Eestis liitumise teel Tallinna Äri-, Kontori-, Kantselei- ja Kooperatiivteenijate Kutseühisusega. Liitumisel moodustus Tallinna Kontoriametnikkude Kutseühing.

Siseministril oli õigus nõuda esitatud põhikirjas mõne tööala lisamist, mis oma iseloomult kuulus sellesse kutsealasse ja mille töövõtjad võiksid kuuluda antud ühingusse või liitu. Siseministril oli ka õigus lasta revideerida töövõtjate kutseühingute ja nende liitude tegevust (Töövõtjate kutseühingute ja nende liitude seaduse..., 1939 §§ 2, 22).

Kokkuvõtvalt võib märkida, et aastatel 1921–1940 registreeriti kõige rohkem raamatupidamisalaseid ühinguid Eesti ajaloos. Sellesse perioodi jääb ka suurim hulk raamatupidajaid, kes on kuulunud erialastesse ühingutesse. Erinevalt tänapäevast ei korraldanud ühingud kutseeksameid ega olnud kutse andjateks. Lisaks eriala arendamisele ja liikmete nõustamisele, rõhutati tollal sotsiaalset laadi teenuste pakkumist (abiraha, laen jne) ja kaupade/teenuste ostmisel soodustuste saamist.

2.2 Raamatupidamisspetsialistide koolitamine Nõukogude perioodil

Selles jaotises ei käsitleta kutseühinguid, sest raamatupidamise kutseühinguid Nõukogude Eestis ei olnud. Samuti ei ole kajastatud vaadeldava perioodi tööhõivet, sest pärast haridusametuse lõpetamist suunati õppurid tööle, mis välistas pärast kooli lõpetamist töötuks jäämise.

³ Töövõtjate kutseühinguks loeti töövõtjate koondis, kes oli ühise tegevuse alaks võtnud oma liikmete kutseala arendamise ja majanduslike ühishuvide kaitse teostamise. (Töövõtjate kutseühingute ja nende liitude seadus 1938, § 1)

2.2.1 Koolikorraldusest ja kvalifikatsioonisüsteemist

1940. aasta augustis reorganiseeriti (NSV Liidu) Likvideerimisseaduse alusel sihtasutuste, organisatsioonide ja eraisikute ülalpeetavad koolid riiklikeks koolideks. Kutsehariduslikud õppeasutused töötasid 1940/41. õppeaastal kohandatud õppeplaanide ja erijuhendite järgi, mis töid majanduskoolitusse palju segadust.

Kui paljud eelmise sajandi esimesel poolel töötanud raamatupidajad olid erialase hariduse omandanud kommertskoolides, siis sõjajärgsetel aastatel asuti agaralt looma tehnikume ja kutsekoole. Kui 1940/41. õppeaastal oli Eesti NSV-s 17 keskeriõppeasutust (mõned Eesti Vabariigi aegsed olid selleks ajaks juba likvideeritud), siis 1944/45. õppeaastal töötas 40 tehnikumi ja muud keskeriõppeasutust (Eesti NSV ajalugu, 1971). Aastail 1945–1949 loodi muude tehnikumide hulgas ka Vabariiklik Nõukogude Kaubanduse Tehnikum. Kaubandus- ja üldse majanduskeskkoolide arv aga vähenes.

Pärast II maailmasõda (1945. aastal) algas haridussüsteemi muutmine vastavalt NSV Liidus kehtivale korrale (Gordejev, 2007 lk 6). Tehnikumides omandasid kaheksaklassilise või keskharidusega kodanikud keskerihariduse. Praktika oli õppe- ja kasvatusprotsessi koostisosa, mis andis õppuritele kogemusi tööks spetsialistina, aga tehnilistel ja põllumajanduslikel erialadel peale selle ka kvalifikatsiooni ühel töölikutsealal (Eesti NSV haridusseadus, § 45).

Kõrgharidust anti keskharidusega kodanikele ülikoolides, instituutides, akadeemiates ja muudes õppeasutustes, mis olid sätestatud korras kantud kõrgemate õppeasutuste hulka. Nii kõrgemates kui ka kesk-eri õppeasutustes võis õppetöö toimuda päevas, õhtuses ja kaugõppe vormis. Nimetatud õppeasutustes töö kõrval õppimine oli eriala saamise ja kvalifikatsiooni tõstmise viis isikutele, kes töötasid rahvamajanduses.

Raamatupidamisalast haridust oli võimalik omandada ja kvalifikatsiooni saada ikkagi kesk-eri või kõrgema astme õppeasutuses. Lõpetajale anti kvalifikatsioon vastavalt saadud erialale ning ühtse vormi kohane diplom. Raamatupidaja kvalifikatsiooni võis saada tehnikumi lõpetaja riiklike eksamite sooritamisel, ülikooli lõpetajale omistati ökonomisti kvalifikatsioon pärast riigieksami sooritamist ja diplomitöö kaitsmist. Eriala õppida soovijatele raamatupidamisalaseid kursusi (nagu tänapäeval ja ka sõjaeelse Eesti Vabariigi ajal) Nõukogude ajal ei olnud. Korraldati plaanilisi kvalifikatsiooni tõstmise kursusi, kuhu suunati töötavaid inimesi.

Kõrgemate õppeasutuste peaülesandeks oli ka valmistada ette teaduslikku ja pedagoogilist kaadrit, tõsta kõrgemate ja keskeriõppeasutuste õppejõudude, samuti vastavates rahvamajandusharudes töötavate kõrgharidusega spetsialistide kvalifikatsiooni. Rahvamajanduse spetsialistide kvalifikatsiooni tõstmine toimus instituutides, kõrgemate õppeasutuste teaduskondades ja osakondades, teaduslikes uurimisasutustes, kvalifikatsiooni tõstmise kursustel ja eesrindlikes ettevõtetes korras, mille määras NSV Liidu Ministrite Nõukogu (Eesti NSV haridusseadus §§ 48, 52). Näiteks Tartu Ülikooli lõpetanud ja raamatupidajana töötav isik kutsuti iga viie aasta tagant kursusele, mis kestis 1 kuu ja toimus statsionaarse õppevormi alusel – seega oldi töölt eemal. Kursustel oli 8 tundi loenguid viiel päeval nädalas, neli laupäeva oli jäetud arvestusteks. Veel nõuti ulatuslikku iseseisvat tööd õhtu- ja öötundidel. Kursuse lõpus oli vaja koostada ja kaitsta uurimistöid. (Rahvamajandusharude..., 1960) Kokkuvõtvalt võiks märkida, et need kursused olid osalejatele väga koormavad.

Väga aktiivselt tegutses 1960. aastatel Kutsehariduse Peavalitsuse Õppe-Metoodiline Kabinet. Kabineti töö keskseteks ülesanneteks olid koolide töötajate kvalifikatsiooni tõstmine, koolide varustamine metoodilise kirjandusega, üleriigiliste aine- ja metoodiliste

komisjonide töö ja selle kaudu vastavate üksuste töö juhendamine koolides ning koolide inspekteerimine. Reeglina pidi viimane toimuma üks kord kahe aasta jooksul.

Kõigis koolides pöörati suurt tähelepanu pedagoogide iseseisva enesetäiendamise korraldamisele, samuti õppetundide kvaliteedile. Toimus tundide vastastikune külastamine, millele järgnes kollektiivne analüüs hinnangu andmiseks. Õppe-kasvatustöö koolisisene kontroll toimus kohustusliku, jooksvaks kuuks koostatud sisekontrolli plaan-graafiku alusel, mille täideviijad olid valdavalt kooli juhtkonna liikmed. Möödunud kuu kontrolli tulemusi arutati kas kooli juhtkonna nõupidamisel või õppenõukogus. (Ojasoo, 2005 lk 14)

1971. aastal algas plaanipärane üleminek kutsekeskharidusele. 1982. aastaks olid kõik linna- ja maakutsekoolid kujundatud 4-aastase õppeajaga kutsekeskkoolideks. Mõnede kutsekeskkoolide juures säilitati ka üksikud 1–2aastase õppeajaga õpperühmad nendele noortele, kes soovisid õppida ainult eriala. Paljude õppeasutuste juures tegutses lisaks päevasele ka õhtune osakond.

Kutsekeskharidusele ülemineku algul oli noorte huvi kutsekeskhariduse omandamise vastu väga suur ja kerkis uus probleem. Selgus, et küllaltki paljudele ei olnud eriala ja keskhariduse üheaegne omandamine jõukohane. Väljalangevus õppetöoga toimetulematuse tõttu kasvas kutsekeskkoolides 25–30%ni. Probleem lahendati sel teel, et mõnedes kutsekeskkoolides hakati taas avama nn tavalise kutsekooli õpperühmi (õppeaeg 1–2 a). Samaaegselt seadustati kutsekeskkoolides nn astmeline õpe. Sellega võimaldati nendel õppuritel, kellele keskhariduse omandamine ei olnud jõukohane, lõpetada kool teise või kolmanda kursuse järel. Nende õppurite õpe korraldati individuaalõppekava alusel. Neis õppekavades pöörati põhitähelepanu praktilisele erialasele väljaõppele. Õppeaasta lõpul, kevadel, toimus erialaeksam. Selle tulemusena ei lahkunud ükski õppur koolist „tühjade kätega“. Kuigi õpitud erialal omandatud teadmised ning tööoskused ei küündinud kutsekeskkooli lõpetanu tasemele, olid need siiski piisavad selleks, et õpitud erialal tööle asuda. Peale erialase väljaõppe taseme kohta välja antud tunnistuse väljastas kool õppurile ka tõendi selle kohta, millises mahu ta oli kutsekeskkoolis õppinud üldhariduslikke õppeaineid ja millised hinded ta oli nendes õppeainetes saanud. See vabastas õppuri õhtukoolis õpingute jätkamise korral nende ainete korduvast õppimisest, mille eest oli juba kord rahuldavad hinded saadud. Kuna õppeasutuse ennetähtaegse lõpetamise initsiatiiv võis tulla ka kooli administratsioonilt, siis see kohustas õppureid õppetöösse märksa tõsisemalt suhtuma. (Ojasoo, 2005 lk 15)

Eesti NSV hariduse alusprintsipiideks olid iga liiki hariduse tasuta andmine, riiklike stipendiumide süsteem ning õpilaste ja üliõpilaste ainealine abistamine muul viisil, mitmesuguste tootmisõpetuse ja töötajate kvalifikatsiooni tõstmise vormide organiseerimine. Lisaks eelnevale ka teatud õppurite täielik riiklik ülalpidamine. Tähtsal kohal oli haridussüsteemi ühtsus ja iga liiki õppeasutuste järjepidevus, mis pidi tagama võimaluse siirduda madalamatelt õppeastmetelt kõrgematele. (Eesti NSV haridusseadus, 1974 § 3).

Samas oli korraldatud ka ettevõtete, asutuste ja organisatsioonide osavõtt hariduse arendamisest. Riiklikud ettevõtted, asutused ja organisatsioonid, kolhoosid ning kooperatiivsed ja muud ühiskondlikud organisatsioonid osalesid aktiivselt hariduse arendamises, tootmisõpetuses ja töötajate kvalifikatsiooni tõstmises ning abistasid töölisi, kolhoosnikuid ja teenistujaid hariduse omandamisel.

1963. aastal võeti vastu Eesti NSV Rahvamajanduse Nõukogu põhimäärus „Tööliste ettevalmistamise ja kvalifikatsiooni tõstmisest vahetult tootmises“ (Tööliste...1964). Tulenevalt Eesti NSV Haridusseaduse § 40 lõid ettevõtted, asutused ja organisatsioonid

vajalikud tingimused õppe- ja tootmisbaasi õppetöö teoreetiliseks ja praktiliseks läbiviimiseks. Noortele, kes asusid tootmisse pärast üldharidusliku kooli lõpetamist ja isikutele, kes töötasid rahvamajanduses ning soovisid omandada uut eriala või tõsta kvalifikatsioonijärku, organiseeriti õhtused (vahetusega töötavad) kutsekoolid, samuti kursused, õppekombinaadid ning muud kaadri ettevalmistamise ja kvalifikatsiooni tõstmise vormid vahetult tootmises.

Kvalifikatsioonitaseme tõstmiseks tuli sooritada *kvalifikatsioonieksam*, millele pääsemise üks tingimus oli sellekohase teoreetilise või praktilise õppe läbimine. A. Rätsepa koostatud metoodilises juhendis „Kvalifikatsioonieksamite ettevalmistamise ja läbiviimise korrast ettevõtetes“ on avatud eksami mõiste ja sisu järgmiselt: „Kvalifikatsioonieksam on ettevõtte tingimustes teadmiste, oskuste ja vilumuste kontrollimise üks meetodeid, mille kaudu saadakse andmeid õpilase tehniliste teadmiste tasemest, tootmisoskusest ja vilumustest vastavalt tariifi-kvalifikatsiooniteatmikes ning õppeprogrammides kehtestatud nõudmistele antud kutsealal ning kvalifikatsioonijärgus. Kvalifikatsioonieksamid koosnevad proovitööst ja tehniliste teadmiste kontrollist suulise küsitluse teel. Eksameid sooritada ei lubata neil, kes pole lõpetanud teoreetilist või praktilist õppust.“ (Rätsep, 1973 lk 3).

Et soodustada koolist väljalangenutel tööturule sisenemist, võimaldati ka raamatupidamise eriala õppivatel isikutel (TPI-s, Vinni Näidissovhoostehnikumis) praktika läbimisel ja eksami sooritamisel saada töölikkvalifikatsioon.

Töölases koolituses osalema motiveeris *tariifi-kvalifikatsioonisüsteem* ning selle osaks olnud kvalifikatsioonieksamite ja neiks valmistumise kursuste süsteem. Töötajate tööoskuste määramine ja palga reguleerimine toimus nii üldise kui ka tootmisharude tariifikvalifikatsiooniteatmike alusel. Raamatus „Töötajate kvalifikatsioon ja palk“ selgitab I. Külaots: „Tööliste palgakorralduses on määrav tariifisüsteem, mille alusel makstakse tööliste palka. Tariifisüsteemi abil määratakse kindlaks töö hulk ja kvaliteet, arvestades kvalifikatsiooni, töötingimusi, tööprotsessi tähtsust nii ettevõtte, tootmisharu kui ka kogu rahvamajanduse seisukohast ... Ühtne tariifisüsteem eeldab tööde keerulisuse ja tähtsuse võrdlemist selleks, et tagada võrdse kvaliteediga tööde eest võrdset tasumist. Seda võimaldab tariifi-kvalifikatsiooniteatmik.“ (Külaots, 1970 lk 21–22).

Olgu märgitud, et kui tootmisharusisene ja tootmisharudevaheline diferentseerimine toimus tööliste osas tariifisüsteemi kaudu, siis inseneritehniliste töötajate ja teenistujate puhul ametipalkade süsteemi abil. (Külaots, 1970 lk 10)

Tariifi-kvalifikatsiooni teatmikke koostati tegevusvaldkondade kohta eraldi (kalatööstuse, raudtee ettevõtete, liha- ja piimatööstuse jne). Sellist ühtset teatmikku, kus oleks määratletud ainult raamatupidajate palgad, ei olnud. Raamatupidajad olid muude sektorite/tegevusvaldkondade juures ja palgainfo oli ka vastavalt leitav. Tasu suurus sõltus eelkõige tegevusvaldkonnast (pearaamatupidajatel ka organisatsiooni grupist), lisaks arvestati ka staaži ja haridustaset. Näiteks 1968. aastal oli kaubandusettevõtete raamatupidajate kuupalk vahemikus 62–75 rubla, vanemraamatupidajatel 70–90, pearaamatupidajatel 70–120 rubla. Samas maksti lisaks põhipalgale iga kuu töötulemuste alusel ka preemiat tegelikult töötatud aja eest. Preemiaks arvutati 20% tegelikust põhipalgast (Raidna, 1968 lk 26).

Tabelist 4 võib näha, et raamatupidajate töötasud olid alla rahvamajanduse keskmise.

Tabel 4. Raamatupidajate töötasu võrreldes keskmise töötasuga 1968. aastal

Ametikoht	Keskmine töötasu kuus (koos preemiaga)	Keskmine kuutöötasu rahvamajanduses	Raamatupidaja töötasu võrreldes keskmisega
Raamatupidaja	82,20 rbl	123,20 rbl	67%
Vanemraamatupidaja	96, 00 rbl	123,20 rbl	78%
Pearaamatupidaja	114, 00 rbl	123,20 rbl	92,5%

Allikas: Raidna, 1968; Töölise ja teenistujate keskmine kuupalk rahvamajanduses

Teatmikes olid märgitud ka ametikohustused, täpsem loetelu, mida peab tundma ja kvalifikatsiooninõuded (vt Tabel 5). Kooli lõpetanu, sõltumata haridustasemest, alustas kõige madalamalt.

Tabel 5. Teenistujate ametikohad ettevõtetes ja kvalifikatsiooninõuded 1972. aastal

Arveametnik	Mittetäielik keskharidus ja kursused kehtestatud programmi alusel.
Raamatupidaja	Kesk-eriharidus või raamatupidamise kursused ettenähtud programmi järgi.
Raamatupidaja-revident	Kõrgem eriharidus ja tööstaaž mitte alla aasta vanemraamatupidaja ametikohal või kesk-eriharidus ja tööstaaž vähemalt 5 aastat vanemraamatupidaja töökohal.
Pearaamatupidaja	Kõrgharidus ja tööstaaž finantsraamatupidamise alal vähemalt 5 aastat.

Allikas: Teenistujate ametikohtade kvalifikatsiooni teatmik I ja II osa, 1972

Nõukogude ajale olid omased suuretevõtted ja sealne arvukas kaader raamatupidamises. Valdavalt tegeles üks inimene ühe kitsa, konkreetse tööloiguga. Eraldi olid ka sellised ametid nagu kassir, tabelipidaja, arvestaja, statistik, eelarvestaja jne (vt Tabel 6). Sellest tulenevalt olid nõuded haridustasemele ka erinevad.

Tabel 6. Teenistujate ametikohad ettevõtetes ja kvalifikatsiooninõuded 1972. aastal

Tabelipidaja	Individuaalne väljaõpe kestusega kuni 1 kuu.
Takseerija	Mittetäielik keskharidus ja individuaalne väljaõpe.
Arvestaja	Mittetäielik keskharidus ja individuaalne väljaõpe kestusega kuni 1 kuu.
Kassir	Mittetäielik keskharidus ja individuaalne väljaõpe kestusega kuni 3 kuud.
Statistik	Keskeriharidus või üldine keskharidus ja tööstaaž teistel arvestuse ametialadel.
Ökonomist finantsalal	Kõrgem haridus eelneva tööstaaži nõudeta või keskeriharidus ja tööstaaž finantsalal vähemalt 3 aastat.
Ökonomist töö alal/planeerimise alal	Kõrgharidus eelneva tööstaaži nõudeta või keskeriharidus ja tööstaaž ökonomika alal vähemalt 3 aastat.
Eelarvestaja	Kõrgharidus eelneva tööstaaži nõudeta või keskeriharidus ja tööstaaž tootmises vähemalt 3 aastat.
Peaökonomist	Kõrgharidus ja majandusalane tööstaaž juhtivatel ametikohtadel vähemalt 5 aastat.
Finantsosakonna juhataja	Kõrgharidus ja tööstaaž finantsalal vähemalt 5 aastat.

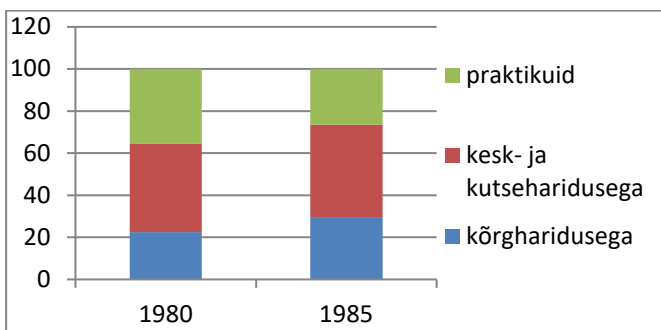
Allikas: Teenistujate ametikohtade kvalifikatsiooniteatmik, 1975

Kvalifikatsiooninõuetes ettenähtud erialase ettevalmistuseta (hariduseta) isikud, kellel oli aga küllaldaselt praktilise töö kogemusi ja kes täitsid täielikult neile pandud

ametikoostusi, võis kvalifikatsioonikomisjoni otsuse põhjal jätta oma ametikohale või lubada töötada selles ametis uuel töökohal.

Kuigi raamatupidamise eriala lõpetajate suunamine toimus planeeritult, esines olukordi, kus raamatupidamise alal töötav inimene ei olnud erialast õppeasutust lõpetanud ega teadnud raamatupidamise algtõdesidki (Allettevõtete..., 1949). Küll aga nõuti pearaamatupidajatel erialast kõrgharidust. Vajadusel võis kõrgemalseisva organi otsusel määrata pearaamatupidajana ametisse erialase kõrghariduseeta isiku, kui ta oli töötanud oma erialal vähemalt kolm aastat. (Pearaamatupidajate põhimäärus, 1980, lk 2 punkt 5)

Kui hakata analüüsima, missuguse haridusega inimesed ikkagi raamatupidajatenä töötasid, siis 1985. aastal olid raamatupidaja ametikohad täidetud kõrgharidusega asjatundjatega 10%, sh majanduskõrgharidusega 8%, aga kesk-kutseharidusega asjatundjatega 41,9%, sh majandusprofiiliga 31,1%. Kui võrrelda aastaid 1980 ja 1985, siis pearaamatupidajate haridustase oli viie aastaga märksa kõrgeenenud ja nn praktikute osakaal vähenenud (Joonis 10). Oletatavasti mängis peamist rolli pearaamatupidajate palga suurenemine. (Teder, 1989 lk 34)



Joonis 10. Pearaamatupidajate haridustase aastatel 1980 ja 1985
Allikas: autori koostatud

Ametid, mis nõudsid majandusharidust, ei olnud tihti asjatundjatega kaetud mitte nende puudumise tõttu, vaid seetõttu, et ei tahetud selles ametis töötada. Nii oli rahvamajanduses aastal 1985 ametis 7640 kutseharidusega raamatupidajat, samal ajal omasid neist ainult 57% majandusalast kutseharidust. (Teder, 1989 lk 37)

Majanduskõrgharidusega raamatupidajatest ei töötanud oma erialal 18%. Majanduskutseharidusega raamatupidajatest ei teinud erialast tööd 39% (võrdluseks, et riigieelarve, finantside ja krediidi asjatundjad 7%). (Teder, 1989 lk 41)

Kutse- ja kõrgkooli lõpetaja kindlustati töökohaga, st oli kehtestatud suunamisjärgne töötamise kohustus, mis erinevatel aegadel kestis 2–4 aastat. (Ojasoo, 2005, lk 17) Vastavalt NSV Liidu ja liiduvabariikide haridusseadusandluse alustele olid kooli lõpetanud isikutele antud kvalifikatsioone kohustatud arvestama kõik NSV Liidu ettevõtted, asutused ja organisatsioonid. Õppeasutuste lõpetanutele tagati töö vastavalt erialale ja kvalifikatsioonile (Eesti NSV haridusseadus, § 53). Seega haridusasutuse lõpetanu ei olnud töötu.

Tööjõu ettevalmistamine, kasutamine ja vajadus moodustasid kolmiksüsteemi. Olenevalt sellest, kuidas majandus ja tehnoloogia arenes, muutus vajadus ka oskustööjõu järele. 1980. aastate keskpaiku sattus kooli lõpetanud noortööliste töölesuunamise kord vastuollu majanduses valitseva tegeliku olukorraga. Osa koolide baasettevõtetest ei

vajanud enam nii palju tööjõudu kui nende jaoks koolitati. Samas oli tekkinud palju ettevõtteid ja organisatsioone, kes vajasisid koolitatud tööjõudu, ja seda mitte ainult nendel erialadel, mida kutsekoolid pakkusid. Probleemi sisusse sügavamalt tungimata tuleb märkida Eesti Kutsehariduse Komitee initsiatiivi, mida tookordsed plaaniorganid ka tugevalt toetasid: asuda kutsekoolides oskustöölisi ette valmistama koolide ja ettevõtete vahel sõlmitud otselepingute alusel. Kutsekooli lõpetanud oskustöölise nn vaba suunamine oli kutsekoolide ja asjast huvitatud ettevõtete ning organisatsioonide vahelise koostöö ja sidemete tugevdamise, samuti lõpetanute töökohtadel kinnistumise seisukohast üsna olulise tähtsusega. 1990. a peeti otstarbekohaseks seda süsteemi rakendada kogu tookordses Nõukogude Liidus.

Kokkuvõtvalt võiks öelda, et Nõukogude ajal oli seadustikule tuginev, läbimõeldud ning hästi funktsioneeriv (käsumajanduse) süsteem. Pikaajalisel planeerimisel lähtuti majanduse ning tööjõustruktuuride proportsioonidest ja vajadustest ning arvestati nendes valdkondades tehtud prognoosidega. Mainitud ajajärku iseloomustavad ka õpilaste ja üliõpilaste kaasamine ühiskondlikult kasuliku töö tegemisse ja õppeasutuse lõpetajate kindlustamine töökohtadega.

Seoses Nõukogude Liidu lagunemisega ja turumajandusele üleminekuga kadus ka kutse- ja kõrgkoolide lõpetajate tööga kindlustamine riiklikul tasandil, kuid sisseastujate arvu riiklik reguleerimine on kutsehariduses siiani säilinud.

2.2.2 Majandusliku hariduse omandamisest

Nõukogude võimu kehtestamine Eestis 1940. aastal nõudis majandusteadlaste ettevalmistamisel radikaalseid ümberkorraldusi. 28. septembril andis ENSV Ajutise Ülemnõukogu Presiidium välja seadluse, mille järgi kõrgema majandusliku hariduse ratsionaliseerimise eesmärgil kaotati majandusteaduskond Tartu Ülikoolis ja see viidi üle Tallinna Tehnikaülikooli juurde. Põhjus: Tallinn, kui vabariigi suurim tööstuskeskus vajab eelkõige vastavaid spetsialiste. (Tallinna Tehnikaülikooli..., 1940 § 1-3). Endiste kommerts- ja kaubanduskoolide baasil avati majandustehnikumid. Neid kahte majandushariduse arengusuunda on järgnevalt analüüsitud.

Algas uus etapp Tallinna majandushariduse arengus. Selle üheks kvalitatiivselt uueks tunnusjooneks oli kõrgharidusega majandusspetsialistide koolitamise alustamine Tallinna Polütehnilises Instituudis (*edaspidi TPI*) 10. veebruaril 1941. Majandusteaduskond kujunes TPI-s suurimaks, kus 1941. a. kevadsemestril oli nimekirjas üle 600 üliõpilase. Esimesele kursusele astus 213 üliõpilast, neist õhtuõppesse 147.

Alustati ka ettevalmistusi kommerts- ja kaubanduskoolide ümberkujundamiseks nõukogude keskastme majandusspetsialistide koolideks. Ulatuslike kavade elluviimise katkestas sõda. Seoses saksa sõjaväe jõudmisega 1941. aastal Eestisse, valmistus majandusteaduskond tagasikolimiseks Tartu Ülikooli. TPI majandusteaduskond likvideeriti 1. oktoobrist 1941.

1944. aasta sügisel, pärast sakslaste lahkumist, algas TPI majandusteaduskonna arengu teine etapp. Alustati majandusteadlaste koolitamist tööstuse, kaubanduse ja rahanduse erialal.

1940ndate aastate lõpul hakkas ilmneva majanduslikku kõrgharidust alahindav tendents. Vähendati uute üliõpilaste vastuvõttu. Ökonomistide ettevalmistamist ahendava kursi tulemusena likvideeriti 12.11.1953 TPI majandusteaduskond. Rahanduse ja kaubanduse spetsialistide koolitamine anti üle Tartu Ülikoolile.

Alates 1960/61 õppeaastast algas tööstusraamatupidajate väljaõpetamine, mida korraldas TPI statistika ja raamatupidamise kateeder. 1975 aastal moodustati iseseisev raamatupidamise kateeder (Toomaspoeg, 1980). Põllumajanduslikku raamatupidamist hakati õpetama Tartus, Eesti Põllumajanduse Akadeemias (*edaspidi EPA*). Kui EPA loodi juba 1951. aastal, siis majandusteaduskond loodi 1969. aastal põllumajanduse ökonomika, majandusmatemaatika, raamatupidamise, matemaatika ja poliitilise ökonomia kateedri baasil (Eesti Põllumajanduse...). Seega on eri ajajärkudel ning eri õppeasutustes õpetatud raamatupidajaid-ökonomiste: TPI-s õpetati tööstusraamatupidamist, Tartu Ülikoolis kaubandusraamatupidamist, EPA-s põllumajanduslikku raamatupidamist.

Nii ülikoolides kui ka tehnikumides toimus õppetöö Nõukogude Liidu Kõrg- ja Keskerihariduse Ministeeriumi kinnitanud õppekavade alusel. Ülikooli lõpetajatele omistati ökonomisti kvalifikatsioon ja tehnikumi lõpetajatele raamatupidaja kvalifikatsioon, kasutades majanduslike alade eristamiseks täiendsõnu: põllumajanduse ökonomist-raamatupidaja (EPA lõpetajatele); kooperatiivkaubanduse raamatupidaja (Tallinna Riikliku ja Kooperatiivkaubanduse Tehnikumi lõpetajatele).

Ökonomisti kvalifikatsiooni kirjelduses oli märgitud, et spetsialist on mõeldud töötama ettevõtetes, inseneri- ja teadusorganisatsioonides põhilistel positsioonidel, mis on mõeldud kõrgharidusega spetsialistidele.

Vastavalt kommunistliku suunitlusega teooriale ja praktikale, pidi nõukogude spetsialist saama kõrgel tasemel ametialast ettevalmistust, head teadmised marksismist-leninismist, omama selget arusaama riigi ja kommunistliku partei poliitilistest eesmärkidest.

Kuigi spetsialist pidi saama kõrgel tasemel ametialast ettevalmistust ja töötama positsioonidel, mis mõeldud kõrgharidusega spetsialistidele, siis suunamisel töökohale vahet ei olnud, kas lõpetatud oli tehnikum või ülikool. Küll aga sõltus töötasu staažist ja haridustasemest.

Soovida jättis ka spetsialistide ettevalmistus ülikoolides (nn kõrgel tasemel). Erialaseid/raamatupidamisalaseid tunde oli tehnikumidega võrreldes vähe. Näiteks EPA õppekava hõlmas palju taime- ja loomakasvatust, mehhaniseerimist (pidi õppima põllumajandusmasinatega sõitma (ka naissugu kolme erineva masinaga), peensusteni teadma põllumajandusseadmete varuosi jne). TPI-s kaotasid esmakursuslased 10-kuulist tööstuspraktikat läbides (mis ei olnud raamatupidamisega kuidagi seotud) õppetöö aega kokku 1840 tundi (46 tundi nädalas × 4 nädalat kuus × 10 kuud). Hiljem püüti asja parandada sellega, et lõpetanul võimaldati pärast kõrghariduse diplomi kättesaamist võtta Riia, Leningradi, Minski jt SKVde Õppekombinaatides 10 kuulisi täienduskursusi.

Tehnikumide õppekava sisaldas rohkem erialaseid aineid ja õppepraktikat. Õppekavaga olid kaasas ka aineprogrammid, kus olid toodud aine metoodiline osa, teemad ja nende käsitus, samuti praktiliste tööde teemad ja kirjeldused. Aines „Raamatupidamine“ olid toodud ka algdokumentide nimetused, mida pidi praktikumis vormistama kuni ristmelise käibeandmikuni või pearaamatuni välja. Oli eraldi juhend kompleksülesande lahendamiseks ja ka õppepraktika läbiviimiseks kasutati sovhoosi kolme aasta vanuseid algdokumente ja registreid st õppurid said parimat erialast praktikat elust enesest. Põllumajanduslike õppeasutuste tugevdamiseks ja õppurite praktiliste tööde paremaks organiseerimiseks majandis liideti õppeasutused 1964. aastal suuremate majanditega. Sõltumata õppeasutusest ja erialast, kasutati sügiseti enne õppetöö algust õppureid põllumajandustöödel (kartulivõtmine, õunte korjamine, kivide koristamine vms).

Kui võrrelda ülikooli ja tehnikumi õppekava läbinu teadmisi ja oskusi (vt Lisa 4), siis need kattuvad peaaegu 100%. Küll aga on erinevused õppekava mahus. Kuna tehnikumi asuti õppima põhikooli baasil, siis olid õppekavas ära toodud ka keskhariduse omandamiseks vajalikud kohustuslikud üldained. Üldaineid õpiti peamiselt esimesel õppeaastal ja teise õppeaasta esimesel semestril. Teisele kursusele võeti täiendavalt lisaks keskkooli lõpetanuid.

Õppekavad olid ühtsed kogu Nõukogude Liidus. Õppekava täpne täitmine oli kohustuslik. Lubatud oli muuta praktika ja teoreetilise õppe aega tulenevalt liiduvabariigi kliimaatilistest tingimustest. Täiendada võis õppekava kohaliku keele ja kirjanduse õpetamise osas. Õppekavades olid olulisel kohal kommunistlikku ideoloogiat propageerivad, nn „punased ained“ (marksismi-leninismi alused, poliitiline ökonomia, NLKP ajalugu). Lisaks pidid tütarlapsed õppima esmaabi ja meditsiini ning noormeestel oli sõjaline õpetus. 1982. aastal lisandus õppekavadesse töökaitse ja tehnikumidel ka perekonnaõpetus. (Luts, 2006 lk 281, 282)

Algselt käis õpetamine vene tõlkekirjanduse põhjal, eestikeelsed õppematerjalid hakkasid ilmuma 1960ndate lõpus/seitsmekümnendatel. Venestamise suuna ajal pidid kõik õpetajad oma aines õpetama erialaseid termineid vene keeles (Noorväli *et al.* 2017, lk 43).

Tehnikumi lõpetamiseks oli vaja sooritada kolm kohustuslikku riigieksamit järgmistes õppeainetes:

- Poliitökonoomia.
- Sõltuvalt tehnikumist, kas põllumajanduslike ettevõtete või kooperatiivkaubanduse ökonomika, organiseerimine, planeerimine (1982. aastast üldnimetusega „Majandustegevuse analüüs“).
- Raamatupidamine.

Ülikooli lõpus oli kohustuslik sooritada eksam teadusliku kommunismi teooriast (TÜs ja TPIs lisaks ka poliitökonoomia) ja kaitsta diplomitöö.

Et soodustada koolist väljalangenutel tööturule sisenemist, hakati 1960ndatel aastatel kõrgemate õppeasutuste üliõpilaste tootmis- ja õppetöö korraldamist muutma läbi kohustusliku praktika. Näiteks TPI esmakursuslastel oli tööstuspraktika eesmärgiks tutvuda 10 kuu jooksul tegeliku tööga tööstusettevõttes ning sellest osavõtt pidi lõppema ametliku kutseeksami sooritamiseega töölise kvalifikatsiooni saamiseks. Tööpraktika oli suunatud sihiteadlikult metallitööstusesse, masinaehitusse jms ega ühildunud sisu poolest kõrgkoolis valitud erialaga. Üliõpilaste koormuseks kujunes 46 tunnise töönädala juures 16 tundi õppetööd nädalas. Õppeaasta kestel viidi üliõpilased küll üle 12-tunnisele nädalaõppe graafikule, mis nende töö- ja elutingimusi mõnevõrra kergendas, kuid ajapuudus õppetöös oli juba pöördumatu. Näiteks TPI I kursuse tudengite edasijõudmine 1959/60. õppeaastal oli vaid 70%. (Aarna, 1960 lk 27–29).

Tehnikumid andsid tööliselukutse alates 1990. aastast, mil hakkas kehtima uus õppeplan. See nägi ette tehnoloogilise praktika, mis on nõ laopraktika. Nõrgemad õppurid, kes ei olnud suutelnud tehnikumi lõpetama, said pärast laopraktikat sooritada laoooperaatori eksami ning nad saadeti tehnikumist välja tööliselukutsega. (Niilus, 1992) 1991. aastast oli töölikvalifikatsioonina võimalik valida masinakirjutaja ja laohoidja vahel.

Nõukogude ajal praktika aeg ja maht erinesid periooditi. Näiteks 1960ndatel aastatel oli tehnikumis raamatupidamise eriala õppekava järgselt koolis õppimist valdavalt 2,5 aastat, millele järgnes üks aasta praktikat mõnes ettevõttes. Praktikakohad pakkus õppeasutus ning koha valimise võimalus oli vastavalt pingereale, kus arvestati õppeedukust ja käitumist. Praktika ajal maksti ka töötasu. Praktika koha said kõik ja kohti

jäi ülegi (Noorväli *et al.* 2017, lk 75). Ülikoolis oli 1970ndatest 4-aastase õppeajaga erialadel (sh raamatupidamine) õppeplaaniga ette nähtud kolm praktikat. Esimene oli tehnoloogiline praktika, kus üliõpilased töötasid ettevõttes töölisesena ja said oma töö eest ka palka. Teine tehnilis-majanduslik tootmispraktika ja viimasena toimus diplomieelne praktika. See oli enamasti tulevasel töökohal ja seisnes põhiliselt diplomitöö koostamiseks vajalike andmete kogumises, töötlemises ning analüüsimises. Seejuures oli võimalik töötada palgalisel ametikohal. (Eedo, 2010 lk 41)

Diplomieelse praktika käigus tuli asuda diplomitöö koostamisele, milleks kulus 4–5 kuud. Diplomitöö teema valis diplomand koos juhendajaga (viimane oli ülikooli õppejõudude hulgast, erandjuhtudel võis olla ka välisjuhendaja). Olid diplomitööde näidistemaatika ja koostamise ning vormistamise metoodilised juhendid. Diplomitöö kaitsmine oli hindeline ja toimus riikliku eksamikomisjoni ees. (Eedo, 2010 lk 43, 44.)

Enne diplomieelsele praktikale minekut toimus töölesuunamine. Tööle suunati Eesti NSV Riikliku Plaanikomitee suunamiskava järgi, kus olid fikseeritud vastava eriala spetsialistide vajavad ettevõtted ja ametikohad. Tööle suunamisel võeti arvesse õppurite õppeedukust (keskmise hindega), millele võidi lisada (teatud koefitsientidega) osavõtt teaduslikust (ÜTÜ) ja ühiskondlikust tööst. Abielusid arvestati. Toimuvat töötamist ka, kui tööandjalt avaldus tuli. Nendel andmetel koostati õppurite edukus- ehk pingerida, kus esikohale tulnud tudengil oli „valikuvabadus“ kõigile töökohtadele, mis olid suunamiskavas. Tollal nimetati seda võimaluseks, sest töötajate vajadus oli siis alati suurem kui pakkumine. (Levald, H.) Suunamiskavas võis olla ettevõtteid väljaspool Eestit ja niisuguste töökohtade täitmine oli probleem. Ilma töökohata ei tohtinud jääda mitte keegi ja riiklik suunamiskava tuli täita. Suunamisel väljapoole Tallinna oli tavaks anda tasuta kasutusse kooperatiivkorter. Suunamisjärgses ettevõttes tuli töötada vähemalt kolm aastat, alles siis tohtis sealt lahkuda. Suunatud töökohast võis varem lahkuda ettevõtte loal (Eedo, 2010 lk 42).

Kvalifikatsiooni kirjeldust kasutati planeerimiseks, õpetamiseks ja nõutud spetsialistide hulga prognoosimiseks, eriala ja spetsialistide struktuuri selgitamiseks, õppeprotsessi organiseerimiseks koolides, lõpetanud spetsialistide edasisuunamiseks. Seega Nõukogude ajal oli Eestis kutse- ja ka kõrgharidus äärmiselt tsentraliseeritud ning tugeva riigipoolse kontrolliga, kusjuures oli määratud kindlaks ka iga õppeasutuse tüübi lõpetaja hilisem positsioon tööturul. Samas oli nõukogudeaegne kutseharidus kättesaadav väga laiale inimeste ringile. Lahendatud oli ka probleem nende noortega, kes kooli pooleli jätsid, sest juba esimeste praktikate läbimisel oli võimalik omistada töölise kvalifikatsioon. Ettevõtetes ja majandites läbiviidava praktika raames kasutati ka oskuslikult ja planeeritult ära odavat tööjõudu.

Kuigi õppekavad sisaldasid suures mahus nn „punaseid aineid“, hoidis õpimotivatsiooni üleval väljaarendatud stipendiumide ja kooli lõpetamisel suunamise süsteem. Paremad õpitulemused andsid võimaluse valida, kuhu tööle suunduda ja võimaluse ka kooperatiivkorter saada.

2.2.3 Revisjon ja kontroll Nõukogude perioodil

Nõukogude perioodil audiitorkontroll tänapäevases mõistes puudus. Enne audiitortegevuse tekkimist kontrollisid Nõukogude Liidus ettevõtteid riigi määratud revidendid. Viimased keskendusid raamatupidamisele. Sõjaeelses Eesti Vabariigis nimetati vastavat ametimeest vannutatud revidendiks. Tegelikult lähtuvad

audiitorkontrolli eesmärgid ja kogu loogika revideerimisega võrreldes sootuks muudest põhimõtetest. Revideerimisel lähtuti eeldusest, et riikliku omandiga käiakse ringi ebaefektiivselt. Revidente kardeti, nende ülesandeks oli selgitada välja süüdlased ning kanda sellest ette riigivõimule, et süüdlased saaksid teenitud karistuse. (Root 1991, lk 5) Revidendid esindasid riigivõimu huve, audiitorid on aga sõltumatud ja juhitud eeskätt ettevõtte omanike huvidest.

Olenevalt kontrolli teostava ja kontrollitava organisatsiooni ametkondlikust alluvusest võis Nõukogude perioodil eristada kolme kontrolli vormi – ametkonnavälisest, ametkondlikku ja ettevõttesisest kontrolli. (Susi, 1974 lk 5)

Ametkonnavälise kontrolli puhul kontrollisid spetsiaalsed kontrollifunktsioonidega organid teiste ametkondade ning neile allutatud ettevõtete, asutuste ja organisatsioonide tegevust. Põhilised ametkonnavälise kontrolli organid olid Rahvakontroll, NSVL Rahandusministeeriumi Kontrolli ja Revisjonivalitsuse kontrollorganid, kohalikud rahandusorganid ja pangaasutused. Pangad kontrollisid nende teenindada olevate asutuste ja ettevõtete majanduslikku tegevust, rahalisi operatsioone ja palgafondi kulutamist. Samuti kontrollisid pangad kapitaalvahutuste finantseerimisel nende seaduslikkust, plaanipärasust, vajaliku dokumentatsiooni olemasolu ning arvelduste sisulist õigsust. Pangaasutustel oli õigus kohapeal kontrollida krediteerimise kindlustusena esitatud materiaalseid väärtusi. Ebarahuldavalt töötavates ettevõtetes tegid pangaasutused majandusliku tegevuse analüüse ja aitasid kaasa sisemiste reservide väljaselgitamisele. Ettevõtete suhtes, kelle majanduslik tegevus oli pikemat aega ebarahuldav, oli pankadel õigus rakendada finants- ja krediidualaseid sanktsioone kuni ettevõtete maksejõuetuks tunnistamiseni.

Ametkonnasisest kontrolli teostasid üleliidulised ja vabariiklikud ministeeriumid ja ametkonnad ning samuti kohaliku võimu organid neile alluvate asutuste, ettevõtete ja organisatsioonide tegevuse üle. Selline kontrollimine kuulus otseselt kõigi ministeeriumide, ametkondade ja kõigi teiste organite, kellele allus asutusi, ettevõtteid või organisatsioone, funktsioonidesse. Seega oli pidev ja süstemaatiline ametkonnasisene kontrollimine neile organeile kohustuslik.

Ametkonnasisese kontrolli kord nägi ette, et isemajandavat ettevõtet tuleb põhjalikult revideerida üks kord aastas, eelarvelist asutust vähemalt üks kord kahe aasta jooksul. Peale selle olid ametkonnad ja teised juhtimisorganid kohustatud kontrollima neile alluvate asutuste ja ettevõtete tegevust juhtudel, kui nende majandusliku tegevuse tulemused olid mitterahuldavad või kui laekusid signaalid väärnähtuste kohta. (Eesti NSV ettevõtete..., 1970).

Kooperatiivsetes ja ühiskondlikes organisatsioonides teostasid asutusesisest kontrolli peale selleks palgatud töötajate veel revisjonikomisjonid. (Susi 1974, lk 13)

Vaatamata sellele, et ENSV Rahvamajanduse Nõukogu oma korraldusega nr 785 6. oktoobrist 1959 kohustas valitsuste ja nendele alluvate trustide, kombinatide ja organisatsioonide juhatajaid, kellel on koosseisulisi revidente, rakendama ametkonnasiseste revisjonide läbiviimisel raamatupidajate kõrval ka kõrge kvalifikatsiooniga kogenud ökonomiste, finantsiste, insenere ja teisi spetsialiste, olid tööstusharuvalitsused selle korralduse täitmisse suhtunud mitteküllaldase tähelepanuga. Suuresti sellest tingituna oli näiteks 11 kuuks planeeritud 33 kompleksrevisjonist tehtud ainult 7 revisjoni. Paljudel juhtudel jäi ka revisjoni kvaliteet ebarahuldavaks. Samuti heideti ette revidentide tööaja ebarahuldavat kasutamist (revisjonidele kulutatud aeg moodustas keskmiselt ainult 50% tööajast).

Seda, et Rahvamajanduse Nõukogu revidentide töö jättis soovida, kinnitab ka väljavõte 10.11.1960 toimunud vanemraamatupidajate revidentide nõupidamise protokollist, kus toodi välja rida vajakajäämisi:

- Revidentide töös on tekkinud teatud rutiin, šabloon.
- Tegelikult revideerimise asemel kirjutavad revidendid maha aruande andmed ilma, et analüüsiks ühe või teise näitaja kujunemist.
- Revisjonialaseid küsimusi käsitatakse ka kirjanduses vähe.
- Mis puutub revidentide kutse-eetikasse, siis ka selles osas on vaja olukorda parandada.
- Mõningatel juhtudel piirduvad revidendid ainult raamatupidamise seisundi ning kassa- ja pangaoperatsioonide kontrollimisega.
- Majanduslikku tegevust ja rentaablust kontrollitakse nõrgalt.
- Üldiselt pööratakse revideerimistel vähe tähelepanu ettevõtete tootmistulemuste näitajate kontrollile.
- Revisjoniaktides valgustatakse veel puudulikult küsimusi tootmisplaanide alataitmise põhjustest, toodangu omahinna alandamisest jne.
- Palgafondi ja materjalide ülekulude põhjuseid ei selgitata, mistõttu puuduvad võimalused nende põhjuste kõrvaldamiseks.
- Ülemaksete selgumisel ei tehta paljudel juhtudel revisjoniaktides kindlaks ülemaksete täpset summat ega selles süüdi olevaid isikuid.
- Sageli ei teosta revidendid revideeritavates ettevõtetes valikinventeerimisi.
- Vähe pööratakse tähelepanu materiaalsete väärtuste riknemise ja materjalide ning toodete puudujääkide, samuti majanduslepingute jms rikkumisest tulenevate trahvide ja selles süüdi olevate isikute väljaselgitamisele.
- Toodangu kvaliteedi ja sortimendi küsimusi ei käsitata peaaegu üldse.
- Aktides esineb revidendi poolt üldiseid, mitte midagi ütlevaid märkusi.

Kuigi revidendid oleksid pidanud esindama riigivõimu huve ja kontrollimisel lähtuma eeldusest, et riikliku omandiga käiakse ringi ebaefektiivselt (mida sageli ka tehti), siis tegelikkuses ei täitnud revisjon oma eesmärgi.

1980ndate aastate lõpus hakkasid arenema eraettevõtluse sarnase vormina kooperatiivid ja tekkisid esimesed väliskapitali osalusega ühissettevõtted. Eesti NSV valitsus otsustas laiali saata ministeeriumide revisjoniosakonnad, sh rahandusministeeriumi keskrevisjonivalitsuse. Samas ei pakutud alternatiivi eraettevõtluse kontrollimiseks. Eestis oli selleks ajaks välja kujunenud väike rühm ülikooliõppejõude, kellel olid tekkinud kontaktid Soome audiitoritega ja esmane hägus ettekujutus auditeerimisest. (Root, 2010). Alles 1990. aastal jõuti vastu võtta audiitortegevuse ajutine põhimäärus ning seda aega võib pidada audiitortegevuse sünniks Eestis. Audiitortegevus arenes Eestis välja tänu majanduslikele reformidele ja majanduse globaliseerumisele.

2.3 Raamatupidamisspetsialistideks koolitamine ja kutse omistamine taasiseseisvunud Eestis

2.3.1 Koolikorraldusest ja kutse omistamisest

Nii sõjajärgses Eesti Vabariigis kui ka hiljem kehtis Eestis Saksamaalt pärinev ja ka Nõukogude Liidus rakendatud kord, mille kohaselt kõrg-, kutse- ja täienduskoolitus pidid andma lõpetanutele piisavad teadmised ja oskused õpitud erialal kutse ja kvalifikatsiooni saamiseks. Tulemusi kontrollis riigi esindaja juhitud komisjon. Positiivne tulemus oli kooli lõpetamise tingimus ning selle saamisel anti lõpetajale tunnistus või diplom, mis tõendas nii saadud haridust kui ka kutset ja kvalifikatsiooni. Pärast Eesti taasiseseisvumist 1991. aastal pidi kutseharidussüsteem tegelema plaanimajandusest pärandiks saadud puudujääkidega: kutseõppe kvaliteet ja maht ei olnud vastavuses kiirete muutustega tööturul; ei osatud analüüsida, milliseid oskusi vajatakse; toimus ressursside ebaefektiivne kasutamine, kutseharidusel oli madal prestiiž jne (Grootings, 1998).

Kutsete omistamise ja kutsetunnistuste väljaandmise korraldus jäi siis lahendusega (Levald, 2010). Ent selle asemel, et sätestada kutsete omistamiseks kasvõi ajutine kord, mis rahuldaks asjast huvitatud osapooli ja oleks praktikas realiseeritav, vallandus järgnevatel aastatel usaldamatuse kampaania õppeasutuste vastu ning välistati nende osalus kutsete omistamisel. Levitati arusaamist, et edukaks tööks on tähtis mitte kutse omamine, vaid lihtsalt hea haridus. Tollane valitsus, eirates kehtivat Haridusseadust, kehtestas kutseharidusele lõputunnistuste ja diplomite vormid, mis ei sisalda märgeteid ei kutse ega eriala kohta. Täpsemalt 23. märtsist 1992 sätestas Eesti Vabariigi Haridusseaduse § 27, et isiku haridust, kutset, eriala ja õppeasutuse lõpetamist tõendab tunnistus või diplom, mille vormi ja statuudi kinnitab Vabariigi Valitsus. Oma määrusega 11. maist 1994 nr 167 „Kõrgharidust tõendava ühtse riikliku diplomi statuut“ sätestas Vabariigi Valitsus, et kõrgkooli diplomile märgitakse vaid õppetöö aluseks olnud õppekava nimetus. Sellega lõpetati kutsete andmine kõrgkoolide lõpetamisel.

Sama toimus kutsekoolidega Vabariigi Valitsuse 23. aprilli 1996 määruse nr 115 alusel. Viimane sätestas: „Kutseõppeasutuste (kutsekoolide ja kutsekeskkoolide ehk tehnikumide) lõputunnistus on riiklik dokument, mis väljastatakse kutseõppeasutuse lõpetanule. Lõputunnistus tõendab, et selle omanik on täies mahus täitnud teatud kutse- või erialal riiklikult tunnustatud õppekava ning sooritanud lõpueksamid ja teinud lõputöö“.

Sellega eirati Eestis ka ILO (*International Labour Organization*) nõuet, et tööelu eelne haridus ja täiendusharidus peavad andma õppuritele kutse ja kvalifikatsiooni ning neid tõendava dokumendi. Aastaks 2010 oli tööturul kuni sada kaheksakümmend tuhat (viimase viieteistkümnede aasta jooksul) Eesti kõrg- ja kutsekoolide lõpetanud, kel polnud kutset ega kvalifikatsiooni. Kutseta tööealiste inimeste koguarvu polnud võimalik hinnata. (Levald, 2010)

Seega 1990ndatel aastatel likvideeriti Eestis kutsete ja kvalifikatsioonide andmine kõrg- ja kutsekoolide ning täienduskursuste lõpetamisel ja sisuliselt kaotati senine kutsete ja kvalifikatsioonide süsteem. Uut süsteemi hakati looma Inglismaa eeskujul. Inglismaal ei võetud kutsete ja kvalifikatsioonide süsteemi aluseks ILO koordineeritavat rahvusvahelist süsteemi ISCO (*International Standard Classification of Occupations*), vaid jäeti kehtima oma ajaloolistel traditsioonidel põhinev kord, kus kõrg- ja kutsekoolid ning täienduskursused annavad vaid haridust. Kutseid ja kvalifikatsioone anti vastava eksami sooritamisel. Inglismaal toimus keeruline erialaliitude süsteem, mis on riigi eri osades –

Šotimaal ja Iirimaa erinev. Vajalikud teadmised ja oskused tuleb omandada omal käel. (Levald, 2012). Samas nagu omal käel oskuste omandamisele ei pööratud tähelepanu ning süsteemi toimetel on Inglismaal kutse ja kvalifikatsioon hinnanguliselt vaid ca 12% tööjõust (Young, 2010)

2011. aastaks oli Eestis Kutsekoja kaudu kutse ja kvalifikatsiooni saanud vähem kui viis protsenti vahepeal kõrgkooli lõpetanutest ja vähem kui pooled kutsekooli lõpetanutest. Tunnustatud kutse ja kvalifikatsiooni saamisega lõpevad vaid vähesed täiendusõppe kursused. Enamikul Eesti inimestest pole mitte ainult nõuetekohast kutsetunnistust või -diplomit, vaid õpetamise ja diplomeerimise praeguse korra tõttu ka teadmisi ja oskusi mingi tunnustatud kutse ja kvalifikatsiooni saamiseks. (Levald, 2011)

1990ndate aastate alguses vastu võetud määrused välistasid peale kutsete ja kvalifikatsioonide andmise edaspidi ka Eesti tööturu uurimise ja tasakaalustamise võimalused kutsete ja kvalifikatsioonide kaupa. Süsteemitusest ja selle tagajärgedest hakati aru saama 1990ndate aastate lõpul.

Kutsete ja kvalifikatsioonide süsteemi hakati uuesti looma alles pärast Kutseeaduse vastuvõtmist aastal 2000, kuid seegi sätestas kutse andmise mitte kooli lõpetamisel, vaid iga inimese taotlusel kutset omistava organi poolt selleks sätestatud eksami ja muude tingimuste, sealhulgas praktilise erialase töö kogemuse alusel. Vajaliku praktika pidi taotleja ise hankima ning nõutavateks katseteks ette valmistuma. Protsessi käivitamiseks ja üldiseks korraldamiseks loodi iseseisev valitsuseväline Kutse kvalifikatsiooni Sihtasutus, KUTSEKODA. Samasuguse kutsete omistamise korra säilitas 2008. aastal vaid pisiasjades uuendatud Kutseeadus. Kutseid andvate organite õigusi on kuni 2016. aastani antud üldjuhul erialaliitudele, seltsidele ja ühingutele. Küll aga Euroopa Liidus reguleeritud erialadel (arstid, meditsiiniõed, veterinaarid, meremehed, lendurid jmt) on kutse omistamine siiski juba hulk aastaid ühildatud kooli lõpetamisega. Paraku pole kõrghariduse tasemel veel paljudel aladel kutsestandardeid, kvalifikatsiooninõudeid ega kutseid andvaid organeid. Kõrgkoolidel enamasti puudub isegi eesmärk koolitada oma üliõpilasi mingisuguste kutsenõuete täitmiseni. Kutseid saanute arvu võrdlus lõpetanute arvuga näitas, et Kutsekoja kaudu on kutsed saanud vaid väga vähesed kõrgkoolide lõpetanud. Sama on ka täiendusõppe kursustega. Harilikult vaid ühepäevastelt täiendusõppe kursustelt ei saa kutse nõuete täitmist tahtagi.

2000ndate algusaastatel Eestis teostatud kutseharidusreformid ja ka kutseharidussüsteemi arengukava on näinud ette vajaduse paindlikult ja kiiresti reageerida majanduse ning tööturu muutustele hästi funktsioneeriva haridus- ja koolitusturu kaudu. Sellega kaasnes nõue ehitada üles paindlikud, moodulitel põhinevad õppekavad (Eesti kutseharidussüsteemi ..., 2005).

Kuigi aastail 2001–2004 toimus kutseala valdkondade riiklike õppekavade projektide koostamine, nende ja kutsestandardite alusel moodulõppekavade arendamine kutseõppeasutustes, ei suudetud siiski sel perioodil kehtestada ühtki riiklikku õppekava. Samuti jäid tegevuskavas püstitatud eesmärgid eri põhjustel kas täielikult või suuresti saavutamata. Eesmärkide mittesaavutamise põhjused saab kokku võtta järgmiselt: toimus juhtimisprobleemidest tulenev haldussuutlikkuse tuntav langus kutsehariduse valdkonna juhtimisel; sotsiaalsete partnerite osalemine otsuste ettevalmistamises ja vastutus ei olnud juriidiliselt tagatud; ei toimunud inimressursi järjekindlat uuendamist ja arendamist: loobuti kutseõpetajate stažeerimise nõudest ettevõtetes, samuti ei toimunud praktikajuhendajate koolitust; kutseharidussüsteemis valitses tugev alafinantseeritus jne (Eesti kutseharidussüsteemi..., 2005 lk 10–11).

24.11.2005 vastu võetud kutseõppeasutuse seaduse jt seaduste muutmise seadusega kaasnes hulk põhimõttelisi muudatusi nii kutseõppe sisulises kui ka korralduslikus pooles: avardusid kutseõppe võimalused, sätestati sotsiaalsete partnerite suurem osalus kutseõppe korraldamises (nt osavõtt kooli nõukogude tööst, kutsestandardite, õppekavade väljatöötamisel ja kutseeksami komisjonis osalemine), seadustati kutseõppeasutuse lõpueksami ühitamine kutseksamiga nendel kutsealadel, kus see on võimalik, ja praktika korraldamine.

Kutseharidusstandardi vastuvõtmisega 2006. aastal (RTI 2006: 16, 131) esitati ühtsed nõuded põhi- ja keskkhariduse tasemel toimuvale kutse- ja erialasele õppele, sealhulgas õppekavadele ja praktikale. Nende nõuete kohaselt peab praktika maht moodustama vähemalt 25% kutseõppe mahust (võrdluseks, ülikoolidel ligikaudu 3–4% kogu õppekava mahust).

22. mail 2008 võeti vastu uus kutseseadus, mille eesmärk oli kutsete andmise tervikliku süsteemi (kutsesüsteemi) loomine ning selle toimimise tagamine, et suurendada Eesti töötajate konkurentsivõimet ning arendada nende kutsekompetentsust, seda hinnata, tunnustada ja võrrelda. Kutsesüsteem on osa õpitulemuste tunnustamise kvalifikatsioonisüsteemist ja seob haridussüsteemi tööturuga. Muuhulgas sätestas uus kutseseadus 8-astmelise kvalifikatsiooniraamistiku senise 5-astmelise asemel. Kutseõppe tarbeks koostati kutsestandarditest lähtuvad riiklikud õppekavad. 2012. aastaks valmis 52 riiklikku valdkondlikku õppekava. Viimased sisaldasid nõutavate teadmiste-oskuste (kompetentsuse) loendit, mida vastava kutse või eriala omandanu peaks evima. Lähtudes kutsestandarditest, kutseharidusstandardist ja riiklikust õppekavast koostasid koolid omad õppekavad. Seejuures on sobiv märkida, et kui kutsestandardites on esitatud ka töötajatelt nõutavad isikuomadused, mis peaks andma koolidele võimaluse teadlikult ja järjepidevalt kujundada õpilaste hoiakuid ja väärtushinnanguid, siis riiklikud õppekavad piirdusid pelgalt modulite ning teemade loeteluga.

Eesti kvalifikatsiooniraamistik (edaspidi EKR) sisaldab lisaks üld-, kutse- ja kõrghariduse kvalifikatsioonidele (nt põhikooli lõputunnistus või magistrakraad) ka kutse kvalifikatsioone, mille näitajaks on kutsetunnistus. See sai võimalikuks tänu kutse seadusega reguleeritud ning terviklikult ja hästi toimiva kutsesüsteemi olemasolule. Kuna Euroopa kvalifikatsiooniraamistiku ja EKRI tasemete kirjeldused on põhiolemuselt sarnased, on Eesti kvalifikatsioonitunnistusele märgitud EKRI ja EQFi tasemenumber ka alati sama. Seetõttu on eriti oluline, kuidas kvalifikatsioonidele EKRI tase määratakse.

Kui varem olid kutset andvateks organiteks ainult erialaliidud, siis 01.09.2013 jõustunud kutse seaduse muudatusega anti ka õppeasutusele võimalus, teatud tingimuste vastamisel, olla kutse andjaks. Kutsenõukogule pandi kohustuseks registreerida õppeasutus kutse registris (ilma konkursita), kui õppekava vastab kutsestandardile ning on riiklikult tunnustatud. Õppekava loetakse vastavaks kutsestandardile, kui õppekava õpiväljundites sisalduvad kutsestandardis esitatud kompetentsusnõuded. Riiklikult tunnustatuks loetakse kõik kõrgharidustaseme õppekavad ning need kutseõppe õppekavad, mis kuuluvad õppekavarühma, mis on läbinud akrediteerimise ja milles on kutseõppe läbiviimise õigust pikendatud kuueks aastaks. Kutse andmise õigus antakse kõrgharidustaseme õppekavadele tähtajatult. Konkursi korras valitud kutse andjale (sh Eesti Raamatupidajate Kogule) antakse õigus kuni viieks aastaks. (Kutse seadus § 10 p 2 ja 3)

Õppe lõpetamisel loetakse kutse isikule antuks kutse andja õigust omava õppeasutuse väljastataval akadeemilisel õiendil või hinnetelehel tehtava märkega, kutseõppe lõpetamisel lõputunnistusel tehtava märkega. (Kutse seadus § 15 p 6)

Paljudel juhtudel on juba praegu kutseksam ühildatud kooli lõpueksamiga (s.t kutseharidusstandardi kohaselt õpilane, kes sooritab kutseksami, saab kooli lõpetatud ja kooli lõpueksami enam tegema ei pea). 2017. aasta lõpu seisuga tegutses Eestis 107 kutse andjat ja 17 koolilõpu kutset andvat õppeasutust, mis on väljastanud 3590 koolilõpudokumendile kantud kutset. Ühtekokku on taasiseseisvunud Eestis väljastatud 125 157 kutsetunnistust, neist kehtivaid 2017. aasta lõpu seisuga 86 259. (Kutseregister)

Alates 2017 septembrist õpinguid alustanud õppurid peavad kutseõppe lõpetamiseks sooritama (kohustuslikus korras) kutseksami. Varem kooli vastu võetud õppurid võivad lõpetamiseks sooritada kutseksami, kuid saavad õpingud soovi korral lõpetada ka eriala lõpueksamiga. Hariduslike erivajadustega õppuritele jääbki kutseksami tegemine vabatahtlikuks, kutseõppe lõpetamiseks piisab eriala lõpueksami sooritamisest. Kutsekeskhariduse õppekava õppuritele nähakse täiendavalt ette võimalus teha lõpueksam järeleksamina juhul, kui kutseksami sooritamine ebaõnnestub. Seega on nn kohustusliku kutseksami sooritamisega kutsesüsteem nähtavamaks tehtud ja püütud tagada, et kutseõppe lõpetanu on kompetentne vasaval kutsealal tegutsema. (Kutseharidusstandard)

Kokkuvõtvalt võib märkida, et taasiseseisvumise esimesel kümnendil oli Nõukogude aegne ülereguleeritus asendunud reguleerimatusena, seda nii hariduse korraldamise, õppekavade kui ka tööturule sisenemise osas. Puudulikuks jäi sel perioodil ka tööjõu nõudluse ja pakkumise ning inimeste oskustega seotud info kogumine, planeerimine riiklikul tasandil. Praeguseks on Eestis välja töötatud kutsestandarditel põhinevad ja seeläbi eeldatavalt töömaailma nõudmisi arvestavad õppekavad. Õppekavasüsteemi on hakatud kujundama õpiväljunditest lähtuvaks. Seega on loodud alus kompetentsuse hindamiseks ühtsetel alustel. Täpsemalt, räägitakse spetsiaalsest „tööturupõhisest haridusmudelist“, kus moodulipõhised õppekavad sobitatakse tööturu vajadustele vastavaks.

2.3.2 Majandusliku hariduse omandamisest

Kutsehariduse reformi üheks eelduseks oli kutsestandardite väljatöötamine. 1998. a sügisel kutsuti Äriteeninduse ja Muu Äritegevuse Kutsenõukogu juurde kokku spetsialistidest töögrupp, mille ülesandeks oli välja töötada kutsestandard raamatupidamise valdkonnas. 1999. aasta lõpus valmis esimene raamatupidaja kutsestandard. Viimase koostamisel arvestati ÜRO Kaubandus- ja Arengukonverentsi (*United Nations Conference on Trade and Development*) välja töötatud rahvusvahelisi kvalifikatsiooninõudeid raamatupidajatele ja kvalifikatsioonid kandsid nimetusi: raamatupidaja assistent I, raamatupidaja II ja III.

2000/2001 õppeaastal õpetati raamatupidamist kutsekeskhariduse õppekava järgi põhikooli baasil ühes koolis, keskkooli/gümnaasiumi baasil 9 koolis, kusjuures neist neljas koolitati raamatupidaja assistente ning kutsekõrghariduse õppekava alusel kahes koolis (Tallinna Majanduskoolis ja Mödriku Põllumajandustehnikumis – mõlemas esimest aastat II taseme raamatupidajaid).

2005. aastal veel riikliku õppekava ei olnud. Iga õppeasutus koostas ise õppekava, lähtudes haridusministri poolt 1998. aastal kinnitatud „Kutse-, eri- ja ametialade riiklike õppekavade üldnõuete“ loogikast ning kutseseadusest. 2007. aastal jõustus Majandusarvestuse riiklik õppekava, mis kuulus liigituse alusel majandusarvestuse ja maksunduse õppekavarühma. Viimasega määrati kindlaks kutseõppe eesmärgid ja ülesanded, eriala õppekava kutseõppe maht ja kohustuslik sisu ning õpingute alustamise

ja lõpetamise nõuded. (Majandusarvestuse riiklik..., 2007 § 1) Riiklikust õppekavast tulenevalt võis majandusarvestuse eriala õppekavale asuda õppima isik, kes oli omandanud keskhariduse. Õpingud loeti lõpetatuks, kui olid saavutatud õppekavas esitatud õpitulemused ning sooritatud positiivsele tulemusele eriala lõpueksam (Majandusarvestuse riiklik..., 2007 §§ 3, 4)

Riikliku õppekava eesmärk oli kehtestada kutseõppe kohustuslik sisu majandusarvestuse erialal, tagades seeläbi õppijatele võrdsed võimalused nii kooliti kui ka regioniti avatud tööturule sisenemiseks. Kutsehariduse riiklikust õppekavast tulenevaga pidid olema kooskõlas riigi-, munitsipaal- või erakoolides koostatavad esmaõppe õppekavad.

1. septembril 2013. aastal jõustunud kutseõppeasutuse seaduses sätestatud uuenduste kiireks rakendamiseks viidi aastatel 2013–2014 ellu kutsehariduse korralduse ja õppekavade reform. Käivitati laialdane õppekavade, õppekasvatustöö ja õppekorralduse uuendamine kutseõppeasutustes. (Kutseharidus) Õppekavasid koostavad kutseõppeasutused alates 2013. aastast ise, tehes selleks tihedat omavahelist koostööd. Tänu koostööle on majandusarvestust õpetavate kutseõppeasutuste õppekavad suhteliselt sarnased.

Riiklikku õppekava raamatupidamise õpetamiseks kõrghariduse tasemel Eestis ei ole ja majandusarvestuse valdkonna õppekavad erinevad kõrgkooliti oluliselt. Kõrghariduse üldisteks õiguslikeks alusteks on järgmised õigusaktid: „Ülikooliseadus“, „Rakenduskõrgkooli seadus“, „Erakooliseadus“, „Kutseõppeasutuse seadus“ ja „Kõrgharidusstandard“. Kuni 1990ndate aastate alguseni kinnitas Vabariigi Valitsuse määrus kõrgkoolide õppekavad, pärast seda hakkasid kõrgkoolid oma õppekavu ise kinnitama. Esialgu tekitas see segadust, sest need kavad ei olnud läbipaistvad ega võrreldavad. Olukord muutus pärast Lissaboni konventsiooni ratifitseerimist 1998. aastal ja Bologna deklaratsiooni allkirjastamist 1999. aastal. (Haav, 2013)

Alates 2012. aasta 1. jaanuarist võib kõrgharidustaseme õpet läbi viia üksnes juhul, kui vastava õppekavagrupi kvaliteet on hinnatud ja Vabariigi Valitsus on andnud õiguse nimetatud õppekavagrupis õpet läbi viia. Vabariigi Valitsuse 18. detsembri 2008. a määruse nr 178 „Kõrgharidusstandard“ lisas 3 on nimetatud õppekavagrupid ja kõrgharidusastmed, milles õppeasutustel on õigus õpet läbi viia. Õppeõiguse läbiviimisega kaasneb õigus väljastada riiklikke diplomeid. (Eesti kõrgharidussüsteemi...)

Viimaste aastate keskmine lõpetajate arv arvestusalal on ca 200 kutseharidusega ning ca 450 kõrgharidusega lõpetajat aastas. (Sõmer, 2016 lk 122) Viimase kümnendi jooksul on majandusarvestuse õppekavadel kasvanud oluliselt täiskasvanud õppijate arv, 2015/16. õppeaastal olid juba kaks kolmandikku õppijatest 25-aastased või vanemad. (Sõmer, 2016 lk 102) Samas taktis on kasvanud ka mittestatsionaarse õppe osa – 2015/16. õppeaastal õppis esmakordselt enamik majandusarvestuse kutseõppureid mittestatsionaarses õppes. (Sõmer, EHIS, Haridussilm, 2016)

2.3.3 Raamatupidaja kutsequalifikatsiooni tõendamisest

Taasiseseisvumisest arvates on Eestis raamatupidajatele kutsequalifikatsiooni eksamite sooritamise võimalust pakkunud kaks institutsiooni. Esimene neist oli osaühing Sky Laser Advertising Group, kes koolitas ja eksamineeris raamatupidajaid Rahvusvaheline Raamatupidajate Assotsiatsiooni (*International Association of Book-Keepers*, edaspidi IAB) koostatud sertifitseerimisprogrammi järgi. IAB tunnistuse ja diplomi oli tunnustanud

Suurbritannia valitsuse juures asuv hariduse tasemeamet (*The Qualifications and Curriculum Authority*). Mainitud koolituste programmid oli akrediteerinud ka Eesti Vabariigi Haridus- ja Teadusministeerium. Teine kutseksamite korraldaja oli ja on Eesti Raamatupidajate Kogu, kes on kutse andjaks aastast 2004. Tegemist on Eesti nn riikliku kutsekvalifikatsioonisüsteemi kuuluva kutse andjaga.

Raamatupidajate huvi IAB sertifikaatide vastu hakkas vähenema pärast riikliku süsteemi käivitamist. Kuigi IAB eksamite puhul oli tegemist rahvusvahelise sertifitseerimisega, tõlgiti Suurbritannias eksamitööd vene keelde 1997. aastast ja eesti keelde 2005. aastast. Sky Laser korraldas IAB programmi alusel raamatupidamise kolmanda ja neljanda taseme kursust, mille lõpus toimus kvalifikatsioonieksam. Eksami edukalt sooritanud said kvalifikatsiooni ning seda tõendava diplomi, samuti õiguse astuda Rahvusvahelise Raamatupidajate Assotsiatsiooni liikmeks ("Fellow IAB"). Eksamile pääsemise eelduseks oli IAB vastava taseme kursuse läbimine. Küll aga ei olnud nõudeid haridustaseme ega eelneva töökogemuse kohta. Samuti oli võimalik sooritada ka 4. taseme eksam, ilma, et oleks tõestatud kolmandat taset.

Riikliku kutsekvalifikatsioonisüsteemi loomist alustas Eesti Kaubandus-Tööstuskoda 1997. aastal, seda jätkas 2001. aasta augustis loodud Kutsekvalifikatsiooni Sihtasutus (Kutsekoda). Esimesed kutsestandardid olid oma olemuselt sisendipõhised s.t standardis oli sätestatud nõudmised õpitulemustele. Rahvusvaheline suundumus on liikuda sisendipõhiselt väljundipõhisele standardile ehk standardile, mis sätestab nõudmised sooritusele (Barnett 1994, 159). Väljundipõhine standard tugineb tööanalüüsil, mille tulemusel määratakse raamatupidaja võtmetegevused (kompetentsus). Soovituse kutsestandardid kompetentsuspõhiseks muuta on raamatupidamise vallas avaldanud ka IFAC (*International Federation of Accountants*) oma 1998. aasta uurimuses *Competence-Based Approaches to the Preparation of Professional Accountants* ning 2003. aasta uurimuses *Towards Competent Professional Accountants*.

2012. aastal jõustunud uus standard loodi juba väljundipõhisena – nõuded raamatupidajatele väljendati soorituspõhiselt. Kompetentsusele lisaks määrati nõudmised teadmiste ja isikuomadustele. Uue kutsestandardi koostamisel on aluseks võetud rahvusvaheline kogemus, muu hulgas on kasutatud näidisenähtena Uus-Meremaa ja Austraalia ühist raamatupidaja kutsestandardit *Competency Based Standards for Professional Accountants in Australia and New Zealand* ning Suurbritannia riiklikku raamatupidaja kutsestandardit *National Occupational Standards for Accounting at NVQ (Levels 2,3,4)*.

Seega võiks vaadelda ja analüüsida läbiviidud eksameid kahes eri etapis. Esimene etapp hõlmab 2002. aastast jõustunud kutsestandardi alusel tehtud kutseeksameid ja sellesse ajajärku jäävad ka IAB eksamid ning teine etapp algab 2012. aastal jõustunud standardist. Kuigi riiklik kutsestandard näeb ette raamatupidajatel kolm taset, on eksameid korraldatud ainult kahel madalamal tasemel: algselt Raamatupidaja assistent ja Raamatupidaja II (uuema standardi järgselt Raamatupidaja ja Vanemraamatupidaja tasemel).

II taseme eksamil oli seitsme aasta jooksul käinud 136 inimest, kellest 76 sooritas selle edukalt (seega sooritanute osatähtsus oli keskmiselt 56% vt lisa 5). Lisast 5 on näha, et esimesel Raamatupidaja II kutseksamil osales kõige rohkem inimesi, mis on seletatav sellega, et paljud raamatupidajad olid oodanud võimalust oma oskused ja teadmised proovile panna. Samas loodeti pigem oma töökogemusele, mis võis nii mõnelgi ulatuda kümnetesse aastatesse. Tulemuseks oli see, et vaid 21% eksamil käinutest sooritas eksami edukalt. Järgmistel eksamitel oli juba oluliselt vähem osalenuid, ilmselt pani esimese eksami suur läbikukkumisprotsent järele mõtlema, kas teadmised ja oskused on

ikka piisavad, et eksam edukalt sooritada, seda enam, et raamatupidaja II kutseksam oli päris kulukas (2011. aastal 159,75 €, samas kui assistendi eksam maksis 47,90 €) ja tunnistuse kehtivusaeg viis aastat.

Raamatupidaja assistendi kutseksami märksa suuremat populaarsust võis seletada sellega, et kutsehariduse omandajatel oli (ka kuni üks aasta pärast õppeasutuse lõpetamist) kutseksami tegemine tasuta. Haridus- ja Teadusministeerium maksis (ja maksab) ühel korral õppija eest eksamitasu. Teise olulise aspektina võib märkida, et kuna raamatupidaja assistendi kutsetase ei nõudnud töökogumust, said eksami sooritada alles oma raamatupidaja karjääri alguses olevad noored.

Raamatupidaja II kutseksam oli märksa keerulisem ja nõudis lisaks 2-aastast töökogumust raamatupidamise vallas. Seepärast ei saanud tavaliselt selle taseme kutseksameid sooritada vahetult enne või pärast raamatupidamise eriala lõpetamist, mil koolilõpetajail olid küll vastava taseme teadmised koolist värskelt meeles, kuid puudus praktiline töökogemus, mis need teadmised ja oskused kinnistaks.

Kui võrrelda IAB kolmanda ja neljanda taseme kutsequalifikatsiooni Eesti kutsestandardiga, siis võib öelda, et Eesti assistendi tase oli mõnevõrra lihtsam ja üldisem kui IAB mõlemad eelpool nimetatud tasemed, sest assistendilt eeldati pigem töötamist juhendamisel, samas kui IAB antud tasemed nägid ette iseseisvat tööd, sealhulgas ka iseseisvat aruannete koostamist. See on loomulik, sest IAB oli välja töötanud ka esimese ja teise taseme kutsequalifikatsioonid, mida Eestis omandada polnud võimalik.

Eesti Raamatupidaja II tase, kui võrrelda IAB kolmanda ja neljanda tasemega, sisaldas elemente mõlemast. Autori arvates oli Raamatupidaja II võrreldavatest kutsequalifikatsioonidest kõige keerukam ja kõige rohkem oskusi ja teadmisi nõudev.

Kõik eksamid olid kirjalikud ja viidi läbi üldjuhul kaks korda aastas, olles ühepäevased. Kõiki vaadeldavaid eksameid oli võimalik sooritada nii eesti kui ka vene keeles (st ERK annab muulastele võimaluse kasutada eksamiküsimuste venekeelseid tõlkeid).

IAB eksamid erinesid Eesti raamatupidaja kutseksamitest juba ülesehituselt, sisaldades kompleksülesandeid ning pakkudes eksamitegijale võimalust teatud ülesannete puhul valida, millist ülesannet lahendab. IAB eksamid olid reeglina üles ehitatud ühe näiteks võetud fiktiivse ettevõtte andmetele, millega opereeriti eri ülesannete lahendamisel. Eesti raamatupidaja kutseksam koosnes kuni 2011. aastani ainult eraldiseisvate andmetega valikvastustega ülesannetest ja küsimustest. Tabelis 7 on toodud raamatupidaja assistendi, raamatupidaja II ja IAB eksami sooritamise tingimused.

Tabel 7. Tingimused kutseksamite sooritamiseks 2011. aastal

	Raamatupidaja assistent I tase	Raamatupidaja II	IAB 3. tase	IAB 4. tase
Eksamitöö keeled	eesti, vene	eesti, vene	eesti, vene	eesti, vene
Nõutud haridustase	keskharidus	vähemalt kutsekeskharidus	Eraldi nõudeid välja toodud ei olnud	
Töökogemus	ei nõutud	vähemalt 2 aastat	ei nõutud	ei nõutud
Kutsetunnistuse kehtivuse aeg	tähtajatu	5 aastat	tähtajatu	tähtajatu
Eksami kestus	2×1,5 tundi	2×2,5 tundi	2×2 tundi	3 tundi
Eksami eduka sooritamise alammäär	65%	60%	55%	55%

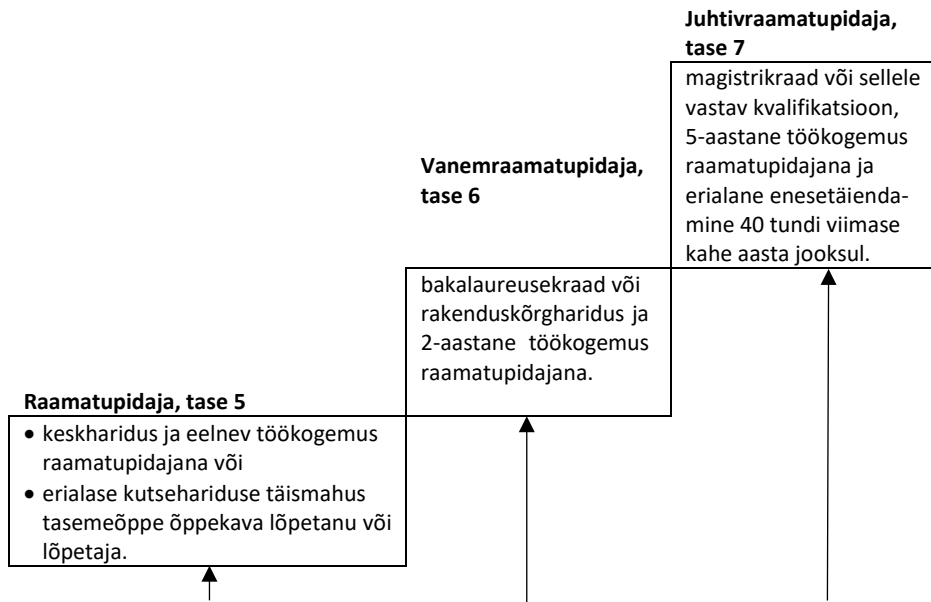
Allikas: IAB Qualifications..., Raamatupidaja kutsequalifikatsiooni tõendamise ja omistamise kord; autori koostatud

Raamatupidaja assistendi eksam loeti sooritatuks, kui eksaminand sai vähemalt 65% maksimumpunktidest (2011. aasta kevadeni 75%). Sooritamise piirmäär muutmine oli tingitud eksamistruktuuri muutmisest – testi vormis valikvastustega küsimustele lisandusid ülesanded. Raamatupidaja II eksam loeti sooritatuks, kui saadi vähemalt 60% võimalikest punktidest.

Kokkuvõtvalt võib märkida, et peamised erinevused olid eksamiülesannete vormilises küljes ja IAB eksami eduka sooritamise alammäär oli madalam kui Eesti raamatupidajate kutsekvalifikatsioonieksamitel. Kui Eesti kutsetunnistusel oli vaid märke kutsekvalifikatsiooni kohta, siis IAB väljastas lisaks tunnistusele ka hinnetelehe, mis näitas soorituse määra, mida märgitati tähtedega A*, A, B, C. Tulemused M ja F tähendavad ebaõnnestumist. Samas anti võimalus ka korduseksamil läbikukunud osa uuesti teha. Sarnaselt ei nõutud eksami taotlejalt eelneva taseme tõendamist. Küll nõudis IAB nende poolt kinnitatud koolitaja juures vastava kursuse läbimist, inglise keeles oli võimalik kursus läbida ka interneti teel või iseseisvalt õppides vastavate materjalide alusel.

2012. aastal hakkasid Eestis kehtima uued kutsestandardid, mis tuginevad Euroopa kvalifikatsiooniraamistikul: raamatupidaja (tase 5), vanemraamatupidaja (tase 6) ja juhtivraamatupidaja (tase 7). Varasem, Raamatupidaja II kutsetase, võrdsustati uue standardi 5. tasemega. Kuigi kehtivat kutsestandardit Raamatupidaja assistent I kohta enam ei ole, on varasemalt väljastatud tunnistused tähtajatud ja seega kutseregistris nähtavad (võrdsustatud 4. tasemega).

2017. aastal muudeti kutsestandardit ja 2018. aastal kutse andmise korda, täpsustades muuhulgas ka kutse taotlemise eeltingimusi.



Joonis 11. Raamatupidaja kutse taotlemiseks esitatavad nõuded tänapäeval

Allikas: Kutse andmise kord, 2018

Joonisel 11 on toodud nõuded ja tingimused taotlejale tasemete lõikes. Nooled joonisel tähistavad kutsesüsteemi sisenemise sõltumatust eelnevast tasemest st kõrgema taseme eksamile pääsemise eelduseks ei ole eelneva taseme kutsetunnistuse olemasolu.

Raamatupidamise valdkonna kutsequalifikatsioonide tõendamise ja omistamise kord seab kutsetunnistuse kehtivusajale piirangud. Ainult raamatupidaja kutsetunnistus on tähtajatu, vanemraamatupidaja ja juhtivraamatupidaja kutsetunnistus kehtib 5 aastat. Viimaste säilitamiseks peab kutsetunnistuse omanik läbima viimase 3 aasta jooksul 40 akadeemilise tunni ulatuses erialast koolitust vabalt valitud ettevõttes (lähtudes raamatupidaja kutsestandardis toodud kutseoskusuõuetest/kompetentsusest) ning taotlema kutsequalifikatsiooni taastõendamist. Seda võib asendada 20 akadeemilise tunni ulatuses koolitusega, kus ollakse ise koolitaja. Lisaks nõutakse vähemalt 3 aastat tööalast üldstaaži viimase 5 aasta jooksul. Taastõendatud kvalifikatsioon kehtib viis aastat. ERK korraldatud eksameid käsitletakse ka doktoritöö neljandas peatükis.

Praegu ei ole töö leidmisel Eestis üldjuhul määravaks kutsetunnistuse olemasolu ja kutsequalifikatsiooni tõendamine on vabatahtlik. Riiklikusse kutseregistrisse kantavate kutsetunnistuste väljastamise õigus on Eesti Vabariigis ainult Eesti Raamatupidajate Kogul, kes on kutset omistav organ. Siiani ei ole ükski haridusasutus taotlenud raamatupidaja/majandusarvestuse õppekavale kutseandja õiguseid.

2.3.4 Raamatupidaja 6. taseme eksami finantseerimine ja tasuvus taotlejale

Edasiõppimise ja 6. taseme eksami üle otsustades peaksid inimesed võrdlema oma heaolu ja tulevase sissetuleku juurdekasvu neil tekkivate lisakuludega: ettevalmistuskursusteks, ERK korraldatavaks konsultatsiooniks, eksamitasuks ja hiljem taastõendamiseks vajalikeks koolitusteks. Kas 6. tase oleks Eestis tasuv investeering? Siit kerkeb ka küsimus: kes peaks katma 6. taseme eksamiga seonduvad kulud? Riik või hoopis inimene, lootes et tööturg hiljem kompenseerib kõrgema töötasu näol?

Autori 2010. aastal tehtud uuringust selgus, et 6. taseme eksamiks oli eelnevalt läbinud ettevalmistuskursuse keskmiselt 40% eksamil osalenutest. Täpsem ülevaade aastate lõikes on toodud järgnevas tabelis.

Tabel 8. Taseme 6 eksami edukalt läbinute ja ettevalmistuskursustel osalenute osatähtsus aastatel 2005–2010

Eksami sooritamise aasta	2005	2006	2007	2008	2009	2010 kevad
Eksamil osalenuid	52	14	33	2	5	9
Eksami edukalt läbinuid	15	8	26	1	4	8
Eksami edukalt läbinute osatähtsus, %	28,8	57	78,8	50	80	89
6. taseme ettevalmistuskursusel osalenuid, %	22	58	67	50	20	22

Allikas: Eesti Raamatupidajate Kogu

Tabelist 8 on näha, et 2006. aastal on ettevalmistuskursustel osalenute arv järsult kasvanud. Viimane võis olla tingitud ka asjaolust, et 2005. aastal sooritas eksami edukalt ainult 28,8% osalenutest. Inimesi pani mõtlema ka eksamitasu (tol ajal 2500 krooni), mida ei tagastata ning see, et uue võimaluse eest tuleb uuesti maksta. Autori tehtud uuringust selgus veel, et ettevalmistuskursus (st täienduskoolitus) ei anna eelist eksami sooritamisel, samuti puudus seos ettevalmistuskursuse mahu, koolitusasutuse ja eksamitulemuse vahel. Selle uuringu käigus ei olnud võimalik hakata hindama koolituse tulemuslikkust, sest ei oleks õige koolituse võrrelda vaid eksamil osalenute tulemuste põhjal, kui ei ole arvesse võetud nende õppurite algset võimekust. Haridusprotsessi

eripära on, et õppe tulemuslikkuses on oluline roll ka õppuri enda jõupingutustel (Kraut, 2006 lk 26).

2018. aastal maksab 6. taseme eksam 205 eurot. Kuna 6. tase on tähtajaline ja kehtib ainult viis aastat, tähendab see, et täienduskoolitusi tuleks selle aja jooksul läbida veel 40 tunni ulatuses ja taotleda siis taastõendamist, makstes 82 eurot taotluse läbivaatamise eest. Samas, kui võtta, et 8 -tunnine koolitus maksab keskmiselt 150 eurot, siis täiendkoolitusele kulub viie aasta jooksul 5 koolituspäeva \times 150 € = 750 €. Üks variant on muidugi, et tööandja hüvitab täienduskoolituse.

Kuna 6. tase nõuab töökogemust raamatupidajana, võib eeldada, et 6. taseme eksami sooritaja vanus on vähemalt 25 -aastat ja tööturul konkureerivad inimesed keskmiselt 65 aastani. Seega sellesse perioodi jääks taastõendamisi 7, st viimane kehtib veel viis aastat (65 aastani). Võttes kokku kõik kulud (kutseeksamitasu, 7 \times taastõendamistasu ja koolituspäevade maksumus) ja jagades 35 aasta peale, peaks sertifitseeritud raamatupidaja igakuine töötasu olema $(205 + 7 \times 832) / 420 = 14,35$ € võrra suurem kui neil, kel 6. taseme sertifikaati ei ole. Samas see palga erinevus ei ole märkimisväärne, kuid aasta kohta on kutse säilimisega kaasnev kulu ca 170 €.

Toodud arvutus on tehtud praegustes hindades ja ei arvesta raha ajaväärtust. Viimane ei olegi määrav, sest nii koolitused, taastõendamise tasu kui ka tulevased sissetulekud muutuksid vastavalt elukallidusele. Omavahelised proportsioonid jäävad samaks.

Praegu puudub Eestis seos kutsekvalifikatsioonitunnistuse ja palga vahel. Seda kinnitab raamatupidajate vähene huvi sooritada 6. taseme eksam ja puudub ka otsene vajadus. Kuna tunnistuse kehtivusaeg on 5 aastat ja selle säilitamiseks peaks läbima koolitusi ja tasuma taastõendamise eest, siis paljudele isikutele oleks see määrav. Samas ei annaks täiendkoolituse mahtu enam vähendada, sest raamatupidaja igapäevast tööd puudutavad muudatused on olulised.

Tekib küsimus, kas 6. taset on vähe reklaamitud? Kas nõudlus suureneks, kui ka tööandjate hulgas seda propageerida? Kui propageerida eksameid, siis tegijaid võib olla palju ja tööandjad teadlikud, aga palgad ikkagi ei tõuse, sest konkurents on suur. Siit ka väide, et praegu kehtiv sertifitseerimissüsteem sellisel kujul toimima ei hakka.

USA-s tehtud uuringud näitavad, et litsentseerimine, vastupidiselt sertifitseerimisele, piirab turule sisenemist suuremate sisenemiskuludega; litsentseeritud kutsealal saab tegutseda vähem inimesi, kui võiks olla litsentseerimise puudumisel. Mõju on seda suurem, mida karmimad nõuded on litsentsitaotlejale. Selle tagajärjel kallineb litsentseeritud kutsetel teenuse hind ehk teisisõnu, teenuste hinnad on kõrgemad kui võrreldavatel mittelitsentseeritud teenustel (Young, 1985). Kõrge hind korrastab turgu – see tähendab, pakkumise langust ja kõrgemat hinda, tulemuseks väiksem nõudlus tarbimises. Kõrgemad hinnad võimaldavad suurendada spetsialistide sissetulekut sõltuvalt nõudluse elastsusest. Mida mitteelastsem on nõudlus, seda rohkem on spetsialistidel kasu alanenud pakkumisest ja hindade tõusust. Kui nõudlus litsentseeritud kaubale on üsna mitteelastne, oleks madalamast nõudlusest tulenev kahju väiksem saadavast tulust (st nihkest hindade tõusust). Mida selline mõttekäik näitab litsentseerimise mõjust sissetulekule?

Raamatupidajate sissetulekuid käsitlevas uuringus (Rosenzweid, Gustafson, Hadley, 1994) eristati raamatupidamistunnistusi, et identifitseerida neid isikuid, kel oli üks või mitu järgnevatest tunnistustest: BA – bakalaureusekraad, MAC – magistriskraad raamatupidamises, MBA – magistriskraad ärikorralduses, CPA – sertifitseeritud raamatupidaja, CMA – sertifitseeritud juhtimisarvestusspetsialist, CIA – sertifitseeritud siseaudiitor. Uuringust selgus, et isikud, kellel oli bakalaureusekraad (BA), teenivad 15%

rohkem kui need, kellel BA puudub, samas ajal, kui MAC ei suurendanud märkimisväärselt sissetulekut, võrreldes BA'ga. Isikutel, kellel oli MBA, täheldati 8% suuremat sissetulekut kui BA kraadiga isikutel. CPA sertifikaat suurendas sissetulekut 11% võrra, samal ajal kui teistel tunnistustel (CMA ja CIA) ei olnud sissetulekule märgatavat mõju. Uuringust selgus veel, et lahutatud isikutel oli suurem sissetulek kui abielus olevatel.

Ehk siis CPA sertifikaat suurendas sissetulekuid, erinevalt magistrikraadist raamatupidamises. Seega USA-s puudub vajadus riiklikult doteerida raamatupidajate sertifitseerimist ja litsentseerimist, sest tööturul kajastub see valdavalt palkade erinevuses.

Eesti raamatupidajate seas 2015. aastal tehtud uuringust selgus, et töötasu ja ametipositsiooni kutsetunnistusega ei seostata. Ligikaudu kaks kolmandikku vastajatest arvas, et kutsetunnistus ei mõjuta töötasu suurust ega ametipositsiooni (Kilter, 2015). Olenemata sellest, et naaberriikides Rootsis, Soomes ja Norras võib töötada samuti ilma kutsekvalifikatsioonita, on sealsed sertifitseeritud raamatupidajad paremini tasustatud. (Kallaste, 2013)

Sertifitseerimisega võib küll edastada signaali kvaliteedi kohta, kuid kas seda Eestis vajatakse ja ollakse selle eest ka nõus rohkem maksma, siis varasemad uuringud ei ole tuvastanud seost raamatupidaja töötasu ja kutsetunnistuse vahel.

2.3.5 Audiitortegevus ja audiitori kutse andmine

Audiitortegevus sai Eestis alguse 1990. aastal, kui tollane Eesti NSV valitsus kinnitas 19. veebruaril määrusega nr 33 Eesti NSV audiitortegevuse ajutise põhimääruse, mis oli audiitortegevust reguleeriv õigusakt kuni 1999. aasta juulini, mil võeti vastu Audiitortegevuse seadus (edaspidi AudS). Audiitortegevuse ajutise põhimääruse kohaselt pidi audiitor auditi käigus ja järelduste tegemises olema sõltumatu ja objektiivne, lisaks oli määruses kehtestatud audiitori konfidentsiaalsuse nõue. Audiitoritel oli kohustus pidada päevikut, milles tuli fikseerida kõik tehtud auditid. Päevik tuli üks kord aastas esitada kontrollimiseks ja kokkuvõtete tegemiseks Audiitortegevuse Nõukogule. Kui tollal pidi audiitor kvalifikatsiooni säilitamiseks tegema aastas vähemalt kaks auditit (Eesti NSV audiitortegevuse...1990), siis tänapäeval puudub auditite miinimumnõue. Lisaks arvamuse vormistamisele oli 1990ndatest aastatest audiitori ülesandeks ettevõtte majandusaasta aruande kinnitamine koos vastava märke tegemisega aruandele.

Lisaks audiitortegevuse ajutisele põhimäärusele kehtestas ettevõtetele auditi kohustuslikkuse 1990. aasta juulis vastu võetud raamatupidamise põhimäärus. Mainitud määruse alusel moodustas ühe osa majandusaasta raamatupidamisaruande koostamise ja kinnitamise käigust raamatupidamisaruande audiitorkontroll ning audiitori otsus aruande heakskiitmise (mitteheakskiitmise) ja puuduste kohta lisati aruandele. Kuna audiitorkond ei olnud veel piisavalt arvukas, polnud reaalne kehtestada audiitorkontrolli kõigile ettevõtetele. Rahandusministeerium määras 1990. aastal kindlaks ettevõtete tüübid, kellelt nõuti audiitorkontrolli esmajärjekorras ja nendeks olid (Root, 1991 lk 21):

- 1) väliskapitali osavõtul tegutsevad ühissettevõtted;
- 2) aktsiaseltsid;
- 3) riiklike ettevõtete ja ühiskondlike organisatsioonide juurde loodud väikeettevõtted;
- 4) kooperatiivid käibega üle 250 tuhande rubla aastas.

1990. ja 1991. aastal määrusi sisuliselt ei täidetud, kuna ettevõtted suhtusid audiitoritesse negatiivselt (Vainu, 1995). Samas oli takistuseks audiitorite vähesus: 1990. aasta lõpuks oli atesteeritud audiitoreid 72 (Audiitorkogu, 2010). Sel ajal juhtis ja koordineeris audiitorite tegevust audiitoritegevuse ajutise põhimäärusega Rahandusministeeriumi juurde loodud Audiitoritegevuse Nõukogu, mille ülesandeks oli audiitorkontrolli meetodiliste soovitude väljatöötamine, auditite korraldamine, audiitorite atesteerimine ning audiitorite ja nende klientide vaheliste vaidluste lahendamine (Vainu, 1995). Audiitoritegevuse Nõukogu oli küll vormiliselt sõltumatu ja iseseisev, kuid selle tegevust finantseeriti riigieelarvest, mis tekitas rahvusvahelisel tasandil arusaamatusi (Kipper, 2010).

Audiitorile atesteerimisel esitatavaid kvalifikatsiooninõudeid ei saanud väga kõrgele tõi, sest siis oleks audiitorkontrolli realselt toimiva süsteemi loomisele kulunud aastaid. Audiitoreid lihtsalt poleks jätkunud. Ent nõuded pidid olema küllalt ranged, et audiitoriametit mitte kompromiteerida.

Audiitori eksamile pääsemiseks oli kaks põhinõuet:

- 1) kandidaadil peab olema kas majanduslane või juriidiline kõrgharidus;
- 2) tal peab olema piisavaid raamatupidamis-, ökonomika- ja kontrollialase töö kogemusi.

Esimese nõude puhul oli hõlpsalt jälgitav formaalne mõõdupuu – kõrgkooli diplom. Teine tingimus oli ebamäärasem. Piisavaks võis eksamikomisjon lugeda töökogemusi raamatupidaja või revidendina, pikemaajalist tööd vastava ala õppejõuna vms.

Eksamid toimusid nõukogu kinnitatud programmi alusel, mis sisaldas raamatupidamise ja aruandluse, majandusanalüüsi, rahanduse ja krediidi, revisjoni ja kontrolli, tootmise organiseerimise ja juhtimise, majandusõiguse, maksustamise jm küsimusi.

Eksamiprogrammi koostamisel lähtuti probleemidest, millega audiitor oma igapäevatoos kokku puutub. Küsimused käsitlesid audiitorkontrolli ja raamatupidamisalast seadustikku, erilaadseid elulisi probleeme ja nende lahendamist, majandusoperatsioonide kajastamist arvestuses, vigaste arvestusregistrite parandamist. Suurima kaaluga olid raamatupidamisalased teadmised ja oskused. Raamatupidamist hästi tundmata ei olnud võimalik audiitori kvalifikatsioonieksamit sooritada.

Eksami edukalt sooritanud kandidaadile omistati audiitori kvalifikatsioon ja anti välja vormikohane kvalifikatsioonitõend (see oli ühtlasi ka tegutsemisluba). Viimane andis õiguse audiitorina töötamiseks vastavalt ENSV valitsuse 1990. aasta 19. veebruari määrusele nr 33.

Vannutatud audiitorite nimekiri tehti teatavaks nii üldsusele kui ka mitmele instantsile, kellel oli ettevõtete kontrollimise ning audiitoritega tihedamaid kokkupuuteid. Maksuamet ei aktsepteerinud kohustuslikule audiitorkontrollile kuuluvate ettevõtete kasumiaruannet, kui sellel puudus audiitori kinnitus.

Esialgu said audiitorid ajutise tegutsemisloa, mis kehtis kuni 1991. aasta detsembrikuu lõpuni. Silmas oli peetud kaht kaalutlust:

- 1) elati seadustiku hüppelise muutumise ajal. Tegutseti veel Nõukogude Liidu seaduste järgi, ent juba 1991. aasta algusest jõustus Eesti Vabariigi raamatupidamise põhimäärus, hiljem ka seda täiendavad normatiivmaterjalid. See aga tähendas, et hakati tegutsema täiesti uues taustsüsteemis, mis muutis uue eksami hädavajalikuks;
- 2) korduseksamil suurendati nõudmisi ja püüti need viia tunduvalt rohkem vastavusse rahvusvaheliste standarditega.

Audiitorid võisid tegutseda kas üksikaudiitorina või audiitorfirma kaudu. Hind oli hinnakirja järgi mõlemal juhul sama. Ilmselt võis ahvatlevana tunduda üksikaudiitori praksis, sest 150 rubla päevapalgaks oli mainitud ajal korralik teenistus. Paraku oli sel juhul suur oht, et eraviisiliselt tegutsev audiitor ei suuda kaasas käia ülikiirete muutustega seadustikus. (Audiitorteenuste hinnakiri..., 1990)

Esines olukordi, kus kohalikud omavalitsused olid registreerinud ettevõtteid, kes nimetasid oma tegevusalana või ühena neist audiitorkontrolli, ent ettevõtte asutajate seas ei olnud ühtegi kvalifikatsioonitõendiga audiitorit. See ajendas audiitorkontrolli nõukogu tegema valitsusele ettepaneku lülitada audiitorkontroll litsentsi vajavate tegevusalade loetellu. Ettepanek kiideti heaks ja firmale anti audiitorkontrollialane tegevusluba vaid juhul, kui seal oli vähemalt üks kvalifikatsioonitõendiga audiitor. Firma asutamisdokumendid tuli kooskõlastada audiitorkontrolli nõukoguga. (Root, 1991 lk 20 ja 21)

1990. aastal tegutses audiitortegevus turul monopolina Moskvas loodud poolriiklik audiitorfirma AS Inaudit (Root 2006), mille omanikeks olid NSVL Rahandusministeerium, Väliskaubanduse ministeerium, NSVL Keskpank ja tollased suuremad ettevõtted (Viisma, 2006). ASle Inaudit anti õigus teostada kõigi Nõukogude Liidus tegutsevate ühissettevõtete audiitorkontrolli (Root, 1991 lk 17). 1991. aastal tekkis üksikute ettevõtetele vajadus auditi järgi, sealjuures sooviti peamiselt aastabilansi kontrolli ja kinnitamist (Vainu, 1995).

Aastail 1992–1993 toimus auditeerimise arenguhüpe. Eesti turule sisenesid suured rahvusvaheliste audiitorfirmade ketid. Nende üheks pakilisemaks eesmärgiks oli oma siinse ketifirma audiitorite harimine, et järgitaks rahvusvahelisi auditeerimispõhimõtteid. Sellest oli kasu audiitorite professionile tervikuna. 1994. aastal andis Audiitortegevuse Nõukogu välja Eesti esimese auditeerimiseeskirja, mis tugines rahvusvahelistele auditeerimisstandarditele. Eeskiri hõlmas kogu audititsükli alates auditi planeerimisest kuni raporteerimiseni (Root, 2006) ning sellega pandi alus Eesti heale auditeerimistavale. 1. jaanuarist 1995 hakkas kehtima raamatupidamiseseadus ja septembrist jõustus äriseadustik, mis rõhutasid ning suurendasid audiitorkontrolli tähtsust ja audiitori vastutust. (Saar, 2011)

Vahepeal oli audiitortegevus Eestis edasi arenenud ja Eesti NSV audiitortegevuse ajutine põhimäärus ei reguleerinud enam kõiki olulisi sätteid, mistõttu 1999 aastal võeti vastu esimene audiitortegevuse seadus. Asutati ka audiitorite iseseisev kutseühendus Audiitorkogu. Viimase ülesandeks oli audiitorite kutsetegevuse korraldamine ja audiitorite õiguste kaitsmine ning kutsekomisjoni loomine audiitorite kutseksamite korraldamiseks. 1999. aasta Audiitortegevuse seadus määras kindlaks nõuded audiitorile, audiitorieksami sooritamise alused, audiitori kutsetegevuse õiguslikud alused ning audiitorkogu korralduse. Audiitortegevus Eestis tõusis uuele tasandile. (Saar, 2011)

Audiitortegevuse uus seadus jõustus 8. veebruaril 2010, mis tähendas ühe etapi lõppu audiitortegevuses ja oluliste muutuste algust. Uue seadusega kavandati üleminek seni kehtinud Eesti auditeerimiseeskirjalt rahvusvahelistele auditeerimise standarditele kahe aastaga. Viimane tähendas ka vandeaudiitorite uut atesteerimist – kõik vandeaudiitorid, kel soov tegevust jätkata, pidid läbima testi, millega näitasid oma teadmisi rahvusvahelistest auditeerimisstandarditest. Asjaolu, et paljud audiitorid otsustasid eksamit mitte sooritada, põhjendab audiitorite arvu vähenemist aastatel 2010-2013, mil kutsealalt lahkusid 63 audiitorit.

Alates 2010. aastast reguleerib audiitortegevuse seadus nii vandeaudiitorite (välisaudiitorile) kui ka siseaudiitorite tegevust. 2000. aastast kuni 9. veebruarini 2010 oli

siseaudiitorite tegevus reguleeritud ainult avalikus ehk valitsussektoris. Äriettevõtete kohta regulatsioon puudus, välja arvatud riigi osalusega ettevõtted.

Seadus sätestas atesteeritud siseaudiitorite ja avaliku sektori siseaudiitorite tegevuse ja kutse omistamise nõuded (atesteerimise) ning siseaudiitorite järelevalve. Kutse omistamise nõudeid ei reguleerinud Eestis varem ükski määrus ega seadus, mistõttu siseaudiitorina võis töötada igaüks. Vastavalt audiitortegevuse seadusele võib avaliku sektori siseaudiitoriks nimetada ennast isik, kellele on rahandusministri otsusega antud avaliku sektori üksuse või avaliku sektori ühingu kutsetase.

2.3.6 Kutseühingud

Esimesena pärast taasiseseisvumist loodi 1996. aastal Eesti Raamatupidajate Kogu, seejärel 1997. aastal Eesti Infosüsteemide audiitorite ühing, 1999. aastal Audiitorkogu ja 2000. aastal Siseaudiitorite ühing. Eelnimetatud (va Eesti Infosüsteemide audiitorite ühing) on kas kutse andjateks või osalevad kutse andmise süsteemis.

Eesti Raamatupidajate Kogu on mittetulundusühing, mis alustas oma tegevust 1996. aasta novembris. ERK põhikirjalisteks eesmärkideks on:

- ühendada eesti raamatupidajaid oma elukutse, aadete, kohustuste ja õiguste tegusaks teostamiseks;
- levitada raamatupidajatele suunatud teadmisi ja kogemusi;
- väärtustada ja kaitsta raamatupidaja elukutse staatust ja mainet ühiskonnas;
- väljendada liikmeskonna seisukohti riiklikel ja ühiskondlikel aruteludel ning otsustamistel;
- arendada koostööd kõigi Koguga sarnaseid eesmärke taotlevate isikute ja organisatsioonidega.

Raamatupidajate kutseeksameid hakkas ERK korraldama aastast 2004. ERK liikmeks saamise eelduseks ei ole kutsequalifikatsiooni olemasolu. Liikmesus on vabatahtlik, kuid kitsendusena on toodud, et liikmeks võib olla iga vähemalt 18-aastane Eesti elanik.

Eesti Siseaudiitorite Ühing (edaspidi ESAÜ) asutati 2000. aastal. Alates 17. juunist 2000 on ESAÜ IIA (*The Institute of Internal Auditors*) liige. 2007. aasta juunis võeti ESAÜ vastu ECIIA (*The European Confederation of Institutes of Internal Auditing*) liikmeks. Seoses IIA ja ECIIA liikmelisusega on ESAÜ juurde moodustatud litsentseerimiskomisjon. Litsentseerimiskomisjoni tegutsemise eesmärk on anda võimalus sooritada IIA korraldatavaid siseaudiitori (CIA), finantsteenuste audiitori (CFSA), avaliku sektori audiitori (CGAP) jt eksameid Eestis. Enim on sooritatud *sertifitseeritud siseaudiitori (Certified Internal Auditor, CIA)* eksameid.

Auditortegevuse seadus reguleerib kutse omistamist. Kui auditortegevuse seadusest tulenevalt nõutakse avaliku sektori üksuse kutse taotlejatelt avaliku õiguse eriosa tundmist, siis rahvusvahelisel tasandil seda ei käsitleta. Vandeaudiitorid, kel oli enne vastav tunnistus, pidid sooritama täiendava eksami rahvusvahelise standardi tundmise kohta. (Maspanov, I. *Siseauditist audiitortegevuse seaduse valguses*)

Siseaudiitorina töötamisel on oluline, et ühel siseauditi meeskonna liikmel oleks siseriiklik kutse, mis annab iseseisva kutsetegevuse õiguse (siseauditi üksuse juhtimisega seotud otsuste langetamiseks ja tööde aruannete allkirjastamiseks ning õiguse siseauditi teenuse pakkumiseks). Samas kaasneb selle nõudega vastuolu: allkirjaõigus on sertifikaadi omajal, kes ei pruugi olla siseauditi üksuse juht, kuid vastutus on ikkagi juhil.

Seetõttu võiks olla kohustuslik, et siseauditi funktsiooni juht omab vajalikku kutsetaset/sertifikaati. (Sõmer, 2016 lk 82)

Audiitorkogu tegutseb avalik-õigusliku juriidilise isikuna ja on Eesti audiitorite kutseühendus audiitorite kutsetegevuse korraldamiseks ning audiitorite õiguste kaitsmiseks.

Audiitorkogu sai 11. novembril 2004 IFACi täisliikmeks ja 16. detsembril Arvestusekspertide Euroopa Föderatsiooni (FEE – *The Federation of European Accountants*) korrespondentliikmeks. IFACi liikmeks saamisega võeti endale kohustus järgida head rahvusvahelist tava alates audiitorite eetikakoodeksist ja koolitustest kuni auditi kvaliteedi tagamiseni. (Saar, 2011)

Audiitorkogu liikmeteks on kõik audiitorite nimekirja kantud füüsilisest isikust audiitorid. Täpsemalt on Audiitorkogu liige vandeaudiitor vandeaudiitori vande vastuvõtmise kuupäevast alates ja audiitorettevõtja tegevusloa andmise otsuse jõustumisest arvates. (Audiitortevgevuse... § 103).

Vandeaudiitor arvatakse Audiitorkogust välja ning ta kaotab kutse, kui ta on määratud ajal või ulatuses kohustusliku liikmemaksu juhatuse hoiatusest hoolimata mõjuva põhjuseta tasumata jätnud. Audiitorkogu liikme liikmesus Audiitorkogus lõpeb ka vandeaudiitori kutse äravõtmisel või audiitorettevõtja tegevusloa kehtivuse lõppemisel või kehtetuks tunnistamisel. Järgnevalt on toodud (Tabelis 9) võrdlus kolme kutseühingu liikmelisusest, selle kohustuslikkusest ning tasudest.

Tabel 9. Liikmelisus kutseühingutes ja tasud 2018. aastal

	Raamatupidajate Kogu	Siseaudiitorite Ühing	Audiitorkogu
Ühingu kuulumine	vabatahtlik	vabatahtlik	kohustuslik
Liikmeid	ca 700	ca 250	ca 500
Liikmemaks	Füüsilistel isikutel 40€ Juriidilistel isikutel 160€ Kohaliku omavalitsusel 80€	70€	50–100€ vandeaudiitori kohta. Tegevusloamaksu määr on 0,3–0,8% ja järelevalvetasu määr on 0,7–2,4% audiitorteenuste müügitulust

Allikas: erk.ee, audiitorkogu.ee; <https://www.siseaudit.ee/liikmed>

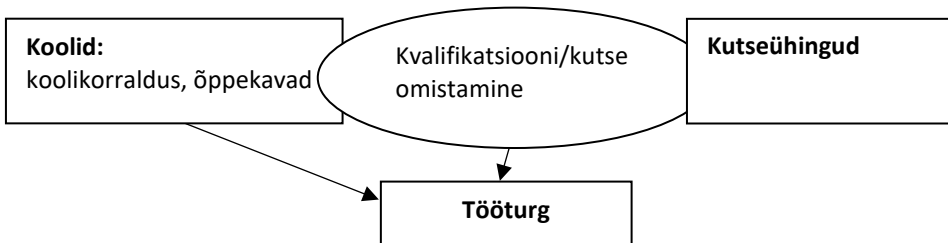
Kuna ERK ja ESAÜ liikmesus põhineb vabatahtlikkusel, siis ka liikmesus kutseühingus ei lõpe kutsetunnistuse kehtivusega lõppemisega.

Erinevalt vandeaudiitoritest, ei ole raamatupidajad kohustatud teenuse osutamiseks sõlmima kutsekindlustuslepingut. Audiitorettevõtjal on aga keelatud nõuetele vastava kutsekindlustuslepinguta oma nimel Eestis audiitorteenust osutada.

2.4 Uuringu tulemused ja järeldused

Kui eelnevalt anti ajalooline ülevaade koolikorraldusest, õppes majanduskoolides, kutse/kvalifikatsiooni omandamise protsessist ja kutseühingutest, siis järgnevalt analüüsitakse nende vahelisi erinevusi ja seoseid. Koolikorralduse osas pannakse rõhku majandusalast haridust andvate koolide õppekavade erinevustele õppeainete lõikes erinevatel perioodidel ning kas kutse/kvalifikatsioon saadakse kooli lõpus või selle omistab kutseühing kui kutseandja. Samuti analüüsitakse raamatupidaja kui elukutse ja tööturu vahelisi seoseid majanduspoliitilisest olukorrast lähtuvalt.

Joonisel 12 on toodud uurimisobjektide vahelised seosed lähtudes kutse omistamise ja tööturule sisenemise võimalustest.



Joonis 12. Uurimisobjektide vahelised seosed

Selles jaotises leitakse vastused järgmistele uurimisküsimustele:

1. Milline on raamatupidamise kui kutseala areng Eestis?
2. Kas kutseid omistati ja kes oli siis kutse andja (kool, kutseühing)? Kas või kuidas on haridussüsteem seotud tööturuga?
3. Mis on rakendatud süsteemi valiku põhjused?
4. Milline on pakkumine ja nõudlus tööturul?

2.4.1 Raamatupidamisspetsialistide ettevalmistamisest eri perioodidel: võrdlusanalüüs

Järgnevalt on võrreldud nii kesk- kui ka kõrgastme õppeasutuste õppekavasid eri perioodidel. Vaatluse aluseks on nii õppekavas sisalduvad õppeained kui ka nende osatähtsus õppekavas. Õppekavadest on valitud kolmeaastase õppeajaga kaubanduskooli tunnikava (viimane oli seadusega reguleeritud). Tartu Ülikool valiti põhjusel, et seal loodi esimene majandusteaduskond Eestis ja õppekava sisaldas raamatupidamist. Nõukogude perioodi iseloomustamiseks valiti Vinni Nädissovhoos-tehnikum ja Eesti Põllumajanduse Akadeemia, sest mõlemad olid suunatud põllumajandusliku raamatupidamise õpetamisele. Samas nii tehnikumide kui ka ülikoolide õppekavad olid üleliidulised (st ühtsed).

Kui aastatel 1920–1940 olid Eestis väga populaarsed nn kaubanduslikud õppeasutused, kus tavaliselt õpetati kõigi muude ainete kõrval ka raamatupidamist, siis aastakümnetega on raamatupidamise õppeainest välja kasvanud eriala. Kui raamatupidamine nagu ka kaubanduslane õpetus oli enne Teist maailmasõda peamiselt praktilise orientatsiooniga, siis tänapäeval on õppekavades oluline koht ka teorial.

1930ndate aastate kaubanduskeskkooli ja ärindekeskkooli tunnikava kohaselt nõuti, et kool peab andma õpilasele kaubandusliku kutsehariduse, mis valmistab teda ette

teenistuseks ärides, kontorites, pankades, riigi- ja omavalitsuse ettevõtetes ja mujal, kus on vaja kaubanduslikku eriharidust. Kuna tegemist oli keskastme õppeasutusega, siis erinevalt kõrgema astme koolist sisaldas õppekava ka palju üldaineid (vt Tabel 10).

Tabel 10. Õppeainete osatähtsused õppekavades eri ajajärgudel

1930ndad		1970ndad		1990ndad
Kaubanduskeskkool	Tartu Ülikool	Vinni Nädissovhoos-tehnikum	Eesti Põllumajanduse Akadeemia	Eesti Põllumajandus-ülikool
Raamatupidamine	Raamatupidamine	Raamatupidamine ja seonduvad ained	Raamatupidamine ja seonduvad ained	Raamatupidamine ja seonduvad ained
Majandus: kaubandusaritmee-tika, kaubateadus, kaubanduseteadus, dekoratsioon ja reklaam, kauplemise tehnika, geograafia, kirjavahetus	Majandus: poliitiline ökonomia, majandusajalugu, -matemaatika, statistika, majandusõigus, majandus-geograafia eramajandusteadus kaubateadus, finants- ja kaubandusõigus, kirjavahetus	Majandus:põlluma-janduse alused, e/v ökonomika, organ-niseerimine ja planeerimine, õiguse alused, fin ja kredit., statistika, kirjavahetus	Majandus: ökonomi-ka, finantseerimine ja krediteerimine, organiseerimine ja planeerimine, töö normeerimine, majandusgeograafia, statistika, töökaitse agronoomia, taime- ja loomakasvatus, tehnoloogia, mehha-niseerimine, põllumaj. masinad.	Majandus: Mikro-ja makroökonoo-mika, põlluma-jandus- ja regio-naalökonomika, turunduse ained, tootmise organi-seerimine, rahva-majandusõpetus, e/v juhtimine, majandusõigus, andmebaasid, programmeeri-mine, statistika, operatsiooni-analüüs
Üldained: eesti k., võõrkeeled, matem, ajalugu, füüsika, keemia, tervishoid, joonistamine, võimlemine jne	Üldained: võõrkeeled	„Punased ained“ Üldained: eesti k, matem, ajalugu, võõrkeeled, füüs., keemia, kehaline, ühiskonnaõpetus	„Punased ained“ Üldained: võõrkeeled, kehaline, matem.	

Allikas: Autori koostatud

Märkused: õppeained on rühmitatud (erineva taustavärviga) õppekava lõikes, ei ole võrreldud õppekavade mahtusid. Õppekavade mahud periooditi erinesid. Need ei oleks võrreldavad, arvestades seda, et vanasti kulus palju aega konspekterimisele. Tänapäeva tehnoloogilised lahendused võimaldavad ajalist kokkuhoidu.

1920. aastal, kui asutati Tartu Ülikooli majandusteaduse osakond, ei sisaldanud õppekava raamatupidamist. Tugeva kriitika alla sattunud õppekava muudeti 1932. aastal, misjärel ilmus õppeainena õppekavasse ka raamatupidamine. 1920ndatel ja 1930ndatel aastatel oli Tartu Ülikooli majandusteaduse osakonna õppekavas rohkesti õigusaineid, raamatupidamise maht oli väga väike ja spetsialiseerumist raamatupidamisele ei olnud. Koolitati laiapõhjalisi ökonomiste. Õigusainete rohkust võis põhjendada asjaoluga, et tollal loodi majandusteaduse osakond õigusteaduskonna juurde ja õppeained olid kohandatud suures osas vastavalt olemasolevatele õppejõududele.

Kui 1937. aasta majanduskoolide tunnikavad sisaldasid lisaks üld- ja erialaainetele vabatahtlikus korras ka usuõpetust, siis Nõukogude perioodil oli kohustuslik aine Ateismi alused. Kui sõjaeelses Eesti Vabariigis oli riigikaitseline õpetus ainult poeglastele, siis Nõukogude perioodil oli see pikka aega kohustuslik aine sõltumata soost.

Taasiseseisvumisaja õppekavadest kadus nii sõjaline õpetus, ajalugu kui ka kehaline kasvatus. Eesti Põllumajandusülikooli 1993. aasta õppekava ei sisaldanud enam ka teisi nn üldaineid (nt võõrkeeli). Õppekavast puudusid ka taimekasvatus ja põllumajandus-masinad ning mehhaniseerimine. Ettevõtlusega/ärikorraldusega seotud ained olid esindatud nii I Eesti Vabariigi kui ka taasiseseisvumise järgsetes õppekavades.

Nõukogude perioodil oli see osa õppekavast asendatud nn Punaste ainetega, nagu marksism-leninism, poliitökonoomia, teaduslik kommunism, NSVL ajalugu, jne. Töökaitse ilmus õppekavadesse 1970ndate aastate lõpust.

Taasiseseisvumisjärgsetesse kavadesse on ajapikku lisandunud turundus, suhtlemine, meeskonnatöö, arvutiõpetus, organisatsioonikäitumine, rahvusvaheline finantsjuhtimine jt. Lihtsustatult võiks praegust õppekava suunda iseloomustada rahvusvahelistumisenäna, kusjuures mõjud ei tule ainult Euroopast.

Kõige arvukamalt oli raamatupidamist ja sellega seotud õppeaineid Nõukogude aegsetes tehnikumide õppekavades, moodustades pea veerandi kogu õppekavast. Taasiseseisvumisjärgselt on suurenenud ka Eesti Põllumajandusülikoolis (nüüd Maaülikool) arvestusalaste õppeainete maht, küündides samuti veerandini kogu õppekava mahust. Raamatupidamisõpet on alati toetanud sellised ained nagu majandusanalüüs, ökonoomika, planeerimine, juhtimine, statistika. Varem on maksu- ja kuluarvestust ning töö- ja palgaarvestust õpetatud raamatupidamise aine koosseisus.

Kui uurida raamatupidamisega seonduvate õppeainete arengut (vt Joonis 13), siis aastatel 1916–1926 peeti majandusarvestust ja tema nelja haru (raamatupidamine, kalkuleerimine (hiljem kuluarvestus), eelarvestamine ja äristatistika) tavakohaselt kontoritöö hulka kuuluvaks. Tohutud muudatused majanduselus nõudsid ka rohkem kaasaegsemat juhtimist ja mõtlemist ning uusi vahendeid. Uus lähenemine, mis käsitles raamatupidamist kui juhtimise vahendit, oli seotud muutustega ärielus. Tööstuse mitmekesistamine, mehhaniseerimine ja suurenenud investeeeringud, rahvusvaheline integratsioon ja konkurents, vajadus suurendada tootlikkust – kõik olid aidanud kaasa raamatupidamise kui juhtimisinstrumendi arengule. Need olid vajalikud planeerimiseks ja ettevõtte tegevuse suunamiseks. Õppekavadesse ilmusid 1930ndatel aastatel järgmised ained: kuluarvestus, eelarvestamine, statistika. 1990ndate aastate lõpus lisandusid investeeeringu arvutus, juhtimisarvestus, kontserniarvestus ja raamatupidamine arvutil.

1915	1930ndad	1950ndad	1990ndad	2010ndad
Raamatupidamine	Kuluarvestus	Planeerimine	Juhtimisarvestus Kontserniarvestus	Sotsiaal- ja keskkonnaarvestus
Kalkuleerimine	Eelarvestamine	Kontrollimine	Finantsaruannete analüüs	
	Statistika	Majandusinfo töötlemine	Investeeeringu arvutus	

Joonis 13. Raamatupidamisega seonduvad õppeained ja nende integreerimine õppekavasse

Allikas: autori koostatud

Üleminek käsumajanduselt turumajandusele algas Eestis 1990ndate alguses. Loodi Raamatupidamise Toimkond, kes töötas välja „Raamatupidamise põhimääruse“, mis hakkas kehtima 1991. aastast. Esimest korda võeti raamatupidamise õigusaktides kasutusele termin „rahvusvahelised arvestusstandardid“. 1995. aastast jõustus Raamatupidamise seadus ja hakkasid ilmuma Raamatupidamise Toimkonna juhendid, hakati rakendama turumajandusele omaseid põhimõtteid.

Sellel perioodil olid hariduse tase ja ainete nimetused õppeasutuste õppekavades väga erinevad. Puudusid õppekavade koostamise ühtsed põhimõtted ja sisu ühtsus. Vähe

oli kasutada teemakohast kirjandust, õpetajad/õppejõud koostasid konspekte ise. Uute arvestuspõhimõtete esimene selgitaja ja propageerija oli professor Erik Linnaks, avaldades raamatud „Ettevõtte raamatupidamine“, „Kontserni raamatupidamine“, „Raamatupidamise kontoplaan“ jt.

Läbi aegade on praktika olnud osa õppekavast. Eesti Vabariigi algusaastatel asendus nõukogudeaegne praktika ülereguleerimine nii riiklikul kui ka kooli tasemel pigem reguleerimatusega. Üldjuhul puudus koostöö ettevõtete ja koolide vahel, mistõttu õpilastel endil tuli leida praktikakohad ning leppida kokku praktikategevustes. Ettevõttepoolsetel juhendajatel puudus tavaliselt juhendamiseks vajalik ettevalmistus. Kuigi viimasel aastakümnel on püütud praktikaga seonduvat parendada (on loodud praktikajuhendid, koolitatud ettevõttepoolseid praktikajuhendajaid jne) ei ole saavutatud niivõrd head ja toimivat süsteemi nagu oli Nõukogude perioodil. Nõukogude ajal oli hästi üles ehitatud praktikabaaside võrgustik. Praktikaettevõtted olid ministeeriumi kinnitatud ja kindlad aastast aastasse. Praktika juhendajatele oli ette nähtud ka lisatasu 10% palgast. Õppejõududel oli kohustus praktikakohta külastada. Viimasega püüti tagada, et õppur sooritab õppekavas ettenähtud praktikat ja samas oli side ettevõtte ja õppeasutuse vahel, õppejõud olid kursis ettevõtetes toimuvaga.

1992. aastaks oli õppekava arendamises jõutud arusaamiseni, et tehniliste oskuste kõrval peab õppuritele andma võimaluse edasilikumiseks nii haridusteel kui ka sobitumiseks eri töökeskkondadesse (tööstuslik tootmine, väikeettevõtted, oma ettevõtte loomine). Muutused eriala struktuuris ja õppekavade reformimine kui protsess käivitusid aastail 1993–1995. Ettevõtte rahandus õppeainena sai raamatupidamise osaks 1990ndate aastate lõpus, mil hakati muuhulgas kasutama raha ajaväärtuse kontseptsiooni. Õppekavadesse ilmusid ka avaliku sektori ja mittetulundussektori raamatupidamine. 2010ndatel aastatel täienes temaatika sotsiaalse raamatupidamise ja sotsiaalse vastutuse aruandluse ning nüüdisaegse keskkonnaarvestusega. Viimatinimetatud on kõrgkooli õppekavades kui raamatupidamise eri valdkonnad ja õpetavad valikainetena magistriõppe tasemel. Kui Nõukogude ajal oli õppekava suunatud konkreetse valdkonna raamatupidamisele (tööstusraamatupidamine, põllumajandusraamatupidamine, ehitusraamatupidamine, transpordi raamatupidamine, panga raamatupidamine, kaubandusraamatupidamine jne), siis tänapäeval nii selgeid piire raamatupidamise õppekavadel ei ole. Kui põllumajandusraamatupidamist õpetati Nõukogude ajal mitmes õppeasutuses, siis taasiseseisvumise järgselt ja seoses põllumajandussektori hääbumisega, on jäänud ainult Eesti Maaülikool, kus seda õpet käsitletakse. Teiste koolide õppekava põllumajanduslikku raamatupidamist ei sisalda.

Majandusarvestust õpetavate koolide õppekavasid on tugevasti mõjutanud kehtiv riigikord. Nõukogude perioodil (ca 50 aastat) olid üleriigilised õppekavad, mida arendati vähe ja erialast olulisemaks peeti kommunistlikku ideoloogiat propageerivaid aineid. Kui Nõukogude ajal olid õppekavad üleliidulised, siis 1980ndate aastate lõpust hakkasid koolid ise koostama õppekavu ja mis kinnitati haridusvalitsuse juhataja poolt. Eesti taasiseseisvumise järgselt hakati tegelema ka õppekava arendusega.

Kvalitatiivne hüpe raamatupidamisõppe arengus toimus 2001. aastal, kui raamatupidamise õppekavadele hakati kutsekoolides õpilasi vastu võtma keskhariduse baasil. Kõrgkoolides asendusid riigieksamid lõputööga. Sellest tulenevalt lisandus õppekavasse aine Uurimistöö meetodid. Kuna riiklik õppekava hakkas kutsehariduses kehtima 2007. aastal, kandes nimetust majandusarvestus ja oli õppeasutustes ühtlustatud, siis suurem erinevus õppekavades on taasiseseisvumisjärgselt just kõrgkoolides.

Kuigi Eestis sai raamatupidamist õppida juba eelmise sajandi algusest, peab tõdema, et hariduse kvaliteet oli sel ajal suhteliselt madal, sest õppematerjale ja eesti keelt valdavaid õppejõude oli sellel erialal vähe. Aastatega on lisandunud palju erialast kirjandust ja samuti ka õppejõude. (Alver, Lumi 2011, 268–285) Õppekavade arendamine on muutunud keerulisemaks, õppijatele peab suutma pakkuda kõrge kvaliteediga ajakohast õpet, mis kindlustaks neile hea töökoha. Seega peab õpingute korraldamisel arvestama mitme huvigrupiga (riik, tööandjad, õppeasutus, õppurid). Õppejõududelt oodatakse, et nad koolitaksid spetsialiste, kellel on laiaulatuslikud erialased oskused ja teadmised, lisaks teadmistele ka suurepärase suhtlemisoskuse ja head intellektuaalsed võimed. Kõike eelmainitud õppekavasse panna pole sugugi kerge. (Perspectives... 1989)

Raamatupidamine on olnud jätkuvalt domineeriv ja kesksel kohal majandusharidust andvate koolide õppekavades. Kui 100 aastat tagasi oli raamatupidamine üks õppeaine teiste seas ja seda õppisid tulevased kaubandusspetsialistid, siis tänapäeval koolitatakse kutse- ja kõrgkoolides raamatupidamisspetsialistideks.

2.4.2 Õppekavade ja kutsesüsteemi seostest eri perioodidel: võrdlusanalüüs

Nõukogude Liidus toimus õpe nii kõrgkoolides kui ka kutseõppeasutustes ühtlustatud üleliiduliste õppekavade järgi ning enamasti oli tööleasumise nõudeks hariduse omandamist tõendav „kutse“.

Kõrgkoolide ülikiire ekstensiivne areng toimus 1990ndatel aastatel, seda ennekõike kaubanduse ja äriduse koolitusvaldkonnas. Üheski teises koolitusvaldkonnas niisugust olukorda ei olnud. Turumajandusele üleminekul kasvas noorte niigi suur huvi majanduserialade vastu veelgi. Tekkis palju majandusalast haridust pakkuvaid kõrgkoole, mis olid valdavalt erakoolid. 1992/93 õppeaastaks oli majandusalast kõrgharidust pakkuvaid koole 13. Demograafilise situatsiooni ja õppeasutuste vahelise konkurentsi kasvu ning kõrgharidusstandardi karmistamise tõttu hakkas pärast 2000. aastat koolide arv vähenema.

Taasiseseisvunud Eesti riiki üles ehitades otsustati, et nn Saksa tüüpi hariduse ja tööturu reguleerimine käib väikesele riigile üle jõu, ning eeskujuks võeti liberaalsem Skandinaavia mudel – riik ei otsusta enamiku erialade puhul, kes sobib ja kes ei sobi sellel töökohal töötama. Otsustusõigus töötaja sobivuse või mitesobivuse üle on tööandjal. (All, 2007)

Ülikoolid said võimaluse hakata realiseerima neile ainuomast autonoomiat, mis tähendas ka vaba ja sõltumatut õppekavaarendust. Trend oli õppekavade uuendamine ja uute kõrgharidusstruktuuride juurutamine. Samal ajal tekkis Eestis ka hulgaliselt uusi (era)kõrgkoole ning -kutseõppeasutusi, kes pakkusid õppimisvõimalusi uutel õppekavadel, mis polnud sugugi alati otseselt suunatud ühe kindla kutse teadmiste- oskuste omandamisele, vaid pürgisid pigem laiapõhjaliste teadmiste- oskuste suunas. Kuna oli nn vaba õppekava arendus, siis sellele perioodile oli omane õppekavade paljusus ja majandusainete rohkus, kus kindla eriala süvateadmisi, oskusi ei omandatud.

Kiiresti arenev tööturg nõudis uute oskustega töötajaid – Nõukogude aegsed diplomid ja tunnistused ei vastanud paljude tööandjate meelest enam uue ühiskonna nõudmistele ning vanade õppekavade järgi õppinute uued diplomid ja tunnistused ei äratanud usaldust. Kõik see põhjustas tööandjate eestvedamisel kutse kvalifikatsiooni omistamise lahutamise haridusdiplomist ja -tunnistusest. (All, 2007) Haridusreformi käigus loobuti kutseõppeasutuse ja kõrgkooli lõpetajale kvalifikatsiooni omistamisest. 1992. aastal

võeti Riigikogus vastu haridusseadus, mille § 27 tegi õppeasutuse lõpetamist tõendava tunnistuse või diplomi vormi ja statuudi kinnitamise ülesandeks Vabariigi Valitsusele. Kui seni märgiti kooli lõputunnistusele lõpetanu eriala ja talle omistatud kvalifikatsioon (Näiteks: *lõpetas Vinni Näidissovhoostehnikumi täieliku kursuse põllumajanduslike ettevõtete raamatupidamise erialal. Riikliku Kvalifikatsioonikomisjoni otsusega anti raamatupidaja kvalifikatsioon*), siis nähti lõputunnistusel ette vaid tekst õppekava täies mahus täitmise kohta ja vastava õppekava nimetus (*õppis raamatupidamise eriala riiklikult tunnustatud õppekava järgi ja omandas kutsetöös nõutavad teadmised ning praktilise töö oskused, mida kinnitab riiklik eksamikomisjon*). Sama põhimõtet rakendati nii kõrg- kui ka kutseõppeasutuste lõpetanute puhul. Seega viimastel aastakümnetel väljastatud tunnistustel ja diplomitel lõpetanu kvalifikatsioon ei kajastu. Raamatupidaja kvalifikatsiooni tõendamiseks tuleb sooritada kutseksam. Raamatupidajate kutseeksameid hakati korraldama 2004. aastast. 2005. aastast said juba mitme kutseõppeasutuse lõpetajad sooritada ka – lisaks koolisestele lõpueksamitele – riiklikud kutsekvalifikatsioonieksamid, mille järel nad said kutsekvalifikatsioonitunnistuse.

2006. aastast seadustati kutseõppeasutuse lõpueksami ühitamine kutseksamiga.

2008. aasta mais võeti vastu uus kutseseadus, mille kohaselt seoti riiklikud õppekavad õpiväljundite ja kvalifikatsiooniraamistikuga. Majandusarvestuse riiklik õppekava, mille alusel toimus kutsekoolides õpetamine, muutus kehtetuks 2013. aastal.

Tabelis 11 on toodud eelnevat kokkuvõttev võrdlus eri ajaperioodide õppekavadest ja kutse/kvalifikatsiooni omistamisest.

Tabel 11. *Õppekava ja kutsekvalifikatsioon eri ajajärkudel*

	1932–1940	Nõukogude Liit	1991–2004	Tänapäev
Õppekavad	Majanduskoolide õppekavad üle Eesti ühtlustatud.	Üleliiduliselt ühtlustatud. <i>*ka 1915. aastal olid Venemaaga ühesugused õppeplaanid</i>	Vaba ja sõltumatu õppekavaarendus.	Kutsehariduses riiklik õppekava 2007–2013. Kõrghariduses ei ole riiklikku õppekava, vaba õppekavaarendus.
Kutse omistamine	Kutse saamiseks tuli sooritada eraldi eksam, kooli lõputunnistuse võis saada ka ilma kutseta.	1. Lisaks kooli lõpetamisele omistati ka kvalifikatsioon. 2. Erialase haridusega oli võimalik saada kvalifikatsioon ka kogemuse baasil.	Haridustunnistus kvalifikatsioonita st kutsealase koolituse läbinud inimene ei saa kutset. Kutse omistamise süsteem välja töötamata.	1. Võimalik kooli lõpetamisel sooritada kutseksam ja saada madalama astme kutse. 2. Sooritada kutseksam ERK-s (võimalik ka erialakooli lõpetamata).
Tööturule sisenemine	Täielik konkurents. Erialane haridus (lõpetatud kool, kursus) andis eelise.	Garanteeritud, suunati tööle.	Otsustusõigus töötaja sobivuse/ mittedobivuse kohta tööandjal. Täielik konkurents.	Tööle saamisel ei ole kutsetunnistus määrav. Täielik konkurents.

Alates 1. septembrist 2017 sisseastunutele tuleb kutseõppe lõpetamiseks sooritada kutseksam. Kutseõppeasutus (edaspidi kool) otsustab, millistele kutsetele ja neile vastavatele õppekavadele ta soovib kutse andjaks saada. Kutse andja õigust saab taotlelda kui õppekava:

- vastab kehtivale kutsestandardile;
- on Eesti Hariduse Infosüsteemis registreeritud;
- omab 6-aastast akrediteeringut.

Kui kool ei taotle kutse andja õigust, tuleb õpilasel sooritada kutseksam ERK juures. Seega muutuvad raamatupidaja taseme 5 kutseksamid kohustuslikuks, mis on positiivseks suunaks majandusarvestuse erialal.

Kuna sõjaeelses Eesti Vabariigis olid majanduskoolid/kaubanduskoolid valdavalt 6-aastaselt algkoolil põhinevad 3-aastased koolid, siis kutse saaja vanus võis olla isegi 17 aastat. Nõukogude ajal saadi kvalifikatsioon koos kooli lõpetamisega ja sõltuvalt koolist (kutse, keskeri/kõrg) võis saaja vanus olla ca 18–23 aastat. Kuna tänapäeval on võimalik majandusarvestust õppida kutsekoolis keskhariduse baasil, siis kutse taotleja keskmine vanus võib olla 22–24 aastat. 22-aastaste hulka kvalifitseerusid kutsekooli lõpetajad (kellel on võimalik õpingute lõpus tasuta sooritada madalama taseme kutseksam) ja 22–24 aastaste hulka bakalaureuseõppe lõpetanud, kes pärast kooli lõpetamist praktiseerivad raamatupidajatena või on läbinud täiendavad kursused, et sooritada madalama taseme kutseksam. Kokkuvõtvalt on see kajastatud Joonisel 14.

Sõjaeelne Eesti Vabariik	Nõukogude aeg	Taasiseseisvunud Eesti		
		1990ndad	2000ndad	2016 jne
<i>eelnõu kohaselt</i>				
			kutse 22-24 a	kutse 22-24 a
	kvalifikatsioon 18-23 a			
kutse 17 aastastelt				

Joonis 14. Hariduse omandamise ja kutse/kvalifikatsiooni omistamise suhestumine eri ajajärgudel

- tähistab joonisel hariduse omandamist st kooli lõpetamist
 - tähistab kutse/kvalifikatsiooni omistamist

Sõjaeelse Eesti Vabariigi aegse eelnõu kohaselt oli võimalik kutse saada keskastme majanduskooli lõpetanud, pärast kutseksami sooritamist ning kõrgema astme kooli lõpetajal ka ilma eksamita, kui 12-kuine praktika sooritatud. Kutse oli võimalik saada ka sõltumata koolist, kui oli töötatud pikemat aega erialasel tööl. Nõukogude ajal saadi kvalifikatsioon kas keskeri- või kõrgkooli lõpetades, kutseksameid sooritamata. Jooniselt 14 on näha, et 1990ndatel ei omistatud kutset/kvalifikatsiooni kellelegi. Alates aastast 2004 oli võimalik sooritada madalama taseme kutseksam omal soovil, sõltumata sellest, kas on raamatupidamisalane haridus või mitte. 1. septembrist 2017 sisseastunutel tuleb kutseõppe lõpetamiseks sooritada kutseksam, teistel säilib ka võimalus kutseksam sooritada omal soovil. Seega praegu kehtiv süsteem sarnaneb suuresti sõjaeelse Eesti Vabariigi aegsega, va see, et siis sai kooli lõpetada ka ilma kutseksamita ja kui tolleaegse eelnõu kohaselt nõuti keskastme majanduskooli lõpetanult kõrgema taseme kutse taotlemiseks eelneva taseme kutsetunnistust, siis kõrgema astme majanduskooli lõpetajal oli võimalik kõrgeim st büroojuhi kutsetunnistus

saada ka eelneva taseme kutsetunnistust omamata. Tänapäeval ei nõuta kõrgema taseme taotlemisel eelneva taseme tunnistuse olemasolu kelleltki. Kui sõjaeelses Eestis nägi kutsesüsteemi loomise eelnõu algselt ette kolm taset, siis hiljem leiti, et piisab kahest. Kui algselt kavandati, et sõltuvalt ettevõtte liigist või järgust, peaks ettevõtte juhatajal olema kutsetunnistus, kusjuures ettevõtte suurusest oleneks ka kutsetunnistuse aste, siis eelnõu menetluse käigus jäeti see nõue välja. Põhjendusena toodi kaks olulist asja:

- 1) raamatupidajad, arveametnikud, masinakirjutajad (st kontori töötajad) on isegi juba enam-vähem kaunis kõrge haridusliku tasemega ja seadus ei oleks haaranud neid, kes töötavad riigiasutustes ja omavalitsuste kantseleides;
- 2) küsitavust tekitas, kas sellisel süsteemi loomine ja kutsete ning nende põhjal eriliste õiguste andmine on otstarbekas ja kas see majanduselu loomulikule arengule kasuks tuleb, sest piiratakse inimeste majandusliku tegevuse vabadust.

Tugeva kriitika, alanud sõja ja järgnenud sündmuste tõttu jäi see eelnõu siiski seadusena vastu võtmata. Seega raamatupidajate kutsekvalifikatsioonisüsteem jäigi 1939/40 aastatel seadusega korraldamata.

Kui uurida põhjusi, millest selline kutsesüsteemi loomise vajadus oli tekkinud, siis arvati, et kutsetunnistuse kohustuslikuks tegemisega oleks võimalik ära hoida võhikute sattumist ettevõtjaini kaubandusse. Viimatinimetatutel puudus korrektne kalkuleerimisoskus — mille tagajärjeks oli rea kulude mittearvestamine, valesti jaotamine jne. Teise põhjusena võiks välja tuua, et raamatupidajate teenusepakkumine ületas nõudluse. Kui 1925. aastal esines raamatupidamise assistentide täielik puudus, siis 1930ndate aastate keskpaigaks oli nii raamatupidamise kursuste pakkujaid kui ka töötajaid palju, kuid kvaliteedi osas puudus kontroll. Kutsesüsteemis nähti nn kvaliteedikontrolli funktsiooni.

Kui analüüsida kutseühingute olemasolu ja funktsiooni, siis eri ajajärkudel on see erinev. Kui tänapäeval on raamatupidajaid koondavaks ühinguks ainult Eesti Raamatupidajate Kogu, kes korraldab ka kutseeksameid, siis sõjaeelse Eesti Vabariigi ajal tegutses kuus raamatupidajaid ühendavat seltsi. Vastupidiselt raamatupidamisühingutele, tegutses revidente koondavaid ühinguid enne Nõukogude okupatsiooni aega Eestis 1, taasiseseisvunud Eestis aga 3. Tänapäevaks on revisjonist välja kasvanud eraldi harud ja ühingud: Audiitorkogu, Siseaudiitorite Ühing ja Eesti Infosüsteemide audiitorite ühing.

Lisaks raamatupidajaid ühendavate liitude arvukusele sõjaeelses Eestis, erines ka nende funktsioon. Lisaks erialase enesetäiendamise ja abiandmise võimaluse pakkumisele, oli toleaegetele seltsidele omane ka sotsiaalset laadi abi andmine oma liikmetele st anti ka materiaalseid hüvesid/toetusi (näiteks abiraha haiguse ja tööpuuduse ajal, laene jms). Massilisemalt hakati ühinguid ja liite likvideerima 1930ndate aastate lõpust. Osalt olid likvideerimised tingitud ka seadusemuudatustest, mis nägid ette, et ühe kutseala või tööharu kohta võib ühes ja samas piirkonnas olla ainult üks kutseühing. Tollal ei olnud kutseühingud kutse andjateks. Eelnõus olid kavandatud kutse andjateks kesk- ja kõrgema astme koolid ning Majandusliku Kutseoskuse Amet. Tänapäeval on kutseandja õigused kutseühingul, Eesti Raamatupidajate Kogul, ja koolidel, kui nende õppekavad vastavad teatud tingimustele.

Nõukogude perioodil kutseühinguid, mis koondaks arvestusalal tegutsevaid isikuid, ei olnud (vt Tabel 12). Kvalifikatsioon omistati kooli lõpetajale ja tööturule sisenemine toimus riigi korraldatud suunamistega.

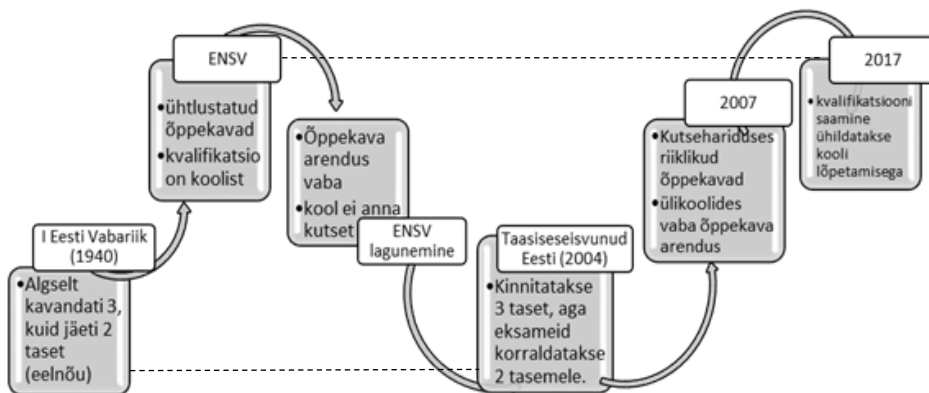
Tabel 12. Kutse/kvalifikatsiooni andja ja kutseühingud eri perioodidel

	Sõjaeelne Eesti Vabariik <i>eelnõu kohaselt</i>	Nõukogude aeg	Taasiseseisvunud Eesti		
			1990ndad	2000ndad	2017 jne
Kutse/kvalifikatsiooni andja	Majandusliku kutseoskuse amet (riigiasutus) ja kool	kool	–	kutseühing (MTÜ)	kutseühing (MTÜ) ja kool
Raamatupidamisalaseid ühinguid, liite	6	–	–	1	1

Nõukogude ajal, kuid ka tänapäeval Venemaal, on peaaegu kõik asutused moodustatud ülevalt alla ning nende rajamine on võimatu ilma valitsuse toetuseta. Raamatupidajate koondamist erialaühingusse ei toetatud ja ühinguid ei loodud. Ajalooline analüüs näitab, et kutseühingute asutamise meetodid eri riikides on sõltunud eelkõige poliitilisest ja majandussüsteemist (Roberts *et al.* 2008). Eksisteeris kahte liiki asutamist, sõltuvalt kohapealsest juriidilisest süsteemist: alt – iseregulatsioon ja ülevalt – riiklik regulatsioon. Nn alt–iseregulatsiooni võis täheldada ka sõjaeelse Eesti Vabariigi ajal.

Alates 20. sajandi teisest poolest tekkis nn segatüüp, mis hõlmas erialaste õppeasutuste, riigi ja raamatupidamise kogukonna ühist osalemist kutseühingu loomisel. Selline iseregulatsioon "avalikkuse osalemisega" on praegu muutumas üha tavalisemaks. Seega kutsealaste ühingute edu ühiskondades on määratud kõige tõhusamalt segatüüpi regulatsiooniga st valitsuse, haridusasutuste ja eriala esindajatest ühiskonnas. (Karelskaia *et al.* 2016)

Selline segatüüpi regulatsioon jõudis Eestisse 20. sajandi lõpuks. Taasiseseisvumise kümme esimest aastat oli periood, kus puudusid nii kutseühingud kui ka kutse/kvalifikatsiooni omistamine. 1990ndate aastate lõpus hakkasid uuesti tekkima ka erialased kutseühingud, kes hiljem hakkasid omistama raamatupidajatele, audiitoritele kvalifikatsioone. Käesoleval ajal on jõutud seisukohale, et esmase kutse andmine võiks olla ühildatud kooli lõpetamisega ehk ajalugu kordub. Kutseeksam muutub kohustuslikuks kooli lõpus 2017/18 aasta vastuvõtule. Kokkuvõtvalt on erinevaid perioode kajastatud joonisel 15.



Joonis 15. Õppekavade ja kutsesüsteemi seosed eri perioodidel – ajalugu kordub

Allikas: autori koostatud

Ajaloo kordumist võib täheldada ka kutseksamite arvus ja õppekavade reguleerimises. Võib eeldada, et üks põhjus, miks Nõukogude ajal ei nähtud vajadust raamatupidaja professionaalsust eraldi kontrollida, vaid usaldati koolist saadud teadmised ja haridust, oli raamatupidaja vastutus. Kuna pearaamatupidaja ametikohal töötamine ja sellega kaasnev vastutus oli määrustega reguleeritud, siis oskamatud või enda teadmistes mitte nii kindlad praktikud ei soovinud töötada nimetatud ametikohal, samas kui pearaamatupidaja palk võrreldes tolle aja keskmisega ei olnud vastutust ja kohustusi arvestades piisavalt atraktiivne. Täpsemalt oli NSV Liidu Ministrite Nõukogu 6. novembril 1964. aastal vastu võetud „Riiklike, kooperatiivsete ja ühiskondlike ettevõtete, organisatsioonide ning asutuste pea- (vanem-) raamatupidajate põhimääruses” kirjas raamatupidajate õigused ja kohustused ning tööülesanded. Pea- (vanem-) raamatupidaja ametisse määramisel või vallandamisel vormistati selle määruse järgi asjaajamise vastuvõtmine- üleandmine aktiga. (Riiklike..., 1973)

Mainitud määrust lugedes saab ülevaate, kui olulisel kohal oli pea- või vanem-raamatupidaja ettevõttes. „Kui tema ettekirjutisi ja korraldusi töötajad ei täitnud, oli kooskõlas ettevõtte juhiga pea- või vanemraamatupidajal õigus töötaja preemiast ilma jätta”. (Riiklike..., 1973)

Kuna Nõukogude korra lagunemisega kadus ära kohustuslik revisjon, tekkis hulgaliselt eraettevõtteid, mille tegevust ja isikute vastutust püüti seadustega rohkem reguleerida. Taasiseseisvumise 15 esimest aastat ei väljastanud kvalifikatsioone ei koolid ega kutseühingud. 17. juunil 1993. aastal võeti vastu „Raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus”. Selle eesmärk oli raamatupidamist käsitlevate õigusaktide range täitmise ja raamatupidamisandmete õigsuse tagamine, et sel teel tõkestada majanduslikku kuritegevust ja soodustada majandusüksuste tegevuse õigsuspärasuse kontrollimist. Mainitud seaduses oli märgitud, et raamatupidaja kannab tippjuhiga võrdset vastutust. (Raamatupidamise korraldamise.. § 1 ja § 5).

Seaduse jõustumise järel oli kõigil majandusüksuste tippjuhtidel kohustus ühe kuu jooksul määrata raamatupidamise eest vastutavad isikud ja võtta neilt selleks allkirjastatud nõusolek, milles määratav isik tõendab, et tunneb raamatupidamist, on võimeline raamatupidamist korraldama ja on valmis võtma endale sellega seotud vastutuse (*Ibid.* § 4).

Seaduse § 8 sätestas karistused ebaõigete andmete esitamise eest. Kui raamatupidaja esitas järelvalveõiguslikele riigiasutustele või nende määratud komisjonidele, revidentidele või teistele pädevatele ametiisikutele ebaõigeid andmeid majandusüksuse tulude, kulude, kasumi, kahjumi, võlgnevuse või varade kohta, siis karistati rahatrahviga kuni ühesaja päevamäärani või raamatupidamiskohustusliku majandusüksuse juhi või raamatupidaja ametikohal töötamise õiguse äravõtmisega kuni kahe aastani või vabadusekaotusega kuni ühe aastani. (*Ibid.*, § 8) Mainitud seadus kehtis 2002. aastani. Tulenevalt Äriregistrist vastutab tänapäeval raamatupidamise korraldamise eest äriühingu juhatus, praktikas võtab juhatus tööle raamatupidaja või ostab vastava teenuse sisse. Raamatupidaja täidab tööülesandeid vastava lepingu alusel. Juhatus on kohustatud tagama, et äriühingu raamatupidamine ja finantsaruandlus oleks vastavuses kehtestatud nõuetega, aruanded tähtaegselt esitatud ning andmete säilitamine tagatud, lisaks on juhatuse kohustuseks ka sisekontrolli korraldamine, sealhulgas järelevalve oma töötajate (k.a raamatupidaja) üle. Tsiviilseadustiku üldosa seadus sätestab juhtorgani liikmele nii hoolsus- kui ka lojaalsuskohustuse.

Nagu iga teinegi töötaja vastutab ka raamatupidaja oma töölepingust tulenevate kohustuste rikkumise eest ainult süü olemasolul ehk raamatupidaja vastutab kahju tekitamise eest siis, kui ta on kahju tekitamises süüdi. Süü puudumisel ei saa äriühing raamatupidaja vastu õiguskaitsevahendeid kasutada. Raamatupidaja ei vastuta tekitatud kahju eest juhul, kui kahju tekitati äriühingut esindava juhatuse korralduse tulemusena. Küll aga vastutab raamatupidaja tekitatud kahju eest, kui ta näiteks äriühingu kassast raha varastab ja seda hiljem raamatupidamislike kannetega peidab. Raamatupidaja vastu nõude esitamisel tuleb tõendada, et toime pandud kohustuse rikkumise ja tekkinud kahju vahel on põhjuslik seos. See tähendab, et kahju on tekkinud raamatupidaja kohustuse rikkumise tagajärjel ehk kui raamatupidaja ei oleks kohustust rikkunud, siis kahju ei oleks tekkinud. (Madisson *et al.* 2012, lk 21). Kokkuvõtvalt on tabelis 13 toodud isikud, kes kandsid eri perioodidel raamatupidamise korraldamise eest vastutust.

Tabel 13. Raamatupidamise eest vastutavad isikud eri perioodidel

Periood	Vastutus
Sõjajärgne Eesti Vabariik	Ärraamatute seaduspärase pidamise eest oli vastutav ettevõtte omanik.
Nõukogude periood	Pearaamatupidaja ametikohal töötamine ja sellega kaasnev vastutus oli määrustega reguleeritud.
Taasiseseisvumisjärgne periood 1993-2002	Raamatupidaja kandis seaduse kohaselt tippjuhiga võrdset vastutust.
Tänapäev	Raamatupidamise eest vastutab äriühingu juhatuse.

Allikas: autori koostatud

Seaduses ei ole defineeritud terminit „raamatupidaja“. Raamatupidamise seadus ei sätesta nõudeid raamatupidaja haridusele ega ka kohustust kinni pidada kutse-eeetika koodeksist. Seega võib väita, et praegune regulatsioon ei kata raamatupidaja vastutust. Kuigi raamatupidajate kvalifikatsiooninõuded on olemas, on raamatupidajana võimalik töötada ka vastava kvalifikatsioonita. Esineb olukordi, kus lühiajalise raamatupidamiskursuse läbinu hakkab pakkuma raamatupidamisteenust, omamata piisaval hulgal erialaseid teadmisi ja oskusi st kompetentsust. Valitseb olukord, kus ettevõtte juht vastutab kogu raamatupidamise eest ja raamatupidaja valikul ei anna ainuüksi haridustase piisavat alust eristada professionaalsust ebaprofessionaalsusest.

Tabelis 14 on kokkuvõtvalt toodud eri perioodide raamatupidaja töötasu ja vastutuse suuruse mõju tööjõu pakkumisele ja nõudlusele.

Tabel 14. Raamatupidaja töötasu ja vastutuse suuruse mõju tööjõu pakkumisele ja nõudlusele

Nõukogude periood	Töötasu ↓ keskmisest	Tööjõu pakkumine < nõudlust	Ei teki vajadust piirata ja kontrollida tööturule sisenejaid
	Vastutus ↑		
Taasiseseisvumisjärgne periood 1993-2002	Töötasu = keskmisega	Tööjõu pakkumine ja nõudlus tasakaalus	Ei teki vajadust piirata ja kontrollida tööturule sisenejaid
	Vastutus ↑		
Tänapäev (ka sõjajärgse Eesti Vabariigi ajal)	Töötasu ↑ keskmisest	Tööjõu pakkumine > nõudlust	Tekib vajadus piirata ja/või kontrollida tööturule sisenejaid
	Vastutus ↓		

Allikas: autori koostatud

Tänapäeval, kus raamatupidaja palk on üle keskmise ja puudub vastutus ebaprofessionaalse töö eest, on tekitanud tööjõupakkumise ülekaalu ning sellest tulenevalt ka vajaduse piirata/kontrollida tööturule sisenejaid (sarnaneb sõjaeelse Eesti Vabariigi aegse situatsiooniga).

Üks mõjus argument, mis toetab sertifitseerimise vajadust on nn elukestev õpe. Tänapäeval on küllalt tavaline, et inimene on omandanud mingi hariduse ja hiljem toimub ümberõpe. Sertifitseerimine annaks raamatupidamisteenuse pakkujatele võimaluse tõestada tööandjatele kompetentsust kutseksamit sooritades.

2.4.3 Raamatupidaja professionist ja tööturu korraldusest eri ajajärkudel

Järgnevalt on vaadeldud perioode, kus toimusid suuremad (paradigma) muutused – oluliselt on muutunud majandusmudel, tehnoloogilised võimalused, raamatupidaja tööülesanded. Käesolevas jaotises võrreldakse töösuhte ja tööturu korraldamist, raamatupidaja hariduse ja töötasu vahelisi seoseid eri ajajärkudel.

Kui Nõukogude ajal olid töökoht ja palk pärast kutsekooli/kõrgkooli lõpetamist garanteeritud, siis Eesti taasiseseisvumise ja plaanimajanduselt turumajandusele üleminekuga kadusid ka kooli lõpetajate töölesuunamised. Raamatupidajad hakkasid tööturul konkureerima (vt Tabel 15), piiranguid tööturule sisenemiseks ja seal osalemiseks ei olnud. Kui uurida raamatupidajate töötust, siis viimased 5 aastat on jäänud Töötukassas töötuna arvel olevate raamatupidajate arv vahemikku 450–490. 2018. aastaks prognoositi, et tööjõu pakkumine ületab nõudlust enamikes Eesti piirkondades (vt Lisa 7) ja kooli lõpetanul on tööturul konkureerida raske, sest sageli puudub erialane töökogemus. Seevastu Nõukogude ajal ei jäänud eriala omandanu töötatu.

Erinevus kutse- ja kõrghariduse lõpetajate vahel seisnes selles, et kuigi nad alustasid kõige madalamalt ametikohalt, siis pearaamatupidajaks kandideerijalt eeldati erialast kõrgharidust. Nõukogude ajal kasutati töötajate oskuste tähistamiseks töölistel kategooriaid, raamatupidamisvaldkonnas töötavatel ametikohti. Toona tähendas kõrgem ametikoht ka veidi kõrgemat palka.

Tabel 15. Raamatupidaja hariduse ja palga vahelised seosed erinevatel ajaperioodidel

	Nõukogude Liit	Taasiseseisvunud Eesti	Tänapäev
Haridustaseme seos palgaga	Kutse-/kõrgharidusest sõltus ametikoht. Palk sõltus ametikohast (raamatupidaja, vanemraamatupidaja, pearaamatupidaja) ja oli garanteeritud.	Valdavalt ei sõltunud ametikoht enam kutse-/kõrgharidusest, osaliselt sõltus sellest töötasu.	Haridusest (kas on kutse- või kõrgharidus) võib sõltuda ametikoht ja sellest tulenevalt töötasu.
Vanemraamatupidaja brutotöötasu kuus	1968. aastal 96,00 rubla	1994. aastal 1886,52 krooni	2017. aasta mai 1388,74 eurot
Vanemraamatupidaja töötasu suhe keskmisesse palka	96/123,2=0,78	1886,52/1734=1,09	1388,74/1153=1,2
Pearaamatupidaja töötasu suhe keskmisesse palka	114/123,2=0,93	*	1645,49/1153=1,43

*Statistikaametil puuduvad 1994. aasta andmed pearaamatupidajate kohta

Nõukogude perioodil toimus töö tasustamine tariifistiku alusel, kus olid ametikohale (raamatupidaja, vanemraamatupidaja, pearaamatupidaja) vastavalt määratud palgavahemikud. Raamatupidajatel sõltus palk staažist ja haridustasemest. Seega võib väita, et hariduse ja töötasu vahel oli seos. Tänapäeval seos raamatupidaja haridustaseme ja töötasu vahel ei ole nii tugev. Finantstöötajate haridustaseme ja ametikoha vaheliste seoste uuringust selgus, et haridust peetakse küll oluliseks, kuid ei seostata saajaprotsendilisel kõrgema ametipositsiooniga (Kilter, 2015). Väitega „Mida kõrgem ametipositsioon, seda kõrgem töötasu“ nõustus 93% küsitletutest ning OSKA raport näitas sama tendentsi (Sömer, 2016). Kõige vähem olulisemaks kujunes kutsetunnistuse olulisus ja selle omamise mõju nii ametipositsioonile kui ka töötasu suurusele. Kui võrrelda raamatupidajate töötasu perioodi keskmisega, siis võib järeldada, et Nõukogude perioodil jäi raamatupidaja töötasu alla keskmise. Eesti taasiseseisvumisega ja turumajandusele üleminekul muutusid raamatupidaja tööülesanded ja tekkis vajadus laialdasemate teadmiste järele, mis kajastus ka raamatupidaja töö väärtustamises ja töötasu suuruses. Raamatupidaja palk hakkas ületama Eesti keskmist ja see trend on jätkunud tänapäevani. Tabelis 15 toodud võrdlusest võib näha, et erinevused raamatupidajate ja pearaamatupidajate töötasude vahel on suurimad käesoleval ajal. Põhjuseks võib tuua, et pearaamatupidaja ametikohad on loodud suurettevõtetes, keda on Eestis vähe ja sellel ametikohal töötajal eeldatakse kõrgharidust ja laialdasi erialaseid teadmisi.

Kui analüüsida raamatupidaja ametikohta ja tööülesandeid, siis vaadeldaval perioodil on need väga palju muutunud. Nõukogude Liidus olid suurettevõtted. Ühes ettevõttes töötas keskmiselt 5 raamatupidajat, kelle vahel olid tööülesanded ära jagatud. Arvutite kasutuselevõttuga 1990ndate lõpus automatiseeriti raamatupidaja töö ja ettevõtte ei vajanud nii palju inimesi raamatupidamiseks kui varem. Raamatupidajate arvulist vähenemist aga ei toimunud, kuna koos vabaturumajanduse ja laiaulatusliku eraettevõtlusega tekkis vajadus väikeste eraettevõtete raamatupidajate järele (1 ettevõtte ja 1 raamatupidaja, vt Tabel 16).

Tabel 16. Raamatupidaja ametikoht ja tööülesanded vastavalt majanduspoliitilisele olukorrale

	Nõukogude Liit	Eesti esimesed 15 taasiseseisvumisaastat	Tänapäev /Lähitulevik
Majandusmudel	Plaanimajandus	Turumajandus/kapitalism	Turumajandus/kapitalism
Ettevõtte	①	①①①①①	①①①①①
Raamatupidaja	①①①①①	①①①①①	①
RP tööülesanded	1 ettevõtte = 5 raamatupidajat. Üks raamatupidaja teeb ühte lõiku nt sisestab ostuarveid	1 ettevõtte = 1 raamatupidaja. Üldjuhul kogu raamatupidamine ja aruandlus	5 ettevõtet = 1 raamatupidaja (5. tase), suurettevõtetes kohapeal RP (6. tase), vajalikud laialdasemad teadmised.
RP teostamine	käsitsi	Käsitsi/arvutil	Arvutil
	RP töö juhendite/ määrustikega täpselt reguleeritud	Teatud valikuvabadus, loov raamatupidamine	
Raamatupidajate täienduskoolitus	Plaanilised kvalifikatsiooni tõstmise kursused.	21. saj algusest (seoses RP seaduse jõustumisega ja RTJ väljaandmisega) hakati laiaulatuslikumalt koolitama.	96% raamatupidajatest peab täienduskoolitusi oluliseks (sh 56% nendest väga oluliseks) (Seeder, 2014)

Allikas: autori koostaud

Lähitulevikus võib prognoosida raamatupidajate arvu vähenemist, sest arvutiprogrammide laiaulatuslik kasutuselevõtt ja väikeettevõtete raamatupidamise lihtsustumine annab alust arvata, et raamatupidaja teeb keskmiselt 5 ettevõtte raamatupidamise ning ca 1/5 ettevõtjatest teeb ise raamatupidamist. Ka riigiasutustes on eesmärk tsentraliseeritud raamatupidamine, st raamatupidaja ametikohti jääb vähemaks. Viimane võib ka vähesel määral mõjutada olukorda tööturul, mitte just positiivses suunas raamatupidajate jaoks.

Arvestusala struktuuri osas on toimunud selge areng raamatupidamisteenuse sisseostmise suunas. Raamatupidamisega seotud funktsioone ei täideta enam organisatsiooni siseselt, vaid pigem ostetakse teenust raamatupidamisfirmadelt. Seoses sellega on arvestusala ettevõtete arv kasvanud kümne aastaga ligi kolmekordseks ning nendes töötavate inimeste arv enam kui 2,5-kordseks. 2014. aastal tegutses Eestis 2948 arvestusala ettevõtet 5100 töötajaga. Samas tööturul tervikuna raamatupidajate arv kasvanud ei ole. Arvestusala ettevõtted moodustasid 2014. aastal kõigest Eesti ettevõtetest 4%. (Sõmer, 2016 lk 44) Samas ei pruugi raamatupidamisetevõtete arvu suurenemine jätkuda senisega võrreldes samas tempos, kuna raamatupidamis- ja maksusüsteemide arendamisel on Eestis eesmärgiks võetud saavutada selline lihtsuse ja automatiseerituse tase, et mikroettevõtetel ei oleks eraldi raamatupidajat vaja (Aruandlus 3.0). Hinnanguliselt võib selliste arengute teostumisel isegi kuni 1/3 raamatupidajate tööst ära kaduda, mis väljendub vastavalt väiksemas tööjõuvajaduses. Eeltoodud tegurid tähendavad 5–10 aasta perspektiivis ennekõike vajaduse olulist vähenemist madalama kvalifikatsioonitasemega ametialade (palgaarvestajad, arveametnikud ning keskastme raamatupidajad) järele, kuid need mõjutavad ka pea- ja vanemraamatupidajate ametigruppi (vt Lisa 8). (Sõmer, 2016 lk 66-67).

Teistest sektoritest enam on raamatupidajaid tööl kaubanduses, veonduses ja laonduses, avalikus sektoris ja töötlevas tööstuses. (Sõmer, 2016 lk 55) Tulevikus jäävad organisatsioonisiseseid raamatupidajad alles vaid suurettevõtetesse ning ülejäänud ostavad teenust sisse. Sarnane tulevikuvaade on toodud ka Henry & Hicks, 2015 ilmunud artiklis "A Survey of Perspectives on the Future of the Accounting Profession".

Tulevikus muutub raamatupidaja amet märkimisväärselt. Põhjusena võib välja tuua pilvetehnoloogia arengu ja e-arvetele ülemineku. Näiteks kui praegu kasutab kõigest mõni protsent maailma ettevõtetest pilvetehnoloogiat, siis kümne aasta pärast on olukord vastupidine. See tähendab, et tavatöötajale toob see raamatupidamise lähemale, temast saab oluline osa raamatupidamises, kes genereerib andmeid ja saab vajalikku infot ise programmist pärida. Samas toimub jätkuvalt üleminek raamatupidamistarkvaralt majandustarkvarale, kuhu on integreeritud ka muud valdkonnad (personaliarvestus, logistika jne), millest tulenevalt on ka palju erinevaid kasutajaid.

Kui analüüsida, missuguse tasemega raamatupidajaid on tööturg vajanud, siis Nõukogude ajal juhitud kehtivast regulatsioonist ja valdaval enamusel raamatupidajatest oli kindel tööloik. Sellest tulenevalt ei olnud ka vajadust neid koolitada, koolitati pearaamatupidajaid, neid ka planeeritult 5 aasta järele. Kuigi koolitusi nimetati kvalifikatsiooni tõstmise kursusteks, oli tegemist pigem kvalifikatsiooni säilitamise kursustega, sest ametiredelil ei olnud enam võimalik tõusta.

Eesti taasiseseisvumisjärgsetel aastatel pidid raamatupidajad hakkama mõtlema laiemalt, kehtivuse kaotasid nõukogudeaegsed vormid ja juhendid, tekkis nn loov raamatupidamine. Kuna raamatupidaja pidi tegema kogu raamatupidamise, algdokumentide sisestamisest majandusaasta aruande koostamiseni, siis tööturul oli nõudlus kesktasemel teadmistega raamatupidajate järele. Sel perioodil hakati ka

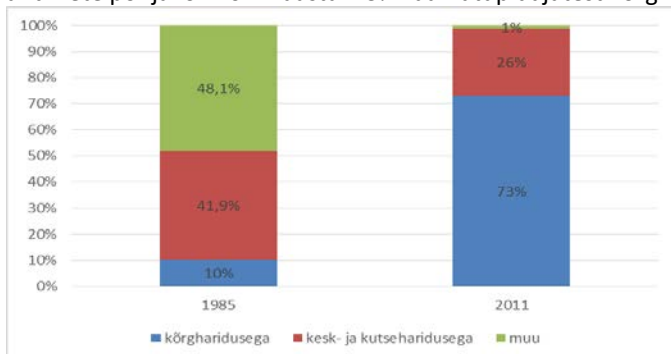
massilisemalt raamatupidamisalaseid koolitusi korraldama. Seoses suurte muutustega arvestusalal, oli vajadus nende järele suur.

Erinevalt sotsiaaltööst, kus kutseala on kasvanud nii vertikaalselt kui ka horisontaalselt (hõlmates meditsiini, haridust, juriidilist süsteemi), on raamatupidamine kasvanud viimastel kümnenditel ainult horisontaalselt. Ametikohtadest on hääbunud tabelipidaja, takseerija, arvestaja, kassiir, arveametnik. Arvesisestajaid tänapäeval ei peaks nimetama raamatupidajateks, sest tegemist on tehnilist tööd tegevate inimestega, kes sisestavad andmeid.

Kui töö iseloomust/ülesannetest tulenevalt eristatakse lääneriikides ametinimetusi *bookkeeper* ja *accountant*, siis kahjuks ei ole nendele terminitele eri vasteid eesti keeles. Kuigi aja jooksul on raamatupidaja tööülesanded ka Eestis muutunud, kasutatakse jätkuvalt üldnimetust (terminit) raamatupidaja.

Lisaks raamatupidaja tööülesannetele, on aja jooksul muutunud ka ametikoha positsioon/ staatus. Viimane oleneb ühiskonna väärtushinnangutest ja tähendustest, mida ühiskonnas omistatakse teatud ameti tegevusele praktikas. Raamatupidaja kui ametikoha prestiiž Eestis on olnud oluliselt mõjutatud ennekõike valitsevast majanduspoliitilisest olukorrast. Kuigi Nõukogude perioodil oli plaanimajandus ja nn kolmiksüsteem, kus kaadrit valmistati ette planeeritult, siis tegelikkuses ei jätanud erialasel tööil paljud. Tederi uuringust (1983) selgus, et majanduskutseharidusega raamatupidajatest ei teinud erialast tööd ca 40% (võrdluseks riigieelarve, finantside ja krediidi asjatundjad 7%). Töökohad täideti tööst vabade, enamasti mingi muu haridusega inimestega. Siit kujunes arusaam, et raamatupidamine ongi töö, mida võib teha erialast haridust omamata. Seega Nõukogude perioodil oli negatiivne mõju professiooni positsioonile (staatusele), sest ametina ei eeldatud akadeemilist erialast koolitust, mille aluseks oleks olnud teoreetilised teadmised ja nende abil omandatud praktilised oskused.

Kui Nõukogude perioodil peeti raamatupidamist ülesandeks, mida suudavad teha ka harimata inimesed ja raamatupidamisalast tööd ei hinnatud, sest see ei loonud lisaväärtust ega nähtud sellest kasu (tööstuses/tootmises töö oli paremini tasustatud), siis taasiseseivumisejärgselt tekkis vajadus raamatupidaja laiemate teadmiste järele ja nähti raamatupidamisest ka kasu. Raamatupidamine on koondunud, kuid erialaste teadmiste tase kasvanud ja laienenud. Kuna raamatupidajalt eeldatakse lisaks arvestusele ka palju seadustiku tundmist, loogilist mõtlemist jms, siis ajapikku on kadunud võimalus omandada raamatupidamisalane haridus kutse- või kõrgkoolis pärast põhikooli. Raamatupidajate haridustase on aastate lõikes ainult tõusnud. Statistikaameti andmete põhjal oli 2011. aastal 73% raamatupidajatest kõrgharidusega (Joonis 16).



Joonis 16. Raamatupidajana töötavate isikute haridustase

Allikas: Teder, 1989 lk 34 ja Eesti Statistikaamet

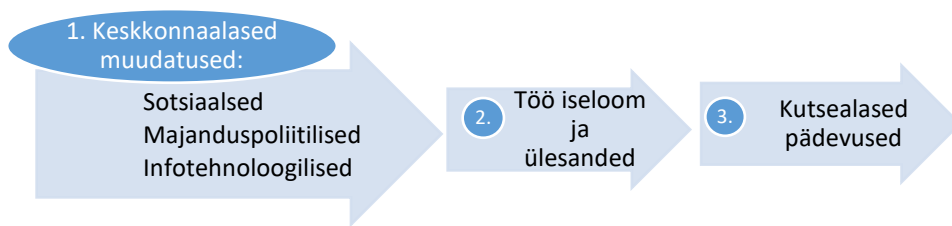
Tänapäeval raamatupidajat värvates ei pea tööandjad oluliseks haridustaset (vt jaotis 4.4), vaid pigem hinnatakse tema tööülesannete täitmiseks vajalikke teadmisi ja oskusi töökogemuse pinnalt. Taasiseseisvumisjärgselt on raamatupidaja väärtus tööandja silmis kasvanud ja ametikoha staatus on ka seetõttu hinnatum kui kunagi varem. Raamatupidaja ametikoht eeldab tänapäeval kõrget teadmiste, oskuste taset. Põhjused, miks haridustunnistus ei ole määrav:

- sagedased muudatused raamatupidamise valdkonnas, mistõttu tunnistus ei pruugi tagada kompetentsust (ka 96% raamatupidajatest peavad oluliseks täienduskoolitusi);
- majandusharidust pakkuvaid kõrgkooli on palju, õppekavaarendus vaba, sageli puudub spetsialiseerumine raamatupidamisele ning kooli lõpetades ei ole omistatud kvalifikatsiooni/kutset.

Tööandja jaoks ei ole oluline haridustunnistus, vaid tööks vajalik teadmiste-oskuste tase. Hinnatakse pigem töökogemust st aktiivsus tööturul võib viidata kompetentsuse olemasolule.

Tulevikus kui raamatupidaja (sh teenusepakkuja) hakkab täitma pigem konsultandi rolli, siis hakatakse suure tõenäosusega ka haridustaset oluliseks pidama.

Raamatupidamise kui professioni väljakujunemist mõjutanud tegurid on toodud joonisel 17.



Joonis 17. Professioni väljakujunemist mõjutavad tegurid Eestis

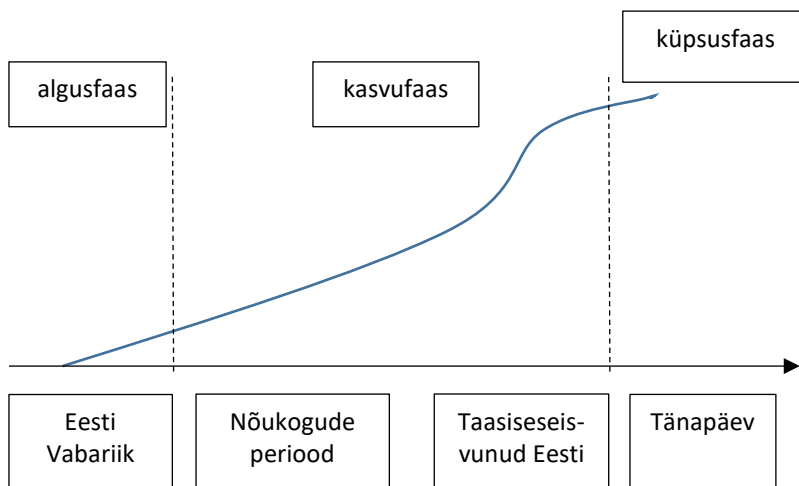
Kuigi Abbotti (1988) tõi lisaks eeltoodule välja ka loodusnähtused, siis Eesti puhul ei ole need raamatupidaja professioni väljakujunemist mõjutanud. Töö iseloomu ja sellest tulenevaid kutsealaseid pädevusi on 1990ndate aastateni enim mõjutanud majanduspoliitilised muutused keskkonnas (sõjaeelses Eestis majanduskriis, Nõukogude perioodil ülereguleeritus, eraettevõtluse puudumine ja tegevusvabaduse piiramine, taasiseseisvumisel turumajandusele üleminek ja sellega kaasnev), pärast seda aga infotehnoloogilised muutused. Üha enam hakkab teenuste pakkumist suunama infotehnoloogia ning teenuseid püüavad osutada ka erialast ettevalmistust mitteomavad isikud. See kõik tõstab sertifitseerimise kui professioni arengut mõjutava teguri oluliselt tähtsamale kohale.

Kui lääneriikides ei ole ühiskonna tasand professioni arengus nii olulist rolli mänginud, siis raamatupidamise kui kutseala arengu olulisim mõjutaja Eestis on just olnud keskkond. Seega Abbotti (1988) väide, et kutsealade jaoks on võtmeteguriks kutseala struktuuri ja spetsialistide teostatavate tööde vaheline suhe (pädevusvaldkonnad) ja nende pädevusvaldkondade koostoimimine määrab kindlaks, kuidas üksikud elukutsed arenevad, Eesti kontekstis kinnitust ei leia. Professioni arengut on ennekõike mõjutanud riigis valitsev majanduspoliitika, Nõukogude perioodi plaani- ja käsumajandus, taasiseseisvumisjärgselt turumajandus. Seda väidet aitavad kinnitada

järgmised faktid Nõukogudeaegsetest piirangutest kutseala arengule: riiklikud suurettevõtted ja tööülesanded ametikohtade vahel kitsasteks lõikudeks jagatud, mis ei tekitanudki vajadust laialdaste teadmiste ja süsteemse mõtlemise järele, võimaldades raamatupidamisalast tööd teha ka erialast ettevalmistust omamata isikutel. Raamatupidamisalane töö oli juhendite ja määrustega täpselt reguleeritud. Koolitusi korraldati vähe, needki olid planeeritud ja ametikohakesksed. Raamatupidaja madal töötasu ei teinud seda ametikohta atraktiivseks. Erialast perioodikat ja kutseühinguid ei eksisteerinud.

Oluline muutus professioni arengus toimus plaanimajanduselt turumajandusele üleminekul, muutes eelnimetatu vastupidiseks. Eraettevõtlus lõi ka võimaluse muutuda raamatupidajast kui palgatöötajast teenusepakkujaks st organisatsiooni ühest ametikohast kasvas välja eraldi teenusevaldkond, saavutades üha enam autonoomsust. Võib öelda, et raamatupidamise kui professioni areng ei ole mitte ainult ametkonna omakasupüüdliku ja sihiteadliku pingutuse tulemus, vaid ka ühiskonna arengu loomulik tagajärg.

Kui võtta aluseks ettevõtte elutsükli kolm faasi (nt Smith *et al.* 1985): loomise ehk algfaas, tegutsemise faas, mis omakorda jaotatakse kasvu- ja küpsusfaasiks ning languse faas, siis Smith'i käsitlust professioni arengu kajastamisele üle kandes võib näha perioode ja nendele vastavaid etappe jooniselt 18.



Joonis 18. Raamatupidamise kui professioni areng Eestis

Allikas: autori koostatud

Tuginedes Wilensky (1964) küpse professioni määratluse teoreetilistele aspektidele, on võimalik väita, et raamatupidamine kui profession on Eestis välja kujunenud. Seda kinnitavad järgmised tegurid:

- On loodud raamatupidajate ametikohad, mille sisu vastab eelnevale kirjeldusele.
- Raamatupidajate koolitamine toimub kutse- ja kõrgkoolis (sh ülikoolis).
- On loodud kutseorganisatsioon.
- Korraldatakse kutseeksameid.

- On välja töötatud eetikakoodeks, kuigi kontrolli selle järgimise üle kutseorganisatsioon ei teosta.
- Oluliseks sammuks raamatupidamise kui professiooni arengus saab Eestis pidada raamatupidaja kutsestandardi valmimist 1999. aasta lõpus.

Seega võib väita, et professiooni olulisemad eeldused on täidetud ja arengust lähtuvalt võiks hinnata käesolevat perioodi nn küpsuse faasiks. Ühiskondlikult olulise funktsiooni täitmine, akadeemilise või kõrgkoolitusega antav erialaharidus, eetikakoodeks jms. on kujundanud raamatupidaja ameti ühiskonnas tunnustatud professioniks.

6. ja 7. taseme kutsestandard märgivad üheselt, et raamatupidaja on erialase kõrgharidusega spetsialist. Kuigi OSKA raportis (Sõmer, lk 112) on eksperdid toonud välja, et arvestusala spetsialisti roll juhtimisotsuste langetamise nõustajana on kasvamas, suureneb vajadus kõrgema haridusega (eriti magistrikraadiga) spetsialistide järele, kes suudaksid erinevaid andmeid nii koondada, analüüsida, visualiseerida kui ka kommunikeerida (st analüütiku profiiliga spetsialistide järele), siis antud töö autor, ei nõustu väitega, mis puudutab magistrikraadi. Kui enamikes riikides nõutakse raamatupidajatelt (sh audiitoritelt) kõrgharidust (aga mitte magistrikraadi), siis ACCA eksamite sooritamiseks ei ole kunagi kõrghariduse omamine olnud määrav. Praegu ei ole üheski standardis nõutud, et raamatupidaja peaks omama magistrikraadi. Ka raamatupidamiskonsultantidelt Rootsis ei nõuta magistrikraadi (vt Tabel 25), rääkimata teistest doktoritöö raames vaadeldud riikidest. Küll aga nõustub autor arvamusega, et arvestusala analüütikute arv võib lähikümnenditel kahekordistuda.

Autor on nõus sellega, et tulevikus on raamatupidaja rohkem ka konsultandi/nõustaja rollis. Viimane on osalt tingitud sellest, et on tekkinud uus põlvkond tegutsevaid ettevõtjaid, kel on nn baasteadmised majandusest ja kes oskavad ka raamatupidajalt rohkem infot küsida. Nad näevad raamatupidamises midagi rohkemat kui kohustust.

3 RAAMATUPIDAJA KVALIFIKATSIOONI OMISTAMISEST EUROOPAS

Paljud Euroopa Liidu liikmesriigid on oma haridus- ja eksamisüsteemi korraldamisel järginud Rahvusvahelisi Haridusstandardeid (*International Education Standards, IES*) ja juhendmaterjale (*International Education Guidelines, IEG*). Juhendid hõlmavad üld- ja kutsealast haridust, kutseeksameid, nõudeid töökogemusele ja pidevat erialast täiendamist. Need töötati välja, et ülemaailmselt edendada kutsequalifikatsiooni nõuete ühtlustamist. Riiklike kvalifikatsioonisüsteemide ühtlustamine vähendaks kulusid lepingute vastastikusele tunnustamisele ja suurendaks raamatupidamisteenuse piiriülest osutamist.

Rahvusvahelistel standarditel on normatiivne iseloom, kohalikud standardid on üliluslikud. Kuid Raamatupidajate Rahvusvahelise Föderatsiooni (*International Federation of Accountants, IFAC*) liikmesorganisatsioonid peaksid arvestama standardite ja juhenditega, et arendada oma haridus- ja arendustegevuse programme. Liikmesorganisatsioonid on kohustatud andma seadusandlikku nõu ja võimalikult suures ulatuses ühtlustama kohalikke juhendeid rahvusvaheliste standarditega. Standardeid on kaheksa ja need on mõeldud kindlatele, üksnes elukutseliste raamatupidajate jaoks olulisematele elementidele. Käesoleva töö raames on keskendutud ennekõike IES 5-le ja IES 7-le, hõlmates kutsealale sisenemise nõudeid haridusele, praktilisele kogemusele ja jätkuva kutsealase täiendamise (CPD) nõudeid.

Järgnevalt on antud ülevaade seitsme riigi kvalifikatsioonisüsteemist ja eksamite ülesehitusest, raamatupidaja kvalifikatsiooni omistamisel esitatavatest nõuetest ning nende vastavusest rahvusvahelistele standarditele, juhenditele. Vaadeldavad riigid on Tšehhi, Skandinaaviamaad (Rootsi, Norra, Soome) ja Balti riigid (Läti, Leedu, Eesti). Esmalt on kirjeldatud riiklike süsteeme ja viimases osas on tehtud võrdlusanalüüs, tuues välja ka riiklike süsteemide vastavuse standarditega ning seotus või selle puudumine Euroopa kvalifikatsiooniraamistikuga. Samuti püütakse välja selgitada, kas on välja kujunenud raamatupidaja kutsequalifikatsiooni skeemide tüübid ning mis neid iseloomustab.

3.1 Raamatupidajate sertifitseerimine Tšehhi Vabariigis

Tšehhi Vabariigis sai sertifitseerimise süsteem alguse 1997. aastal ning baseerub briti ACCA skeemil. Süsteem töötati välja Tšehhi Rahandusministeeriumi järelevalve all. Hariduse ja eksamite süsteemi korraldamisel järgiti *International Education Guideline 9* (IEG 9). Toodud juhend koos *UNCTAD Qualification Guideline*'iga (aastast 1983) on aluseks võetud haridus- ja eksamisüsteemi loomisel. Raamatupidajate sertifitseerimine toimub Tšehhi Vabariigis sertifitseerimise instituudi kaudu, kel on ainuõiguslik leping Tšehhi Raamatupidajate Kojaga. (Strouhal, 2011) Tšehhi kvalifikatsioonisüsteem ei ole seotud EQF-iga.

Aastail 1997–2008 oli kasutusel kolmetasemeline sertifitseerimissüsteem ja eksami sooritamise alammäär oli 60%. Tabelis 17 on toodud eksamid, mida vastava taseme taotleja pidi sooritama enne ja pärast 2008. aastat.

Tabel 17. Tasemed ja nende vastavate eksamite võrdlus

Eksamid aastatel 1997-2008		Eksamid aastast 2008	
<i>Arveametniku tase</i>		<i>Sertifitseeritud raamatupidaja tase</i>	
1	Finantsarvestus I	1	Finantsarvestus – põhimõtted ja tehnikad
2	Õigussüsteem I	2	Õigussüsteem
3	Kvantitatiivsed meetodid ja informatsiooni, kommunikatsiooni tehnoloogiad I	3	Informatsiooni, kommunikatsiooni tehnoloogiad
4	Majandusõpetus	4	Majandus
5	Maksundus I	5	Maksundus
<i>Raamatupidaja tase</i>		6	Finantsarvestus ja aruandlus
6	Finantsaruandlus	7	Kutse-eeetika ja kommunikatsioon
7	Maksundus II	8	Finantsjuhtimine
8	Finantsjuhtimine		
9	Juhtimisarvestus		
10	Kvantitatiivsed meetodid ja informatsiooni, kommunikatsiooni tehnoloogiad II		
11	Õigussüsteem II	<i>Eksperti tase</i>	
<i>Eksperti tase</i>		9	Juhtimisarvestus
12	Finantsstrateegia	10	IFRS
13	IFRS	11	Finantsjuhtimine edasijõudnutele
14	Finantsanalüüs	12	Juhtimine
15	Auditeerimine	13	Auditeerimine ja sisekontroll

Allikas: Institut certifikace účetních, autori koostatud

Sertifitseerimissüsteemi muudeti 2008. aastal tulenevalt ACCA skeemist. Muudatused olid osalt mõjutatud raamatupidaja kutseala arengust viimase kümne aasta jooksul (eriti mis puudutab kutse-eeetikat, kommunikatsiooni arengut jne) ning Rakvusvaheliste haridusstandardite (IES) uuendamisest. Praegu kehtiv süsteem on kahetasemeline: sertifitseeritud raamatupidaja ja raamatupidamise ekspert. Sertifitseeritud raamatupidaja sobib töötama raamatupidajana või raamatupidamisosakonna juhatajana väikese ja keskmise suurusega ettevõtetes. Raamatupidamiskspert on spetsialiseerunud suuretegevõtte finantsjuhtimisele: finantsjuhtimine, strateegiad, rahvusvahelised finantsaruandluse standardid, konsolideerimine, audit.

Kõik examid toimuvad traditsiooniliselt kaks korda aastas (juunis ja detsembris) ja on jätkuvalt kirjalikus vormis, ajalise piiranguga kolm tundi. Eksami eduka sooritamise alammäär kõigi eksamite puhul on 50%. Eksamitulemused tehakse teatavaks hiljemalt 60 päeva jooksul pärast eksami sooritamist. Pärast eksamitulemuste avaldamist on 14 päeva jooksul võimalik esitada kaebus eksami hindamise läbivaatamiseks. Seda on võimalik teha üks kord ja see maksab 1000 CZK, sh käibemaks. Hindamist kontrollib sõltumatu ekspert. Eksami kordamisel katsetuste arv ei ole piiratud. (Zkoušky, 2017)

Eksamite sooritamiseks sertifitseeritud raamatupidaja tasemel on aega seitse aastat ja seda hakatakse mõõtma alates esimese eksami edukast sooritamisest. Eksperti taseme eksami sooritamiseks on aega viis aastat. Kui seda ei tehta, siis tuleb uuesti korrata eelneva taseme eksameid, mis on sooritatud rohkem kui viis aastat tagasi. Kõrgemat kvalifikatsiooni ei saa enne, kui kõik examid on eelnevalt sooritatud. Raamatupidamisksperti kvalifikatsiooni saamiseks on eksamite sooritamise ja töökogemuse nõuete täitmise maksimaalne periood 15 aastat alates sertifitseeritud raamatupidaja kutse taotlemiseks registreerimisest. (Systém certifikace..., 2017 lk 3)

Kvalifikatsioonisüsteemi sisenemiseks on vaja vähemalt keskharidust ja sertifitseeritud raamatupidaja taseme lõpetamiseks vaja vähemalt 2-aastast juhendatud praktikat või vähemalt 4-aastast eelnevat töökogemust ning sooritada kõik sertifitseeritud raamatupidaja taseme eksamid. Eksperti tasandil on nõutav vähemalt 1-aastane töökogemus, mida arvestatakse alates sertifitseeritud raamatupidaja kutse omistamisest ja selle nõude täitmist kontrollitakse alati intervjuu käigus. Varasema töökogemuse nõudest vabastatakse juhul, kui erialane töökogemus on saadud enne sertifitseerimissüsteemi sisenemist ja see on võimalik ainult Tšehhi Vabariigis registreeritud audiitoritel, kuid isegi sel juhul hinnatakse praktiliste oskuste vastavust intervjuu käigus. (Systém certifikace..., 2017 lk 2)

Kvalifikatsioonieksami edukalt sooritanud (sertifitseeritud raamatupidaja või eksperti tasandil) võivad hakata Tšehhi Raamatupidajate Koja liikmeks. Raamatupidajate Koja peamisi eesmärke on aidata kaasa raamatupidamise kui elukutse arendamisele ja parendamisele Tšehhi Vabariigis, rakendades raamatupidamise kutsealase sertifitseerimise süsteemi, mis toetab raamatupidajate jätkuvat ametialast arengut. Koda on välja andnud eetikakoodeksi ja muid standardeid, mis reguleerivad raamatupidajate ametialast tegevust, kutsealase tegevuse järelevalvet. Arendatud on ka raamatupidamise kutsealast metodoloogiat ja seadusandlike regulatsioonide koos teiste kutsealaste organisatsioonide ja ülikoolidega. (Strouhal, 2008 lk 189)

Jätkuva kutsealase arengu võiks jagada kaheks: struktureeritud ja struktureerimata. Koja liikmed (kõik sertifitseeritud raamatupidajad) on kohustatud täitma ja tõestama aastas 40 tundi jätkuvat kutsealast arengut; sellest vähemalt 30 tundi peab olema struktureeritud CPD-d. Kui koja liige seda kohustust mainitud perioodi jooksul ei täida, võib kohustuse täitmise edasi lükata, läbides kahe järgmise aasta jooksul vähemalt 120 tundi CPD, täites seega kõigi kolme järjestikuse aasta mahu. CPD kohustus võib lõppeda üksnes liikmelisuse lõppemisega kutsetunnistuse kehtetuks muutumisel.

Struktureeritud CPD-de osa sisaldab järgmisi komponente:

- Loengud, seminarid ja kursused – arvestatud CPD süsteemis tegeliku pikkusega, kuid mitte rohkem kui 7 tundi päevas.
- Erialane ülikooliharidus majanduse valdkonnas.
- Kutsealane õpetamistegevus – täis- või osalise õpetamise koormusega on arvestatud vastavalt 30 ja 10 tundi CPD süsteemis.
- Kutsealased loengutegevused – tegelik pikkus, aga mitte rohkem kui 10 tundi kursuse kohta on arvestatud CPD süsteemis.
- Kutsealane publitseerimistegevus – üks tund standardlehe kohta on arvestatud CPD süsteemis.
- E-õpe kursus – tingimusel, et kursuse lõpus on sooritatud ka test. Arvestatakse maksimaalselt 20 tundi ja 1 kursus aastas. (Směrnice..., 2017 art 7)

Igal aastal vaadatakse üle ja kinnitatakse ca 50 teemat, vajadusel määratakse ka prioriteetsed teemad, mis on raamatupidajatele CPD arvestamiseks kohustuslikud.

Mittestruktureeritud CPD osa hõlmab eneseharimist erialase kirjanduse ja ajakirjade abil. Koja liikmed on ülesannete täitmisest vabastatud tingimusel, et kinnitavad aktiivset osavõttu selle institutsiooni tegevustes.

Seega CPD on kohustuslik kõigile kvalifitseeritud raamatupidajatele. Uued sertifitseeritud raamatupidajad on sunnitud ühinema CPD süsteemiga kutse omistamisele järgnevalt aastast. Asjakohane täidetud aruanne peab olema üle antud (kas paber kandjal kirjalikult või elektroonilisel vormil) järgneva aasta 31. jaanuariks. Paljud sertifitseeritud raamatupidajad ei täida CPD nõuet ja seega ei saadeta ka

deklaratsiooni. Tegelikult saadab deklaratsiooni ainult ca 25% inimestest. Kui ei ole saadetud deklaratsiooni koos tõenditega või CPD ei vasta kahe aasta jooksul nõuetele, peaks ametlikult olema algatatud distsiplinaarmenetlus. Distsiplinaarreeskiri näeb ette manitsust, kojast väljasaatmist ja sertifitseeritud raamatupidajate nimekirjast kustutamist, tingimuslikku tunnistusest loobumist kindlaks tähtajaks ja sertifikaadi äravõtmist. Rangeim karistus on kojast väljaheitmine, mida seni pole veel rakendatud. Olukorra muutmiseks on Raamatupidajate Koda hakanud kodulehel avaldama sertifitseeritud raamatupidajate nimesid, kes on täitnud CPD nõude.

Summad, millega peab sertifitseerimist taotlev isik arvestama 2017. aastal, on toodud Tabelis 18 ja 19. Kutsesüsteemi sisenemisel makstakse ühekordset registreerimistasu ning administratiivset aastamaksu, mis teeb kokku 162€ (4250 CZK). Üliõpilased⁴ ei maksa kutsesüsteemi sisenemisel registreerimistasu, küll aga järgnevatel aastatel administratiivset aastamaksu CZK 1600. Administratiivset aastamaksu makstakse igal aastal järgnevaks kaheteistkümneks kuuks kuni sertifitseerimise nõuete täitmiseni.

Tabel 18. Sertifitseerimisega seonduvad tasud Tšehhi Vabariigis 2017. aastal

	EUR	CZK	Hindade erisused üliõpilastele
Ühekordne registreerimistasu	101	2650	Ei maksa
Administratiivne aastamaks	61	1600	Alates II aastast
Eksami arvestamiseks (VÕTA) taotluse esitamisel ühe eksami tasu	69	1800	900 CZK
Tasu varasema töökogemuse arvestamise taotluse läbivaatamise eest (üks tase)	46	1200	täiskoormusega, eeldatakse töökogemust läbi kontrollitud praktika ja tasu maksuma ei pea. Kui aga taotletakse eelneva töökogemuse arvestamist, siis tasu 1200
Eksamitasu (tasutakse iga kord)	74	1950	975 CZK
Sertifikaadi väljastamise tasu	57	1500	

Allikas: Systém certifikace ..., 2017; autori koostatud

Märkus: Hinnad sisaldavad käibemaksu.

Sertifikaadi väljastamise tasu ei maksa koja liikmed ja isikud, kes on taotlenud liikmelisust (et saada liikmeks pärast sertifikaadi saamist).

Sertifitseeritud raamatupidaja kutse taotlemisel ei ole üliõpilased vabastatud järgmistest eksamitest (st ülikooliõpingute alusel ei ole neid võimalik arvestada): kutsealane käitumine (Professional behavior) ja kommunikatsioon, seadusandlus, maksud, finantsjuhtimine, raamatupidamine ja aruandlus.

⁴ Üliõpilastena käsitletakse bakalaureuse tasemel järgmistel õppekavadel õppijaid: Majandus ja juhtimine, Raamatupidamine ja ettevõtte finantsjuhtimine, Majandus (erakõrgkoolis Znojmo). Soodustuse saamiseks peab esitama koolipoolse tõendi õppimise kohta. Soodustust ei saa kohaldada ajal, mil õpingud on katkestatud.

Tabel 19. Orienteeruv hinnakalkulatsioon

	Bakalaureuse tudengitel		Magistriõppe tudengitel	
	CZK	EUR	CZK	EUR
Eksami arvestamiseks taotluse esitamisi	3 × 900 = 2700	103	4 × 900 = 3600	137
Eksamitasud (eeldusel, et eksam sooritatakse esimesel katsel)	5 × 975 = 4875	185	4 × 975 = 3900	148
Administreerimise aastatasud	min. 2 × 1600 = 3200	122	2–4 eksamit × 1600 = 3200–6400	122–243
Kokku	10775	410	10700–13900	407–528

Allikas: Systém certifikace ..., 2017; autori koostatud

Lõplik summa sõltub administreerimise aastatasude arvust, mida mõjutavad peamiselt juhendatud praktika (kas sooritatud eksamite aja jooksul või pärast seda) ja korduseksamite sooritamise vajadus.

Varasemate õpingute ja eksamite arvestamine

Eksameid saab arvestada ainult siis, kui taotleja on läbinud kõrgkoolis erialase koolituse ja sooritanud etteantud ainete eksamid samaväärsel tasemel ja ulatuses, mis on määratletud sertifitseerimise õppekavas (nõuetele vastavus vähemalt 80%). Eksamit võib arvestada tingimusel, et õppeajast ei ole möödunud rohkem kui 5 aastat. Eksameid ei arvestata, kui õppeasutus ei ole korralikult lõpetatud. Ülevaade eksamite tunnustamisest on toodud Lisas 9. Bakalaureuse tasemel sooritatud eksamitest on võimalik arvestada nelja ja magistritasemel kuut. Seega kui bakalaureusekraadi omandanud taotleksid sertifitseeritud raamatupidaja kvalifikatsiooni ja magistrikraadi omandanud raamatupidamise eksperdi oma, siis oleks võimalik arvestada pooled nõutavatest eksamitest. Mõned ülikoolid on juba ka kokku leppinud kõigi õppeprogrammide sidumiseks sertifitseerimissüsteemiga.

Seadusandlik regulatsioon hõlmab ka audiitorite kutseksamite vastastikust tunnustamist. Raamatupidamise eksperdi kutse taotlemisel arvestatakse 10 eksamit 13-st. Kui aga sertifitseeritud raamatupidaja sooviks saada audiitori kutse, võib aktsepteerida audiitorieksamiks järgmisi osi (vt Tabel 20) tingimusel, et raamatupidajate sertifitseerimissüsteemis tehtud eksam on sooritatud mitte rohkem kui viis aastat tagasi ja seda ei ole tunnustatud eelneva hariduse alusel.

Tabel 20. Audiitori kutse taotlemisel raamatupidajate sertifitseerimissüsteemis sooritatud eksamite kattuvus ja arvestamine Tšehhi Vabariigis

Audiitori eksami põhiosa	Eksam sooritatud raamatupidajate sertifitseerimissüsteemis Tšehhis
Äriõigus	Õigus
Finantsarvestus I	Raamatupidamine (Printsiibid ja meetoodika) + Finantsarvestus ja aruandlus
Juhtimisarvestus	Juhtimisarvestus
Maksundus	Maksundus
Ettevõtte rahandus	Majandus + finantsjuhtimine + Finantsarvestus ja aruandlus

Allikas: Uznávání ..., 2017

Tšehhi sertifitseerimissüsteemis arvestatakse eksameid, mida ACCA kvalifikatsioonisüsteemi raames on sooritatud. Nii võib arvestada sertifitseeritud raamatupidaja ja raamatupidamise eksperdi taseme taotlemisel raamatupidamise põhimõtete ja meetodika, finantsarvestuse ja aruandluse, õiguse ning maksunduse eksamit, mis vastab Tšehhi seadustikule. Neid hinnatakse intervjuu põhjal. (Uznání zkoušek..., 2017)

Tšehhi süsteemiga liitunud on võimalik ka ACCA süsteemi sisenemise korral saada vabastus järgmistest eksamitest: Sertifitseeritud raamatupidajal F1–F3, F4 ja F6 Raamatupidamiskspertidil F1–F9. Siiski ei saa unustada, et ACCA võib anda täiendavaid erandeid isegi eelneva akadeemilise hariduse alusel.

Tšehhis on rohkem kui 250 000 inimest, kes töötavad raamatupidajana. 2017. aastaks oli väljastatud 6480 sertifikaati (mis on ca 2% raamatupidajatel), valdavalt madalama taseme omi. Kuna 2009. aastast muutus süsteem kahetasemeliseks, siis arveametnike taseme sertifikaate enam ei väljastata.

Tabel 21. Tšehhi Raamatupidajate Koja väljastatud sertifikaadid

	2008. aastaks	2017. aastaks
Arveametnik	3105 (72%)	4475 (69%)
Juhtiv/sertifitseeritud raamatupidaja	1036 (24%)	1650 (25%)
Raamatupidamiskspert	185 (4%)	355 (6%)
Väljastatud sertifikaate kokku	4326 (100%)	6480 (100%)

Märkus: Sertifikaatide arv ei vasta inimeste arvule, sest mõnel raamatupidajal on mitme taseme sertifikaadid.

Kui sertifitseerimissüsteemi esimese kümne aasta jooksul oli väljastatud kokku 4326 sertifikaati, siis sellele järgneva kümnendi jooksul lisandus ainult 2154 (vt Tabel 21). Juurdekasvutempo on langev, kuigi eksami sooritamise määra on langetatud (60%-lt 50%-le). Suure tõenäosusega sertifikaatide arv tulevikus suureneb seoses kõrgkoolide õppekavade ühildamisega/sobitamisega kutseeksami nõuetega vastavaks, mis vabastaks kõrgkooli lõpetajad mitmest täiendavast eksamist. Raamatupidajate kutsetunnistuste väikese arvu põhjus on ilmselt asjaolu, et see süsteem on vabatahtlik ega ole reguleeritud seadusega. Ei ole kitsendusi, mis piiraksid raamatupidamisteenuse osutamist või raamatupidajana töötamist ilma sertifikaadita.

3.2 Kutsekvalifikatsiooni omistamine ja tõendamine Rootsis

Rootsis tegutseb organisatsioon, mis ühendab elukutselisi raamatupidajaid – Rootsi raamatupidajate (raamatupidamiskonsultantide) Liit (*SRF – Sveriges Redovisningskonsulters Förbund*). Raamatupidajatel või audiitoritel on võimalik saada *SRFi* liikmeks, kuid see eeldab kvalifikatsioonitunnistuse omamist. Viimane lubab isikul kanda tiitlit „Autoriseeritud Raamatupidamiskonsultant“ (Authorized Accounting Consultant, rootsi keeles „Auktoriserad Redovisningskonsult“). Neid, kes ei ole autoriseeritud, nimetatakse lihtsalt raamatupidamiskonsultantideks. Rootsis ei ole raamatupidaja kvalifikatsioonitasemeid.

Autoriseerimist on korraldatud 2006. aastast. Algselt eksameid ei olnud, tunnustamine käis hariduse ja töökogemuse nõuetele vastavuse alusel. Et saada autoriseeritud raamatupidamiskonsultandiks, peaks omama kõrgharidust majandus-, maksu- või

äriõiguse valdkonnas ning 3-aastast auditi või raamatupidamisalast töökogemust ettevõttes või kutseharidust ja 5-aastast töökogemust (SRF auktoriserar ..., 2017)

Teoreetiliste teadmiste ja praktiliste oskuste tuvastamiseks hakati 2014. aastast korraldama ka kvalifikatsioonieksamit. Eksam toimub 2–3 korda aastas ja koosneb kahest osast (eri päevadel). Sooritatakse elektroonilisel kujul, esimese osa sooritamiseks on aega 3, teisel 6 tundi. Lubatud on kasutada raamatupidamise, maksu- ja äriühinguõiguse materjale, deklaratsioone ja muud kirjandust ning märkmeid. Ei lubata kasutada väliseid kontakte sooritamise käigus, st internetiühendust, mobiiltelefoni, vestelda kolleegiga. Eksamitulemused tehakse teatavaks kirjalikult 4 nädala jooksul pärast eksami sooritamist.

Kvalifikatsioon on tähtajaline ja seda uuendatakse automaatselt, kui vastatakse nõuetele: jätkuv enesetäiendamine, kehtiv kindlustus ja läbitud kvaliteedikontroll (üks kord kuue aasta jooksul). Kohustus on 3-aastase perioodi jooksul tõendada täienduskoolituse kursuste läbimist vähemalt 60 tunni ulatuses, millest vähemalt 14 tundi maksunduse ja ülejäänud raamatupidamisega seotud valdkondades. Tabelis 22 on toodud autoriseerimisega seonduvad tasud Rootsis.

Tabel 22. Autoriseerimisega seonduvad tasud Rootsis 2017. aastal

	EUR	SEK
Raamatupidaja eksam	297	2900
<i>Iga aastane</i>		
Liikmelisus	66	650
Tegevusloa tasu	435	4250
Teenustasu	174	1700
Kokku aastas	675	6600

Allikas: Lisa 10

Autoriseerimine põhineb kahe peamise organisatsiooni – FAR ja Rootsi Raamatupidajate Liidu – koostööl ja kokkuleppel. Raamatupidaja kvalifikatsioon ei ole Euroopa kvalifikatsiooniraamistikuga (EQF) suhestatud. Ei ole ka eksamite vastastikku tunnustamise kokkuleppeid audiitorite jt kutseühingutega st Raamatupidaja kutseeksami sooritamine ei vabasta audiitori kutse taotlemisel nõutavast raamatupidamise eksamist.

2011. aastast kaotati Rootsis kohustuslik⁵ auditeerimiskohustus väiksematele ettevõtetele (ca 250 000 ettevõtet) ja vabatahtliku auditi asemel on võimalik valida aastaaruande tõendamiseks raamatupidamisteenust autoriseeritud ettevõttelt. Kolm aastat enne seda kehtestati raamatupidamisteenuse osutamist käsitlev riiklik standard Reko (*Svensk Standard för Redovisningstjänster*). Reko koosneb põhimõtetest ja juhistest, kuidas pakutavaid raamatupidamisteenuseid tuleks osutada, ega sisalda raamatupidamiseeskirju. Standardi peamine eesmärk on tagada, et raamatupidamiskonsultantide osutatavad raamatupidamisteenused oleksid kõrge kvaliteediga. Iga ettevõtte, kus on vähemalt üks autoriseeritud raamatupidamiskonsultant, peab juhinduma Rekost ja tagama, et raamatupidamisarvestus oleks eetilise ja kõrge kvaliteediga.

⁵ Seaduse kohaselt on auditist vabastatud väikese ja keskmise suurusega ettevõtted, kui ei ole ületatud rohkem kui üks järgmistest näitajatest:

- müügitulu 3 miljonit SEK
- bilansimaht 1,5 miljonit SEK
- 3 töötajat. (Om den...)

Selleks, et autoriseeritud raamatupidaja saaks esitada finantsaruannet, peab ettevõtte ja raamatupidamiskonsultandi vahel olema sõlmitud leping. Viimasega määratletakse kogu töö nii, et Reko nõuded oleksid täidetud. Teisisõnu, kirjeldatakse asjaolusid, kuidas ülesandeid korraldatakse, kes, mida ja millal teeb.

Bolagsverket (2012) uuringust selgus, et kaks kolmandikku Rootsis äsja alustatud ettevõtetest otsustas auditeerimise asemel kasutada autoriseeritud raamatupidamiskonsultanti. Selgus ka, et raamatupidamis- ja finantsteenuste allhange on ettevõtete hulgas sagedasem (Karlöf, 2012, lk 40). Malm (2013) kinnitab et, autoriseerimine, Reko loomine ja finantsaruande koostamine SRF ja FAR liikme poolt on suurendanud nõudlust raamatupidamiskonsultantide ja nende teenuste järele ning tähtsustanud raamatupidaja rolli ja positsiooni. Rohkem kui 10-aastase raamatupidajate autoriseerimise tulemusena on kutsetunnistus ca 5000 raamatupidajal.

Johansson *et al* (2014) uuringust selgus, et Reko ei ole aidanud kaasa raamatupidamisteenuse kvaliteedi tõstmisele. Enamik raamatupidamiskonsultante ei tajunud, et Reko oleks soodustanud raamatupidamisteenuste usaldusväärse töusu, kuid see ei tähenda, et pakutavad raamatupidamisteenused poleks usaldusväärsed.

Reko rakendamisega tegelevate organisatsioonide kvaliteedi planeerimisega seotud jõupingutused ja kvaliteedikontroll võivad olla suuremad, kui kvaliteedi parendamine. Kvaliteedi parendamine seisneb parendamiseks vajaliku infrastruktuuri loomises, parenduste projektide väljaselgitamises ja muudes toimingutes (Bisgaard 2007, lk 369). See võib mõnevõrra selgitada konsultandi kogemusi kvaliteedi kasvu puudumise kohta (Johansson 2014, lk 63).

Johansson *et al* (2014) uuring kinnitades ka seda, et kutseorganisatsioonide tegutsemisel on kasulik mõju kutsealale. Uuringus osalenud autoriseeritud raamatupidamiskonsultandid tõdesid, et on tajunud ametialase rolli, staatuse ja kutseala tugevdamist. Samas konsultandid ei arvanud, et Reko oleks aidanud nende klientidel paremini ja selgemini mõista, mida nad tegelikult teevad. Seega, kliendi teadlikkus eriala keerukusest ei ole muutunud. Raamatupidamiskonsultandid on pikka aega tegelenud peamiselt raamatupidamisarvestusega, kuid nende roll muutub tänapäeval ka nõuandvamaks (Malm, 2013).

Reko kehtestamisest alates ja tänu auditeerimiskohustuse kaotamisele, on autoriseerimine olnud väga palju tähelepanu keskmes (nii firmade, pankade kui ka maksuameti poolne huvitatus). Reko standard aitab tulevikus veelgi edendada nii autoriseerimist kui ka raamatupidamiskonsultandi nõutavat taset.

Rootsi süsteemi toimimise tugevusena võib välja tuua eksamikorralduse lihtsuse (2-päevane), avaldatud näidisülesanded ja asjaolu, et eksamil saab ka materjale kasutada. Samuti on CPD nõutav maht suhteliselt madal (tõendada 60 tundi 3 aasta jooksul), samas kui toimib kvaliteedikontroll (üks kord 6-aastase perioodi sees). Positiivne on see, et raamatupidamisteenust võivad osutada ka autoriseerimata isikud (erinevalt näiteks Norrast). Negatiivsena võib Rootsi puhul välja tuua iga-aastast suhteliselt suurt tasu, mis on vajalik kutse säilitamiseks.

3.3 Kutse kvalifikatsiooni omistamine ja tõendamine Norras

Norras ei ole kutse kvalifikatsiooni tasemeid, vaid raamatupidajal on võimalik taotleda litsentsi, kui ta vastab teatud tingimustele. Kohalikus keeles nimetatakse litsentseeritud raamatupidajat „Autorisert regnskapsfører”, lisaks on ka kaks audiitorite kategooriat: „registrert revisor” ja „statsautorisert revisor”.

Isikutelt, kes töötavad ettevõttes raamatupidajana, ei nõuta kutsekvalifikatsiooni. Kõik isikud, kes pakuvad teistele raamatupidamisteenust, peavad vastavalt Norra seadusele olema litsentseeritud. Need isikud, kellel on kasvõi üks kahest audiitori kvalifikatsioonist, võivad osutada raamatupidamisteenust ka raamatupidaja kvalifikatsioonita.

Authorisation of External Accountants Act võeti vastu 1993. aastal. Seaduse esimeses paragrahvis on märgitud, et igaüks, kes võtab endale kellegi teise ees kohustuse koostada viimase finantsaruandeid, peab olema litsentseeritud Norra Finantsinspektsiooni (*FSA – Finanstilsynet; The Financial Supervisory Authority of Norway*) poolt. Samuti on seaduses fikseeritud ka nõuded raamatupidamisettevõtetele ning vastutus.

Et saada Norras litsentseeritud raamatupidajaks, on vaja omada vähemalt kolmeaastast kõrgharidust (bakalaureusekraadi) majanduses või ärijuhtimises, st läbida 180 ainepunkti ulatuses konkreetset määratletud õppeaineid (vt Tabel 23). Raamatupidaja profiili ja sellele vastava õppeplaani on heaks kiitnud majandushariduse riiklik nõukogu (NRØA) ja paljud ülikoolid ning kolledžid juhivad sellest õppekava koostamisel. Eraldi kutseksamit kui sellist ei ole.

Tabel 23. BBA plaani kohustuslikud miinimumnõuded Norras

Majanduse ja ärikorralduse bakalaureus, spetsialiseerumine raamatupidamisele 180 ainepunkti	Bakalaureusekraad majanduses ja ärikorralduses, kohustuslikud ainepunktid: min 90	Ainepunktid: Äriökonomika analüüs: 30 Ärikorraldus: 25 Majandusteadus: 15 Metoodika: 20
	Erialaaained: 60 ainepunkti teemad peaksid kuuluma finantsarvestuse, maksunduse, õiguse ja raamatupidamiseeskirjade või lähedalt seotud teemade hulka.	Finantsaruandlus vähemalt 15 ainepunkti. Maksundus vähemalt 15 ainepunkti. Õigus minimaalne 7,5 ainepunkti. Raamatupidamise reeglid ja raamatupidamise korraldamine ning ülejäänud erialased teemad kuni 60 ainepunkti täituvuseni.
	Valikained 30 ainepunkti	

Allikas: Anbefalt..., 2013

Litsentsi saamiseks on vaja vähemalt kaks aastat töökogemust raamatupidamise erialal viimase viie aasta jooksul, millest üks aasta litsentseeritud ettevõttes või raamatupidaja alluvuses. Seejuures üks aasta töökogemust ei saa olla väiksem kui 1600 tundi (Forskrift..., § 1-2)

Euroopa Liidu liikmesriikides kvalifikatsiooni saanud raamatupidajatelt võidakse nõuda, et taotleja teostab sobivustesti, mis tähendab Norra kolledžis või ülikoolis eksameid raamatupidamises, maksunduses ja õigusteaduses, mis vastavad bakalaureuse ärijuhtimise õppekavale (spetsialiseerumisega raamatupidamisele). Samuti nõutakse tunnistust Norra keele oskuse kohta.

Raamatupidajad peavad olema litsentseeritud Norra sõltumatus valitsusasutuses FSA. Nõuded raamatupidajatele on toodud *Authorisation of External Accountants Act* neljandas jaos. Lisaks haridusele ja töökogemusele peab raamatupidaja olema Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigi resident, omama äritegevuse kohta Norras, olema maksevõimeline (rahaliselt usaldusväärne, selleks esitatakse koopia viimasest maksudeklaratsioonist, FSA-l on võimalik saada ka krediitkaardi andmeid), hea mainega

(politsei väljastatud kinnitus karistuste puudumise kohta) ning teovõimeline isik. (Vurdering..., 2015)

Litsentsi säilitamiseks peavad raamatupidajad pidevalt teadmisi uuendama ja ennast muutustega kursis hoidma. Selleks tuleb litsentseeritud raamatupidajatel kolme aasta jooksul osa võtta mitmesugustest kursustest minimaalselt 77 tunni ulatuses. Norras tegutseb kutseorganisatsioon, mis suunab ja edendab sealsete litsentseeritud raamatupidajate tegevust ning kaitseb nende majanduslikke ja sotsiaalseid huve. Selleks on Norra litsentseeritud raamatupidajate liit (*NARF – Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening*), pakkudes laias ulatuses koolitusi ja kursusi, mis käsitlevad mitmesuguseid valdkondi (raamatupidamine, maksundus, majandus, äri arendamine, õiguslikud aspektid jne). *NARF*i liikmeks saamise eelduseks on litsents, mille annab *FSA*. Liikmelisus annab eelise paremateks võimalusteks (lepinguteks) raamatupidajana töötamisel. (GRFS, 2017) Kõikides Norra ettevõtetes, mis pakuvad raamatupidamisteenust teistele ettevõtetele, peab töötama vähemalt üks raamatupidaja, kes on *FSA*lt saanud raamatupidaja kutsetunnistuse. (Døving jt 2005)

Lisaks on raamatupidamisettevõtetele *Authorisation of External Accountants Actis* litsentsi saamiseks kehtestatud järgmised tingimused (Authorisation..., 2011):

- 1) tegevjuht peab olema litsentseeritud raamatupidaja või audiitor;
- 2) ettevõtte tegevuse peamine eesmärk on korraldada raamatupidamist teistele ettevõtetele;
- 3) ettevõtte peab olema finantsiliselt võimekas;
- 4) ettevõttel peab olema alaline esindus Norras.

FSA teostab Norras haldust ja kontrolli. Ettevõtete ja turgude järelvalve kaudu püüab inspeksioon edendada finantsilist stabiilsust, korrastada turutingimusi ja sisendada usku, et sõlmitud lepinguid austatakse ning teenuseid osutatakse viisil, kuidas algselt kokku lepiti. Lisaks ennetavale tegevusele, on Finantsinspeksioon valmis tegelema esilekerkivate probleemidega. (About..., 2009)

Sertifitseerimise eesmärk on tagada raamatupidajate piisav kompetentsus ja nende töö vastavus raamatupidamist reguleerivatele seadustele ja juhendmaterjalidele. (Døving et al. 2005) 2017. aasta juuli seisuga oli Norras 7400 litsentseeritud raamatupidajat ja 2600 raamatupidamisettevõtet. Raamatupidamisfirmade arv väheneb ülevõtmiste ja ühinemiste tõttu. Peamine tendents on, et uuteks klientideks saavad keskmise suurusega ettevõtted, allhanked suurenevad ja raamatupidamisteenuste hinnad tõusevad. (Presenting..., 2017) Paljud tööandjad väärtustavad litsentseeritud raamatupidajaid kõrgelt. (Autorisasjon..., 2017)

Üks põhjusi, miks ei ole nähtud vajadust kutseksamite järele, võib olla ka see, et profaanid ei tööta raamatupidajana. Raamatupidamise seaduse § 15 sätestab karmi karistuse: kriminaalkorras karistatakse igauht, kes rikub raamatupidamisandmeid või raamatupidamise sätteid (Lov..., 2004). Teiseks võib välja tuua riiklikul tasandil koordineeritud raamatupidaja professioni ja sellele vastava õppeplaani, millest soovi korral kõrgkoolid õppekava koostamisel lähtuvad. Eraldi eksamite tegemine on ette nähtud näiteks isikutele, kes on sisse rännanud ja needki eksamid on vajalikud üksikutes ainetes (maksundus, õigus), mis sooritatakse Norra kolledžites ja ülikoolides. Kuna Norras on raamatupidamisteenuse osutamiseks vaja litsentsi, siis erinevalt Rootsist ei ole väikeettevõtjatel teenuse ostmisel valikuvõimalust, kas osta seda litsentseeritud isikult või mitte.

3.4 Kutsekvalifikatsiooni omistamine ja tõendamine Soomes

Soomes ei ole raamatupidajate ja raamatupidamisteenust osutatavate ettevõtete tegevus seadustega reguleeritud, küll aga on Soomes tavaks raamatupidamisteenust sisse osta. (Association of Finnish ...)

Soomes tegutseb Raamatupidamistevõtete Liit (*Talouhallintoliitto*) aastast 1968. Üks võimalus ära tunda oma ala eksperte, on valida raamatupidamisteenus nende ettevõtete seast, kes on *Talouhallintoliitto* liikmed. Liidu liikmed peavad täitma rangeid nõudeid ning vastama kõrgetele kutsestandarditele. Samuti korraldab liit igal aastal seminare, et hoida liikmeid jätkuvalt pädevatena.

Raamatupidamise Instituut (*Tili-instituuttisäätio*) on eraõiguslik instituut Soomes, mille 1980. aastal asutas Soome Raamatupidamistevõtete Liit. Sellest ajast alates on Instituut korraldanud KLT raamatupidamise eksameid. Instituut annab ka litsentse (st väljastab tegevuslube) raamatupidamistevõtetele, kui ettevõttes on KLT sertifikaadiga töötajaid. 2017. aasta juuli seisuga oli Soomes ca 2700 KLT sertifikaadiga spetsialisti.

Soomes on raamatupidajatel ainult üks kvalifikatsioonitase. Isik võib taotleda KLT eksami sooritamist kui ta omab kõrgharidust ja 3 aastast raamatupidamisalast töökogemust (erandid § 4-6).

KLT eksam korraldatakse üks kord aastas. Ülesannete koostamisse on kaasatud isikud mitmesugustest institutsioonidest: maksuametist, ülikoolidest, valitsusvälistest organisatsioonidest. Eksam viiakse läbi "paberi ja pliiatsiga", mitte arvutis. Eksamil võib kasutada õigusakte/seadusi. Eksam toimub ühel päeval ja koosneb kahest osast: esimene osa (1/3) hõlmab äriõigust ja maksundust ning teine osa (2/3) käsitsi raamatupidamist ja audiitorlust. Ülesanded põhinevad reaalse elu kaasustel ja küsimustel, seega kompetentsust testitakse reaalsetes situatsioonides. Eksami sooritamise määr otsustatakse igal aastal. Tavaliselt läbivad eksami umbes pooled sooritajatest. Eksamit võib lugeda pigem raskeks/nõudlikuks.

Eksamiks ettevalmistus toimub peamiselt iseõppimisena. Eksisteerib nimekiri 11 väljaandega, mis aitavad eksamiks ette valmistada. Korraldatakse ka koolitusi. Eksamiküsimused ja õiged vastused avaldatakse igal aastal. (Suomen Talouhallintoliitto, 2017)

Taotluse esitamisel on teenustasu 70 eurot, eksamitasu 230 eurot ja iga-aastane KLT-raamatu hooldustasu 70 eurot. Kui isik on sooritanud eksami, siis on tal lubatud kasutada tiitlit KLT raamatupidaja (rootsi keeles EBR-bokförare ja soome KLT-kirjanpitäjä). (Hämäläinen, 2016)

Selleks, et omandada KLT kvalifikatsioon, peab isik kõigepealt sooritama eksami ja seejärel säilitama kõrge kompetentsuse taseme. Eksami edukalt sooritanule, kes vastab nõuetele, antakse KLT-raamat. KLT-raamatu kehtivuse pikendamiseks tuleb siiski iga kolme aasta järel teha vastav taotlus. KLT-raamatupidaja peab instituudile aru andma oma töökogemustest, läbitud koolitustest ning osalema kolmeaastase perioodi jooksul vähemalt kuuel (aktsepteeritaval) koolituspäeval. KLT-raamatupidaja, kes töötab registrisse kantud, litsentsi omavas büroos, peab osalema vähemalt üheksal (aktsepteeritaval) koolituspäeval. Koolituspäevadest vähemalt neli peavad hõlmama järgmisi valdkondi:

- raamatupidamine;
- otsene ja kaudne maksustamine;
- õiguslane koolitus.

Ülejäänud koolituste kaks õppepäeva (või viis õppepäeva litsentsi omava ettevõtte raamatupidaja) võivad olla

- eelmainitud valdkondadest;
- finantsjuhtimise ja infotehnoloogiaalane koolitus või
- sotsiaalsete oskuste koolitus. (Stenman, 2017)

Hoolimata mainitud miinimumnõuetest koolitustele, peab KLT-raamatupidaja hoolitsema väljaõppe ja erialaste teadmiste pideva ajakohastamise eest, et tagada erialane kompetentsus. Kui KLT-raamatu kehtivuse jätkamiseks ei tehta taotlust tähtaja jooksul või KLT-raamatupidaja ei vasta kehtestatud nõuetele, kaotab KLT-raamat kehtivuse. (Säätiön ..., § 8; 9)

KLT sertifikaat on Soome raamatupidamisettevõtete seas väga hinnatud ja tunnustatud. KLT sertifikaati omavad isikud on tööjõuturul paremini tasustatud. (Mika ..., 2016)

Kokkuvõtvalt tuleb märkida, et sertifitseeritud raamatupidaja, kes on tõestanud oma kvalifikatsiooni Soomes, on võimeline tegelema finantsaruannetega, andma nõu seoses investeeringutega ning on kursis äritegevust käsitleva seadustiku ja finantsalase dokumentatsiooniga. Sertifitseeritud raamatupidaja on spetsialist, kellelt saab küsida nõu ja edasisi tegevussuundi ettevõtluse, kuid mitte maksude deklareerimise kohta. Selle jaoks on eraldi maksundusega tegelevad raamatupidajad, kes on saanud vastava sertifikaadi. (Chartered Accountants Can Help, 2009)

KLT süsteem on Soomes spetsiifiline, aga järgitakse raamatupidaja kutsekvalifikatsiooni arenguid Skandinaavias ja Euroopas. EQF-iga ei ole praegu suhestatud.

3.5 Kutsekvalifikatsiooni omistamine ja tõendamine Lätis

Lätis on mitu sõltumatut organisatsiooni, kes pakuvad raamatupidaja sertifitseerimisteenuseid: Läti Vabariigi Raamatupidajate Assotsiatsioon (*Latvijas Republikas Grāmatvežu Asociācija*), Raamatupidajate Sertifitseerimiskeskus (*Grāmatvežu Sertifikācijas Centrs*) ja Hariduskeskus Latvikon. Viimatinimetatu väljastab IAB tunnistusi. Selles peatükis käsitletakse ainult Läti Vabariigi Raamatupidamis-assotsiatsiooniga seonduvat (viimane on ka 2013. aastast IFAC-i liige).

Lätis alustati raamatupidajate sertifitseerimist aastal 2000 ja 2017. aasta juuli seisuga on kehtivaid sertifikaate kokku 1037, nendest Latvijas Republikas Grāmatvežu Asociācija on väljastanud 527 ja Grāmatvežu Sertifikācijas Centrs 510 sertifikaati (Gramatvezu, 2017).

Sertifitseerimisprogrammid on koostatud vastavalt ÜRO 1999. aasta Genfi konverentsi *Professional Accountants* kvalifikatsioonikriteeriumitele, samuti IFAC-i Hariduskomisjoni suunistele. Kvalifikatsioonid ei ole seotud EQF-iga. Sertifitseerimise algusaastatel oli raamatupidaja kutsekvalifikatsiooni tasemeid kaks (madalama ja kõrgema taseme tunnistus). Hiljem tühistati madalama taseme sertifitseerimine, sest puudus nõudlus. Kutsetunnistuse taotlejad eelistasid kõrgemat taset.

Madalamal tasemel oli nõutav vähemalt kutsekeskharidus (spetsialiseerumisega raamatupidamisega) ja vähemalt 3-aastane töökogemus raamatupidajana. Aktsepteeritud olid ka finantsanalüütiku, audiitori, ökonomisti jt töökogemus, kui see oli tihedalt seotud raamatupidamisandmete analüüsiga, läbivaatamisega, ettevalmistamisega jms. Kõrgema taseme kvalifikatsioonieksamit võis sooritama tulla füüsiline isik, kellel on:

- 1) kõrgharidus (vähemalt bakalaureusekraad);
- 2) kogemust vähemalt
 - 3 aastast pearaamatupidajana või
 - 5 aastast raamatupidajana või juhina majandustegevuse sfääris.

Algselt pidid kandidaadid kõrgema taseme sertifikaadi saamiseks sooritama 8 eksamit: mikroökonomika, makroökonomika, finantsarvestus (Läti ja IFRS), juhtimisarvestus, finantsjuhtimine ja analüüs, Läti maksusüsteem, äriõigus, audit ja sisekontroll. Madalama taseme kandidaatidel tuli sooritada 4 eksamit: finantsarvestus, juhtimisarvestus, Läti maksusüsteem, äriõigus.

Käesoleval ajal ei ole nõuded nii ranged. Kõrgema taseme taotleja peab sooritama finantsarvestuse, juhtimisarvestuse, Läti maksusüsteemi ja äriõiguse eksami. Kõrgema taseme sertifikaat tõendab oskust organiseerida ja juhtida finantsosakonda, kontrollida ja analüüsida firma majandustegevust, konsulteerida raamatupidamise ja maksunduse alal.

Eksamiküsimuste koostamise eest vastutab tõendamiskomisjon, mis on viieliikmeline ning mis valitakse kolmeks aastaks. Viimane vastutab ka eksamiprogrammide koostamise, kursuse õppekava ettevalmistuse, kvalifikatsioonieksami komisjoni liikmete valimiste, eksami korralduse jms eest. Tavaliselt koostatakse eksamiküsimused Läti ülikooli raamatupidamise instituudis. Eksam viiakse läbi paberi ja pliiatsiga, kasutada saab enamasti seadusi ja ministri määrusi.

Eksami kestust ei ole ametlikult reguleeritud. Tavaliselt kestab eksam 2,5–3 tundi. Kõik 4 eksamit viiakse läbi eraldi ning nende sooritamiseks kulub keskmiselt üks aasta. Eksam on tasuline ja maksab 84,70€ (st kokku 338,80€), millele lisandub taotluse esitamise lõiv 96,80€. (Sertifikatsioon, 2017)

Tavaliselt loetakse eksam sooritatuks kui õigeid vastuseid on rohkem kui 50–60%, viimane sõltub eksamist. Küsimusi ja õigeid vastuseid pärast eksamit ei avalikustata. Kui eksaminant läbi kukub, on tal õigus nõuda, et tulemus uuesti läbi vaadataks ja ta saab võimaluse tõestada, et tema vastused olid õiged.

Kutse taotlejad võivad osaleda ka ettevalmistuskursustel. Iga 32-tunnine (finantsarvestuse, juhtimisarvestuse ja äriõiguse) kursus maksab 157,30€ ning Läti maksusüsteemi kursus 193,60€ ja on 40-tunnine. Kursuste sisu on identne üliõpilastele õpetatuga, spetsiaalseid raamatuid ja materjale ei ole ning lektoriteks on õppejõud Läti Ülikooli raamatupidamise instituudist.

Kutsekvalifikatsioon on tähtjaline, tunnistuse kehtivusaeg on 5 aastat ja taastõendamisel tuleb tasuda 250€. Ligikaudu 80% raamatupidajatest taotleb taastõendamist. Sertifitseeritud raamatupidaja on sobilik kutsekvalifikatsiooni taastõendamiseks, kui sertifikaadi kehtivuse perioodi jooksul on osaletud koolituskursustel ja tõendatud vähemalt 250 punkti ulatuses tegevusi ehk aasta kohta minimaalselt 50 punkti. Täpsem punktiarvestus on toodud Lisas 11. Näiteks „teadusartikli koostamine ja avaldamine eelretsenseeritud rahvusvahelises teadusajakirjas“ punktid saab jagada kahe aasta peale ehk 50 punkti 100-st punktist saab üle kanda järgmisesse aastasse.

Taastõendamise taotleja peab olema osalenud Läti Raamatupidajate Assotsiatsiooni korraldatud kahel kohustuslikul tasulisel kvalifikatsioonikursusel, mille teemad annab ette sertifitseerimise komitee.

Taastõendamiseks on ka tingimus, et viimase kolme aasta jooksul enne taastõendamist on töötatud raamatupidaja, pearaamatupidaja või muul ametikohal, mis nõuavad raamatupidamisalaseid teadmisi ja olema jätkuvalt *Latvijas Republikas Grāmatvežu Asociācija* liige. Sertifikaat tühistatakse, kui kutsetegevus on peatunud enam

kui kolmeks aastaks. Negatiivne asjaolu on see, et olles viimase 3 aasta jooksul lapsega kodus, pole võimalik seda kriteeriumit täita. Paljudes teistes riikides taastõendamiseks töökogemuse nõuet enam ei esitata.

Raamatupidajate kutsetunnistuste väga väikese arvu põhjustena võib nimetada asjaolu, et see süsteem on vabatahtlik ja ei ole reguleeritud seadusega. Samas mängib rolli ka see, et tööandjad ei väärtusta Läti assotsiatsioonide väljastatud sertifikaate ning need ei taga kõrgemat palgataset. Küll aga on kutse omistamise ja taastõendamise kord hästi läbi mõeldud ja protseduurireeglid paigas. Tulevikus on kavas hakata raamatupidamisteenuse osutajatelt nõudma kvalifikatsioonitunnistust.

3.6 Kutsekvalifikatsiooni omistamine ja tõendamine Leedus

Leedus on raamatupidajate ja audiitorite kutseorganisatsioon *Lithuanian Association of Accountants and Auditors* (edaspidi LBAA), mis on mittetulundusühing ning asutatud 1989 aastal. Liidu hinnangul võib potentsiaalseid liikmeid (elukutselisi raamatupidajaid) olla Leedus kuni 15 000. 2016. aasta oktoobri seisuga oli kehtivaid kutsetunnistusi 173. Seega moodustavad liidu liikmed hinnanguliselt 1% Leedu elukutselistest raamatupidajatest. Raamatupidajate suurem kaasamine Leedus sõltub paljudest teguritest. Esiteks on turul tunnustamine ja nõudlus kutseorganisatsiooni liikmelisuse järele vähene (paljud tööandjad ei näe liikmelisuse vajadust raamatupidaja töölevõtmisel). Teine oluline tegur on seotud võimetusega meelitada raamatupidajaid kutseorganisatsiooni liikmeks. Seni ei ole Liit suutnud end turul piisavalt atraktiivseks teha, kuid töötatakse olukorra muutmise nimel. Liit ei ole IFAC-i liige, kuid hiljuti tema liikmetele väljatöötatud eetikakoodeks põhineb IFAC eetikakoodeksil. Viimasega loodetakse näidata tööandjatele kasu raamatupidaja liikmelisusest LBAA-s. (Report..., 2007)

2001. aastal hakati väljastama professionaalse raamatupidaja tiitlit. Algselt nõuti kõrgharidust ja vähemalt 5 aastat erialast töökogemust. Käesoleval ajal antakse LBAA professionaalne raamatupidaja nimetus ainult isikutele, kes vastavad järgmistele nõuetele:

- kõrgharidus ja vähemalt 3 aastat raamatupidamise, rahanduse, ökonomika ja juhtimise alast töökogemust viimase 10 aasta jooksul;
- kui isikul ei ole kõrgharidust, siis on vaja vähemalt 7 aastat erialast töökogemust viimase 10 aasta jooksul;
- peab olema hea mainega;
- on sooritanud neli kutseeksamit (raamatupidamine, õigus, maksundus, IT).

Kõik eksamid kestavad 4 tundi ja maksavad 240€. Kutsekvalifikatsiooni omistamise ja säilitamisega kaasnevad kulud on toodud Tabelis 24.

Tabel 24. Kvalifikatsiooni omistamise ja säilitamisega kaasnevad kulud Leedus 2017. aastal

Kutsesüsteemi sisenemisel tasu	60 eurot
Eksamitasu	240 × 4 = 960 eurot
Liikmemaks aastas	30 eurot

Märkus: liikmetele 20% allahindlust.

Kutsetunnistus on tähtajaline ja kehtib viis aastat. Seejärel tuleb taastõendada. Professionaalse raamatupidaja nimetus on antud ainult neile isikutele, kes on LBAA liikmed. (Lithuanian..., 2017)

Organisatsioon on püüdnud end potentsiaalsetele liikmetele nähtavamaks muuta. Üks samm selles suunas on plaan eristada kutseorganisatsiooni kolme kvalifikatsiooni: a) arveametnik, b) elukutseline raamatupidaja ja c) raamatupidamiskspert. Leedu Vabariigi raamatupidamise seadust kohandatakse ja loodetakse, et tulevikus on sertifitseerimine raamatupidajatele kohustuslik.

Raamatupidamise valdkonnas töötamisel ei ole Leedus ametlikku tõendit vaja. Enamik raamatupidajaid ei kuulu kutseorganisatsiooni ja vormiliselt neil kvalifikatsiooni ei ole. Paljud on saanud oma koolituse ja hariduse eelmise ühiskonnakorra ja -süsteemi all. Paljud ei ole saanud nüüdisaegset, rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamis- ja finantsaruandluse alast koolitust (välja arvatud piiratud ulatuses ülikoolis või kolledžis).

Väga vähestele leedulastele on omistatud rahvusvaheliselt aktsepteeritav raamatupidaja kvalifikatsioon, nt ACCA või USA CPA. Isegi suured rahvusvahelised raamatupidamisfirmad sponsoreerivad ainult vahetevahel oma töötajaid, et viimased omandaksid kvalifikatsiooni.

3.7 Riiklike süsteemide võrdlus ja vastavus standarditele

Kõikides vaadeldud riikides on loodud raamatupidajaid koondavad liidud, üksikud neist (Soomes, Rootsis) väljastavad ka raamatupidamisteenust osutavatele ettevõtetele pädevuse kohta ametliku tõendi (sertifikaadi). Norras väljastab litsentse FSA (Finantsinspektsioon). Liikmelisuse tingimused kutseühingutes on erinevad. Näiteks Eestis võivad ERKsse kuuluda ka sertifitseerimata isikud, Tšehhis, Rootsis ja Norras seevastu eeldatakse raamatupidaja sertifikaadi või litsentsi olemasolu. Kuigi Tšehhis ja Norras on liikmeks võimalik saada vaid pädevustunnistuse olemasolul, pole liikmelisus kohustuslik.

Tšehhis, Rootsis, Lätis, Leedus, Eestis ja Soomes toimub raamatupidajate sertifitseerimine eksami sooritamiselega. See on vabatahtlik ja ka sertifitseerimata isikud võivad mainitud kutsealal tegutseda. Norras eksameid ei korraldata, litsents saadakse töökogemuse, hariduslike jt nõuetele vastates (vt Tabel 25 lk 113). Kui teistes vaadeldud riikides on üks organisatsioon, kes annab välja kvalifikatsioonitunnistuse, siis Lätis on neid mitu.

Kuigi riikidele ei ole rahvusvahelised haridusstandardid ja -juhendid olnud kohustuslikud, siis juba 1991. aastal vastuvõetud juhend (IEG 9) nägi ette raamatupidajate kutseoskuse asjakohase hindamisprotsessi olemasolu või selle loomise. Hindamisprotsessi nõutavaks komponendiks oli eksam, kus märkimisväärne osa pidi koosnema kirjalikest vastustest, lisaks oli hariduse ja (vajaduse korral) kogemuse nõue.

2015. aastani kehtinud IES 5 nägi ette, et kutsesüsteemi sisenejal peaks praktilise töökogemuse periood olema vähemalt kolm aastat. Kehtiv IES 5 võimaldab organisatsioonidel kasutada praktiliste kogemuste mõõtmisel ühte järgmistest lähenemistest: väljundipõhist, sisendipõhist või kombinatsiooni sisendipõhisest ja tulemustele orienteeritud lähenemisest. Väljundipõhise lähenemise puhul võiks hõlmata selliseid tunnuseid nagu õpitulemuste vastavus pädevustunnistusele; sisendipõhise lähenemise korral tuleksid kõne alla osavõtjate nimekiri, tööaja, töökoha päevikud või tööraamatud. Traditsiooniliselt on sisendipõhiseks aluseks aeg – näiteks kulutatud tunnid

vastavat tegevust või praktilise kogemuse kestus (päeva, kuud või aastat). Sisendipõhist lähenemist kasutatakse sageli põhjusel, et oleks lihtne mõõta ja kontrollida. Viimase puhul on aga piiranguks asjaolu, et sugugi alati pole võimalik mõõta õpitulemusi või pädevuse arengut.

IFAC-i liikmeks olev organisatsioon võib otsustada, et kui omatakse magistrikraadi raamatupidamises, siis võib vähendada praktilise kogemuse komponenti. Näiteks kui valitakse sisendipõhine lähenemine, võiks kaaluda kolmeaastast praktilise kogemuse nõuet või kahte aastat, kui magistrikraad raamatupidamise või muus asjakohases valdkonnas või vähemalt viis aastat kokku kombineeritud arvestust hariduse ja praktiliste kogemustega.

Tabel 25. Nõuded raamatupidaja kvalifikatsiooni saamiseks eri riikides

Riik		Tiitel	Nõutud haridustase	Erialane töökogemus
Rootsi	Eksam	Auktoriserad Redovisningskonsult	kõrgharidus	3 aastat
			kutsekõrgharidus	5 aastat
Norra	Ei ole eksamit	Autorisert Regnskapsfører	kõrgharidus	2 aastat viimase 5 aasta jooksul
Tšehhi	Eksam	Certifikovaný účetní	keskharidus	4 aastat
		Účetní expert		6 aastat
Soome	Eksam	KLT-kirjanpitäjä	kõrgharidus	3 aastat
Läti	Eksam	augstākās pakāpes profesionālā grāmatveža	kõrgharidus	3 aastat pearaamatupidajana või 5 aastat raamatupidajana või juhina majandustegevuse sfääris
Leedu	Eksam	LBAA buhalterio profesionalo	Kõrgharidus ja vähemalt 3 aastat töökogemust viimase 10 aasta jooksul; Kui isik ei oma kõrgharidust, siis on vaja vähemalt 7 aastat töökogemust viimase 10 aasta jooksul;	
Eesti	Eksam	Raamatupidaja, tase 5	Keskharidus ja eelnev töökogemus raamatupidajana või erialase kutsehariduse täismahus tasemeõppe õppekava lõpetanu või lõpetaja.	
		Vanemraamatupidaja, tase 6	Bakalaureuse-kraad või rakendus-kõrgharidus	2-aastane töökogemus raamatupidajana.

Allikas: autori koostatud

Kõikides riikides (va Eestis 5. tase) on kvalifikatsioonisüsteemi sisenemisel raamatupidajatele ette nähtud töökogemuse ja hariduse nõue. Kõige vähenõudlikum on Eesti, nõudes 5. taseme taotlejalt keskharidust ja töökogemust (mis on ajaliselt määratlemata) või siis lihtsalt kutseõppe õppekava läbimist (ilma töökogemuseta). Kuigi töökogemusena võiks arvestada erialast praktikat, siis kutsehariduses jäaksid need arvestuslikuna ca pool aastat. Kui võrrelda kehtivaid nõudeid standarditega, siis Eestis ei ole erialase töökogemuse miinimumnõuded täidetud.

Järnevalt on võrreldud raamatupidaja kvalifikatsioonieksameid riikide lõikes (Tabel 26). Praegu on kvalifikatsioonid tasemeti eristatud ainult Tšehhis ja Eestis. 2000. aastast, kui Lätis hakati eksameid korraldama, oli algselt 2 taset. Madalam tase kaotati 2003. aastal nõudluse puudumise tõttu (kandidaadid eelistasid II (kõrgemat) taset). Eesti

erinevuseks teistest riikidest on ka see, et madalama taseme eksamit saavad raamatupidamise eriala õppivad tudengid sooritada tasuta ja neile omistatakse tähtajatut (5. taseme) kutsekvalifikatsioon.

Kõikides riikides (va Rootsi) on enamik eksamitest kirjalikus vormis ning tuleb sooritada paberi ja pliiaitsiga. Rootsis, Lätis ja Soomes saab eksamil kasutada ka õigusakte. Erinevalt teistest riikidest avalikustab Soome ainsana eksamiküsimused ja õiged vastused. Pea kõikides vaadeldavates riikides jääb eksami sooritamise alammäär vahemikku 50–60% (va Rootsi, kus see on 75%). 50% rakendamise korral (Tšehhis ja Lätis) võiks küsida, kas kutsetunnistus antakse õigete või valede vastuste eest, st teadmiste või nende puudumise eest? Autori hinnangul võiks eksami alammäär olla 60%.

Tabel 26. Raamatupidaja kvalifikatsioonieksamite võrdlus, 2017 juuli

Riik	Rootsi	Soome	Eesti	Läti	Leedu	Tšehhi
Eksameid korraldatakse aastast	2014, 2006-2013 ilma eksamita	1980	2004	2000	2001	1997
Eksamite sagedus	2-3 korda aastas (eksami mõlemad osad eri päevadel)	1 kord aastas, ühepäevane	2 korda aastas, ühepäevane	kõik 4 eri valdkonna eksamit viiakse läbi eraldi, sooritamiseks kulub ca aasta.	kõik 4 eri valdkonna eksamit viiakse läbi eraldi, sooritamiseks kulub ca aasta.	2 korda aastas (sertifitseeritud raamatupidaja 8 eksamit, raamatupidamise ekspert 5 eksamit)
Kutse omistamise maksumus eurodes	eksam 297.-	eksam 230.- teenustasu 70.-	tase 5, 75.- tase 6, 160.-	4 eksamit × 84,70 = 338,80, taotluse esitamisel 96,80	4 eksamit × 240 = 960.- taotluse esitamisel 60.-	sertifitseeritud raamatupidaja ca 878.-* raamatupidamise ekspert 575.-
Kutsetunnistuse kehtivuse aeg	3 aastat	3 aastat	tase 5 tähtajatut, tase 6 viis aastat	5 aastat	5 aastat	üks kord aastas taastõendama
Eksami sooritanuid	ca 70%	ca 50%	tase 5 ca 55% tase 6 75%	ca 70%	...	ca 60%

*sertifitseeritud raamatupidaja eksamid üliõpilasele ca 50% soodsamad.

Kuna Tšehhis on vaja kõrgema taseme saamiseks sooritada ka eelneva taseme eksamid, siis minimaalne summa, millega tuleks arvestada raamatupidamiseksperdi kutse saamiseks, on kokku 1453€ (kui ei ole vaja korduseksamitele minna) ja arvestuslikult võtab protsess aega vähemalt viis aastat. Arvestades, et kokku on 13 eksamit, võib Tšehhi süsteemi hinnata kõige kallimaks ja aeganõudvamaks kutse omistamise protsessiks vaadeldud riikide seas. Samas on tudengitele vabastused ja soodustused.

Leedu süsteemi miinuseks võib pidada kõrgeid eksamitasusid (ületades raamatupidaja 1,5 kuu töötasu, Lisa 12). Samas kui tööturg ei toeta, ei näe raamatupidajad ka mõtet kutsetunnistust taotlema hakata. Rootsis ei ole eksamitasu kõrge, küll aga iga-aastane tasu, mida makstakse kutseühingule, et sertifikaat oleks kehtiv (vt Tabel 27). Tõuke kvalifikatsioonisüsteemi paremaks käivitamiseks Rootsis andis seadusandlik regulatsioon, mis vabastas väikeettevõtted auditist ning vabatahtliku auditi asemel on neil võimalik valida ka aastaaruande tõendamiseks raamatupidamist autoriseeritud raamatupidamiskonsultandilt. Viimasest tulenevalt on Rootsis nõudlus sertifitseeritud

raamatupidajate järele kasvav. Rootsis ja Norras on autoriseeritud/litsentseeritud raamatupidajatel ka kindlustuskohustus.

Tabel 27. Riikide võrdlus aastal 2017

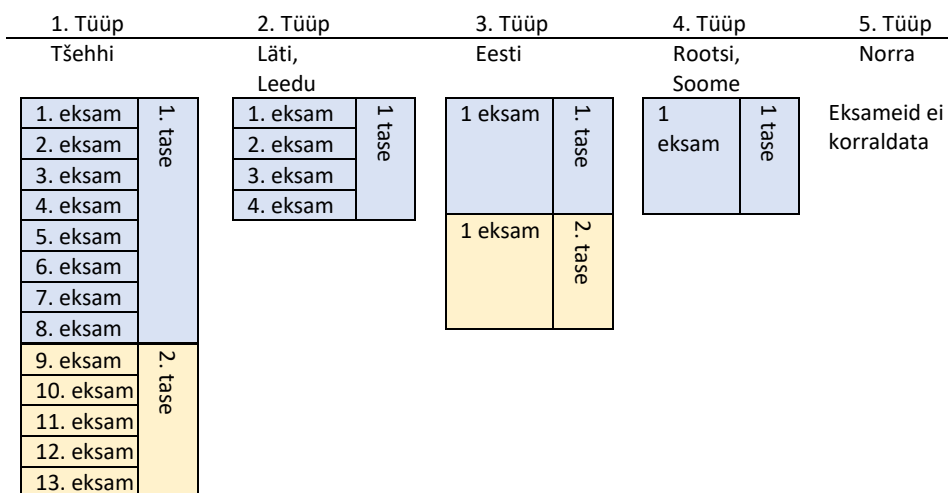
Riik	Tšehhi	Leedu	Läti	Eesti	Soome	Rootsi
Rahvaarv, mln	10,2	2,9	1,96	1,3	5,3	8,9
Kvalifikatsiooni omistatud aastates	20	16	17	14	37	11
Sertifikaate/litsentse 2017	6480	173	1037	3311	2700	5000
Kutse tasemed	JAH	EI	EI	JAH	EI	EI
Seadusega reguleeritud	EI	EI	EI	EI	EI	JAH
Tööturg toetab	EI	EI	EI	EI	JAH	JAH
Kutse omistamise kulud vs netopalk	1453/903 =1,6	1020/591 =1,73	435/710 =0,6	160/971 =0,16	300/2627 =0,11	297/4140 =0,07
Kutse säilitamise kulud aastas, €	61.-	30.-	100.-	-	70.-	675.-

Märkused:

1. Kutse omistamise kuludena on Eestis ja Tšehhis arvestatud kõrgema taseme eksamit.
2. Eestis ei ole kutse säilitamiseks iga-aastast tasu, küll aga taastõendamise taotlust esitades (5. aasta järel) tuleb tasuda 82€. Lätis sarnaselt 250€.

Allikas: autori koostatud

Uurides kutsekvalifikatsiooni omistamise skeeme vaadeldud riikides, võib välja tuua, et on esindatud kõik doktoritöö teoreetilises osas märgitud viis tüüpi (vt Joonis 19). Liikudes geograafiliselt lõunast põhja poole, muutub eksamite arv märkimisväärselt väiksemaks. Norras kutsekvalifikatsioonieksamit eraldi ei korraldata, vaid litsentsi taotleja peab vastama töökogemuse ja hariduse nõuetele.



Joonis 19. Raamatupidajate kutsekvalifikatsioonisüsteemide tüpologia

Allikas: autori koostatud

Esimese tüübi puhul (Tšehhis) on võimalik arvestada lisaks kõrgkooli eksamitele ka ACCA eksameid⁶ või audiitorieksami osi ja vastupidi. Teiste riikide puhul ei ole raamatupidaja kutse omanikel vabastusi audiitoriksamiosadest. Samas kui Norras omatakse audiitori kutset, ei ole vaja teenuse osutamisel vastata raamatupidaja kvalifikatsiooni nõutele. Kõikides uuritud riikides on raamatupidamine ja auditeerimine eraldi valdkonnad. Autori arvates tüüpide olulisemad plussid ja miinused on toodud Tabelis 28.

Tabel 28. Esindatud tüüpide plussid ja miinused

1. Tüüp	2. Tüüp	3. ja 4. Tüüp	5. Tüüp
+	+	+	+
Kuna eksamid eraldi, siis lihtne ühildada kõrgkoolis omandatud ja vabastada kutseksamist.	Korraldamisega seotud kulud mõistlikud. Teatud teemade puhul võimalik vabastada.	Korraldamisega seotud kulud minimaalsed ja kutse omistamise protsess kiire. 3. tüübi puhul saab sooritada kõrgema taseme eksamit madalamat taset läbimata.	Riiklikul tasandil koostatud nõuded kõrgkooli raamatupidamise eriala õppekavale. Kontrollitakse omandatud teadmisi, oskusi eksamitega kõrgkoolis.
-	-	-	-
Korraldamisega seotud kulud suured ja taotlejale kallid. Ei saa II taseme eksameid enne sooritada, kui ei ole madalam tase läbitud. Kutsekvalifikatsiooni saamiseks kulub väga palju aega.		Ei ole võimalik vabastada teemadest, mis õppeasutuses läbitud.	Piirab erialase kõrghariduseta isikute ligipääsu litsentsi saamisel (st ei toeta elukestva õppe raames ümberõpet).

Allikas: autori koostatud

Raamatupidaja kutsetegevus ning raamatupidamisbüroode tegutsemise kriteeriumid ei ole Eestis, Lätis, Leedus, Tšehhis ja Soomes seadusega reguleeritud. Olenemata sellest, et Soomes ei ole raamatupidaja kutsetunnistuse omandamine seaduse järgi fikseeritud ega kehtestatud nõudeid raamatupidamisettevõtete tegevusele, on seal raamatupidajate sertifitseerimine (erinevalt Tšehhist, Eestist, Leedust ja Lätist) kõrgelt hinnatud ning kõnealuse valdkonna kutsetegevus olemuselt aktiivsem. Ka paljud rahvusvahelised portaalid, mis on valdkondade lõikes kokku pannud riikide profiilid, soovivad valida raamatupidaja või teenusepakkuja vastavatest organisatsioonidest, mille liikmeteks on erialaspetsialistid ja/või bürood, kes on oma pädevuse kohta saanud ametliku tõendi (vastavalt sertifikaadi või litsentsi). Vaadeldavatest riikidest on Norra ainuke, kus raamatupidajaid litsentseeritakse vastavalt selle jaoks 1993. aastal eraldi vastu võetud „raamatupidajate litsentseerimise seadusele“. Seaduse alguses on

⁶ Diplomeeritud raamatupidaja kvalifikatsiooni (näiteks ACCA) tunnustavad kõik riigid Euroopa Liidus vastavalt vastastikuse tunnustamise direktiivile. Selline tunnustamine hõlmab Euroopa majanduspiirkonna riike ja Šveitsi. (International qualifications 2012, lk 27)

märgitud, et kõik (raamatupidajad ja raamatupidamisettevõtted), kes osutavad raamatupidamisteenust teistele (äriühingutele), peavad olema litsentseeritud.

Kvalifikatsioonisüsteemiga liitumine on vabatahtlik ja enamasti ei ole see seadusega reguleeritud. Kõikides vaadeldud riikides (erandiks Norra) võib raamatupidaja töötada ka kutsetunnistusega. Raamatupidaja kutsekvalifikatsiooni tunnistus ei ole tööturul määrav Tšehhis, Eestis, Lätis, Leedus. Soomes, Rootsis ja Norras on sertifikaat hinnatud raamatupidamisettevõtete seas ja sertifitseeritud raamatupidaja on tööturul ka paremini tasustatud.

Uuringud on näidanud, et rohkem kui pooled Soome, Rootsi ja Norra väikese ja keskmise suurusega ettevõtetest kasutavad raamatupidamises väliseid konsultante (raamatupidamisteenust) (Nordic Accountant..., 2012). Sealsed raamatupidajad ei ole ainuüksi andmesisestajad ja dokumentide arhiveerijad, vaid raamatupidajalt oodatakse ka konsultandi rolli kliendi (ettevõtte) seisukohalt oluliste otsuste langetamisel ja äriühingu tegevuse edasisel suunamisel. Postsotsialistlikes riikides (Eesti, Läti, Leedu, Tšehhi) on raamatupidajad tegelnud pikka aega peamiselt raamatupidamisarvestusega ja nõustamine on jäänud tahaplaanile. Võimalik, et tulevikus näevad juhid raamatupidajaid kui konsultante (sarnaselt Põhjamaadele) ja hindavad seda ametit rohkem ning on nõus ka maksma selle teenuse eest.

Isikute vaba liikumisega seondub töötajate suurem mobiilsus, mis kutsekvalifikatsioonide vastastikuse tunnustamise kontekstis on Eesti jaoks positiivne, kuna võimaldab töötajate erialaste kogemuste vahetamist ja pädevuse tõstmist Euroopa Liidu liikmesriikides. Seega vajadus välisriigis omandatud kutsekvalifikatsioonide tunnustamise järele peaks tulevikus suurenema. Samas erinevalt tervishoiutöötajatest, ei ole raamatupidajate migratsioon märkimisväärne (Kutsealane tunnustamine, 2010). Küll aga võib tulevikus olulisemaks muutuda välisinvestorite/ettevõtjate huvi Eesti finantsala oskustöötajate vastu. Kutsetunnistus oleks lihtsaim viis määratleda raamatupidaja oskuste (*resp.* kvalifikatsiooni) taset. Seega kutsetunnistus võib saada valiku tegemisel määravaks.

2005. aasta mais sõlmisid 45 Euroopa riikide kõrghariduse eest vastutavat ministrit Bergenis kokkuleppe põhjaliku kvalifikatsiooniraamistiku vastuvõtmise kohta, ning rõhutasid, et tuleb tagada, et Euroopa kõrghariduspiirkonna raamistik ja Euroopa kvalifikatsiooniraamistik teineteist täiendaksid. Tegelikuses aga paljud riigid ei ole suutnud või tahtnud siseriiklike kvalifikatsioonisüsteeme siduda EQF-iga või on teinud seda kutsete puhul osaliselt. Käesoleva töö raames uuritud riikidest on ainukesena raamatupidaja kutsestandardid sidunud Eesti (aastast 2012).

4 RAAMATUPIDAJATE KUTSEKVALIFIKATSIOONISÜSTEEMI HETKEOLUKORRAST JA TULEVIKUST EESTIS

Selles peatükis käsitletakse Eesti jaoks olulisi küsimusi, mis on seotud raamatupidajate kutse omistamise ja selle süsteemi edasiarendamisega. Eeskätt püütakse leida vastust kahele olulisele uurimisküsimusele:

1. Mis on põhjused, miks taastõendamist taotletud ei ole ja mida annaks teha teisiti?
2. Kas 7. taset on raamatupidajatele vaja? Kui jah, siis kas on mõttekas ühildada raamatupidaja 7. taseme eksam audiitorite kutseeksami raamatupidamise eriosaga või magistriõppe lõpetamisega? Mida tuleks muuta (sh seadustikus, korralduses, tingimustes)?

Peatükis võrreldakse audiitori ning raamatupidaja kõrgema taseme eksameid puudutavaid regulatsioone, tuues välja erinevused. Taastõendamist käsitlev uuring hõlmab ka teiste riikide võrdlusandmeid. Peatüki viimases osas antakse ka hinnang kutse kvalifikatsioonisüsteemi tulemuslikkusele ja tehakse ettepanekuid kutse regulatsiooni arendamiseks Eestis.

4.1 Raamatupidaja kutse kvalifikatsiooni taastõendamise uuring

Mitmesuguste erialaste teadmiste ja oskuste olulisus raamatupidamise valdkonnas on kiiresti kasvanud. Järjest keerukamad äritehingud, majanduse üleilmastumine ja integratsioon ning rahvusvaheliste ettevõtete tegevus on suurendanud nõudlust haritud ja kompetentsete raamatupidajate järele. Et vastata suurenenud nõudmistele, peaksid raamatupidajad arendama erialast pädevust. Vanemraamatupidajatelt nagu audiitoriteltki on nõutud, et nad säilitaksid oma erialase kompetentsuse läbi jätkuva kutsealase arengu (CPD). Kerkib küsimus: Kui palju peaks CPD-d nõudma raamatupidajatelt ja kuidas oleks tagatud CPD kvaliteet? Tuleks järgida vajadust, asjakohaseid õppimisvõimalusi ning et koolitus oleks raamatupidaja jaoks nii hariv kui ka erialaselt kasulik. Samas ei tohiks CPD nõue saada takistuseks kutsesüsteemi arendamisele ja levikule. Kuna kutse kvalifikatsioonisüsteemi eesmärk on kvaliteedi tagamine tööandjatele/klientidele, siis nõuded erialasele koolitusele on asjakohased, kui need ei osutu liiga madalaks. Liiga kõrged nõudmised viivad selleni, et kutsetaseme säilitamine on kallid ning kui tööturul ei peeta vajalikuks kutsetunnistuse olemasolu, loobutakse taastõendamisest.

Raamatupidamise valdkonna kutsete tõendamise ja omistamise kord seab kutsetunnistuse kehtivusajale piirangud. Eestis on ainult madalama taseme raamatupidaja (tase 5) kutsetunnistus tähtajatu, raamatupidaja kutse kvalifikatsiooni tasemetel 6 ja 7 kutsetunnistus kehtib 5 aastat. Kuna Eestis ei ole 7. taseme eksameid korraldatud, siis järgnevalt käsitletakse Raamatupidaja kutsetaseme 6 taastõendamist. Kutse kvalifikatsiooni säilitamiseks peab 6. taseme kutsetunnistuse omanik läbima ettenähtud arvu tunde erialast koolitust, et tagada/säilitada oma kompetentsus kõrgemal tasemel.

4.1.1 Rahvusvahelisest standardist tulenevad nõuded CPD-le

Rahvusvaheline Haridusstandard (IES) 7 sätestab jätkuva kutsealase arengu (CPD) nõuded kutseliste raamatupidajate jaoks, et arendada ja säilitada erialast kompetentsust, mis on vajalik klientidele, tööandjatele ja teistele sidusrühmadele kvaliteetsete teenuste pakkumiseks ja seeläbi avaliku usalduse suurendamiseks kutsealal. Kuigi IES 7 on adresseeritud IFAC liikmesorganisatsioonidele, rakendavad mõningates riikides sarnaseid nõudeid ka raamatupidajatele kutse andjad/liidud.

Lisaks haridusele, praktilisele kogemusele ja koolitusele sisaldab CPD ka õppimis- ja arendustegevust (juhendamist, võrgustike loomist, vaatlust, tagasisidet ning teadmiste iseseisvat ja struktureerimata omandamist).

Omandatud CPD mõõtmine on võimalik kolme lähenemisviisi abil: väljundipõhine, sisendipõhine ja kombineeritud lähenemine. IFACi liikmesorganisatsioonid, kes rakendavad sisendipõhist lähenemisviisi, nõuavad, et iga kutseline arvestuseksperit:

- täidab vähemalt 120 tunni ulatuses asjakohast kutsealast arendustegevust kolme aasta jooksul, millest 60 tundi on kontrollitavad;
- täidab igal aastal vähemalt 20 tundi asjakohast kutsealast arendustegevust; ja
- mõõdab õppetegevust eespool nimetatud nõuete täitmiseks. (IES 7, 2012 lk 5–6)

Arengu ja kompetentsuse säilitamise mõõtmiseks on tavapäraselt kasutatud sisendpõhiseid süsteeme selle mõõtmise ja kontrollimise lihtsuse tõttu. Sisendpõhised lähenemised on piiratud; näiteks ei mõõda nad alati õpitulemusi ega kompetentsuse arengut. Seevastu väljundipõhises skeemis väljundite mõõtmine ei ole lihtne ja võib olla kallis (Friedman, 2012).

Trend on, et tuleks püüda rakendada väljundipõhist hindamist. Järgmised näited kujutavad endast tõendeid, mida saaks kontrollimise eesmärgil kasutada väljundipõhisel lähenemisel:

- a) kirjutatud või avaldatud materjalide hindamine;
- b) saavutatud õpitulemuste hindamine;
- c) erialaste artiklite või uurimisprojekti tulemuste avaldamine;
- d) perioodiliselt uuesti eksamineerimine;
- e) erialane või muu kvalifikatsioon;
- f) teostatud tööde aruanded (töö logiraamatud), mis on kontrollitud vastavalt kompetentsuse kaardile;
- g) objektiivsed hinnangud, mis on mõõdetud kompetentsuskaardi alusel ja välja töötatud tööandja või kutseorganisatsiooni poolt, et peegeldada isiku kompetentsuse taset;
- h) praktiseerimise sõltumatu järelevalve, mis hindab CPD-d; ja
- i) erialaste ühingute hinnangud või märkused, mis kinnitavad pädevuste täiustamist.

IES 7 põhineb kontseptsioonil, et IFAC liikmesorganisatsioonid eeldaksid, et osa õppetegevustest, mida kutselised raamatupidajad läbivad, oleks kontrollitav. Mõned õppetegevused, näiteks töökohal toimuv koolitus, võivad olla mõõdetavad, kuid neid ei pruugi olla võimalik kontrollida. Need tegevused aitavad kaasa ka ametialase pädevuse arendamisele ja säilitamisele, kuid neid ei arvestata 60 tunni kontrollitava CPD osana kolmeaastase perioodi jooksul.

CPD nõude kehtestamisel on soovitatud IFAC-i liikmesorganisatsioonidel kaaluda, mis on asjakohane ja sobiv CPD, mida nõuda arvestusekspertidelt eri oludes, näiteks:

- karjääri katkestamisel; ja
- isikutele, kes on pensionil, kuid jätkavad oma arvestuseksperti ametis või jätkavad tööd osakoormusel. (IES 7, 2012 lk 9)

CPD iseenesest ei taga, et kõik kutselised arvestusekspertid pakuksid alati kõrgekvaliteedilist teenust. Viimane eeldab eetilist käitumist, professionaalset arvamust, objektiivset suhtumist ja asjakohast järelevalve taset. Kvaliteedi tagamise protsessi osaks peab olema hästi väljakujunenud CPD programm, mida mõõdetakse, jälgitakse ja hinnatakse.

4.1.2 CPD nõuetest raamatupidajatele ja audiitoritele Eestis

Eestis on raamatupidajatele kutset andev ja taastõendamist korraldav organisatsioon Eesti Raamatupidajate Kogu ja vandeaudiitoritel Audiitorkogu. Viimane on ka IFAC-i liige, kuid ERK ei ole.

Kuigi Eestis on ca 19 000 raamatupidajat, on raamatupidaja kõrgema taseme (Raamatupidaja II ja tase 6) kutseksamil osalenuid 01.01.2018 seisuga ainult 427, nendest eksami edukalt sooritanuid 308 ja kehtivaid kutsetunnistusi 277. Vandeaudiitoritel on kehtivaid kutsetunnistusi 347.

Selleks, et tagada avalikkusele, et raamatupidajad säilitavad kompetentsuse, peavad IFAC-i liikmesorganisatsioonid kehtestama oma liikmetele CPD nõuded. Kuigi organisatsioonide vahel on riigisiseseid ja piirkondlikke erinevusi, on tavaliselt nõutud kutsealase arengu formaalseid tegevusi kolme aasta jooksul 120-tunni ulatuses (keskmiselt 40 tundi aastas), et säilitada ametialane staatus (Ross *et al.* 2013).

Kui Eestis peavad vandeaudiitorid esitama igal aastal Audiitorkogule tegevusaruande, mis sisaldab muuhulgas täiendusõpet, siis Raamatupidaja taseme 6 säilitamiseks on kohustus esitada hiljemalt kuu aega enne kutsetunnistuse kehtivusaja lõppemist (st 5 aasta järel) ERK-le taastõendamiseks taotlus. Viimases märgitakse täienduskoolituse ja erialase töö kohta sätestatu ja seda reguleerib Eestis VÕTA kord. Tabelis 29 on toodud võrdlusena audiitoritele ja raamatupidajatele kvalifikatsiooni säilimiseks esitatavad nõuded.

Tabel 29. Nõuded raamatupidaja ja audiitori kutse säilitamiseks

	Raamatupidaja tasemed 6 ja 7	Audiitori kutse
Täienduskoolitus (vabalt valitud firmas)	min. 40 akadeemilist tundi viimase 3 aasta jooksul	120 akadeemilist tundi kolmeaastase arvestusperioodi jooksul
Töö	min. 3 aastat üldstaaži 5 aasta jooksul	–
Muu (asendavad tegevused)	pool täienduskoolituse mahust (20 tundi) võib olla ise koolitaja	Nendel, kes osalevad Audiitorkogu korraldatud täiendusõppes lektorina, arvestatakse kohustuse täitmisel juhendatud täiendusõppe ajalist kestust kahekordsena.

Allikas: Varasemate ... (2014) ja Audiitortegevuse seadus (2015)

Paremini on korraldatud Eestis vandeaudiitorite täiendusõpe. Vandeaudiitor on kohustatud osalema Audiitorkogu tunnustatud või selle korraldatavas täiendusõppes valdkondades, mis on sätestatud seadusega (§ 22), kusjuures vähemalt 48 akadeemilist tundi (120-st) peab hõlmama Audiitorkogu korraldatav täiendusõpe. Viimane tagab selle, et olulisemad erialast tööd käsitlevad muudatused on audiitoriteni jõudnud.

Kui vandeaudiitor on arvestusperioodi jooksul osalenud täiendusõppes nõutavast mahust rohkem, arvestatakse enam osaletud tundide arv, kuid mitte rohkem kui 40 akadeemilist tundi, järgmise arvestusperioodi täiendusõppe kohustuse täitmiseks (Audiitortegevuse seadus § 42). Kuna raamatupidajatel on koolitusnõude maht 5 aasta kohta väga väike (ajaliselt pikem periood ja nõuded madalamad kui audiitoritel), siis ei ole mõeldav, et enam osaletud tundide arv kantakse edasi.

Kui Audiitorkogu aktsepteerib (ka IES 7 võimaldab) teatud juhtudel audiitoritelt väiksemas mahus täienduskoolitusi (rasedus-, sünnitus-, lapsehoolduspuhkusel viibimine või üle nelja kuu töövõimetuslehel), siis raamatupidajatele ei ole CPD mahu vähendamise võimalusi. Arvestades, et Eestis on üle 92% raamatupidajatest naised, võiks raamatupidajatel taseme 6 taastõendamisel arvesse võtta ka lapsehoolduspuhkusel olemise aega ja sel perioodil arvestada koolitusmahtu 5-aastase perioodi sees.

Eestis ei lähe audiitoritel ja raamatupidajatel iseõppele kulutatud aeg täiendusõppe kohustuslike miinimumnõuete arvestusse. Küll aga võtab kutsekomisjon Raamatupidaja taseme 6 puhul hindamisel arvesse kutseõppeasutustes, kõrgkoolides ning muudes õppe- ja koolitusasutustes (v.a. üldhariduskoolis) sooritatud õpinguid ja eksameid ning audiitorid vabastatakse osaliselt täiendusõppe kohustusest magistri- ja doktoriõppe raames kutseeksami programmi teemadel läbitud tundide ulatuses.

Kui Audiitoritel jälgitakse iga-aastaselt täiendõppe kohustuse täitmist, siis raamatupidajatel on intervall 5 aastat. Arvestades raamatupidajate ja audiitorite arvu Eestis, oleks arvestuslik koolitustundide maht, mida audiitoritelt nõutakse, kokku üle 13 000 tunni ja raamatupidajatelt üle 2000 tunni aastas. Seda arvestades, samuti rahvusvahelistumist, e-koolituste levikut ja arengut silmas pidades, tasuks uurida raamatupidajate ja audiitorite soovi ning kutseorganisatsiooni valmisolekut aktsepteerida ka e-õpet CPD-na Eestis.

4.1.3 CPD nõuetest raamatupidajatele teistes riikides

Jätkuva erialase arendamise nõue tuleneb eesmärgist täiendada erialaseid teadmisi ja kutseoskusi, anda ühiskonnale kindlust, et nõutud kutsealased oskused on teenuste osutamiseks piisavad. Kutseliidud või reguleerivad organisatsioonid peaksid seda jälgima ning looma mehhanismid, et tagada selle täitmist. Mõne IFAC liikmesorganisatsiooni kogemused näitavad, et üle viie aasta pikkused tsüklid ei pruugi neid ootusi täita, samas kui vähem kui üheaastased tsüklid on IFAC liikmesorganisatsioonile ja kutselistele raamatupidajatele tõenäoliselt liiga koormavad. (IES 7 2012 lk 11)

Järgnevalt on antud ülevaade CPD nõuetest raamatupidajale eri riikides. Vaadeldavad riigid on Tšehhi, Läti, Soome, Rootsi ja Norra. Võrdlusena on toodud ka nõuded nii raamatupidajatele kui ka audiitoritele Eestis.

Raamatupidaja kvalifikatsiooni säilitamiseks on kõikides vaadeldavates riikides kehtestatud jätkuva erialase arengu (CPD) nõue, küll aga on erisusi mahtudes (Tabel 30). Kõige vähenõudlikum on Eesti (40 tundi kolme viimase aasta jooksul, kuigi kvalifikatsioonitunnistus kehtib 5 aastat), kus ei ole ka ettekirjutatud nõudeid koolitusfirmadele ja teemavaldkondadele. Kõige nõudlikumad on Tšehhi ja Läti süsteem.

Viimatinimetatu nõue on 250 punkti (hinnanguliselt koolitusi 200 tundi) 5 aasta jooksul (Latvijas..., 2017). Küll aga nõutakse Eestis ja Lätis lisaks koolitustele ka erialast tööd (vähemalt 3 aastat 5 aasta jooksul).

Tabel 30. CPD nõuded raamatupidajatele riikide lõikes

CPD tegevused	Raamatupidajatel						Audiitoritel
	Tšehhis	Lätis	Soomes	Rootsi	Norra	Eestis	Eestis
Tõendamis sagedus	1 kord aastas	5 aasta järel	3 aasta järel	3 aasta järel	3 aasta järel	5 aasta järel	1 kord aastas
CPD maht	40 h aastas, sh 30 h struktureeritud	Hinnanguliselt 200 h 5 aasta jooksul	36 astronoomilist (st 48 akadeemilist) tundi 3 aasta jooksul (6 päeva koolitust 6 h päevas)	60 tundi	77 h 3 aasta jooksul	40 h taastõendamisele eelnenu 3 aasta jooksul	40 h aastas
Arvestuslik CPD aasta kohta	40 h	40 h	16 h	20 h	25,67 h	8 h	40 h

Allikas: Směrnice ... (2015); Resertifikācijas nolikums (2016); Stenman (2017); Forskrift ... (2013); Varasemate ... (2014); Audiitortevēse seadus (2015).

Kui võrrelda vaadeldud riikide CPD nõudeid standardis IES 7 toodud nõuetega, siis neid on suutnud täita ainult Tšehhi ja Läti. Ülejäänud riigid on kehtestanud miinimumnõuded raamatupidajatele madalamana. Eestis audiitoritele kehtestatud nõuded vastavad standardile. Lähtuvalt standardist IES 7 tuleks sisendipõhisel lähenemisel igalt elukutseliselt raamatupidajalt nõuda arvestuslikult vähemalt 40 tundi CPD-d aasta kohta, millest 20 tundi peaks olema kontrollitav. Eestis on audiitoritelt nõutud lisaks 40 tunni (nn kontrollitava CPD) nõudele ka kohustus hoida oma teadmisi piisaval tasemel iseõppe abil, täiendades teadmisi seaduste muudatuste ja muu asjakohase kirjanduse lugemisega. Küll aga ei lähe iseõppele kulutatud aeg Eestis täiendusõppe kohustuslike miinimumnõuete arvestusse.

Kui 2014. aastal jõustunud standardis IES 7 on lahti kirjutatud CPD mõõtmiseks kolm lähenemisi (väljundipõhine, sisendipõhine ja kombineeritud lähenemine), siis riigiti on arvestuse alusena valdavalt säilinud struktureeritud või struktureerimata CPD.

Et tegevus kvalifitseeruks kui struktureeritud CPD, peab see vastama kolmele kriteeriumile:

- Asjakohasus: läbitud CPE peab olema asjakohane, arvestades isiku olukorda ja kutsealal tegutsemist ning suurendades tema ametialast pädevust;
- Mõõdetavus: määratletud tundide arv, mis võib olla omistatud tegevusele;
- Kontrollitavus: õppimist saab objektiivselt kontrollida pädeva allika poolt.

Kui mõni neist kolmest kriteeriumist puudub, liigitub see tegevus struktureerimata CPD alla. Üldjuhul liigituvad struktureerimata CPD alla sellised isejuhitud tegevused, mis on olulised ja mõõdetavad, kuid mida ei ole võimalik kontrollida. Näiteks enesetäiendamine läbi video ja audiosalvestiste vaatamise, erialaste artiklite lugemine jms. Veebipõhine õppetegevus liigitub struktureeritud CPD alla ainult juhul, kui tegevus on:

- 1) mõõdetav. Tavaliselt veebipõhine tegevus on aktsepteeritud tundidena, aga kui see nii ei ole, hinnatakse, milline oleks mõistlik aeg selleks tegevuseks.
- 2) tegevus on kontrollitav. On osaletud aktiivselt ja kursuse läbimisel väljastatud tõend.

Järgnevalt (Tabelis 31) on võrreldud erialase enesetäiendamisenä aktsepteeritavaid tegevusi riikide lõikes.

Tabel 31. CPD-na aktsepteeritavad tegevused riigiti

CPD tegevused	Raamatupidajatel						Audiitoritel
	Tšehhis	Lätis	Soomes	Rootsis	Norras	Eestis	Eestis
<u>Struktureeritud</u>							
Osalemine konverentsidel, seminaridel, kursustel	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
Kutsealase kvalifikatsiooniga seostatav tasemeõpe	Y	Y	Y		Y	Y	Y
IFAC-i jt rahvusvaheliselt tunnustatud organisatsioonide kutsekvalifikatsiooni saamine		Y					
Kutsealane õpetamistegevus (loeng, konverentsi ettekanne)	Y	Y			Y	Y	Y
Kutsealane avaldamistegevus	Y	Y					
E-õpe, webinar, workshop	Y	Y	Y	Y	Y		
Publikatsioonide, juhendmaterjalide jms lugemine, helisalvestiste kuulamine kui otseselt seotud õpiväljunditega (testitud)							
<u>Mittestruktureeritud</u>							
Publikatsioonide, juhendmaterjalide jms lugemine	Y						
aktiivne osavõtt institutsiooni tegevustest, st osalemine aruteludel, töögruppides, eelnõude väljatöötamisel vms	Y	Y					
Juhendamine/mentorlus jms tegevused							

Allikas: Směrnice ... (2015); Resertifikācijas nolikums (2016); Stenman (2017); (Krav til...2012); Varasemate ... (2014); The Estonian Auditors' Association (2012); autori koostatud

Tšehhis peab sertifitseeritud raamatupidaja läbima igal aastal 40 tundi täiendusõpet, sh vähemalt 30 tundi struktureeritud ja dokumenteeritud aktiivset õpet (koolitusi, kus teemavaldkonnad on ette antud jms) ning kuni 10 tundi tööd erialase kirjanduse ja enesetäiendamisega. Kui Tšehhis vaadatakse üle ja kinnitatakse igal aastal prioriteetsed teemad, siis Lätis peab taastõendamise taotleja olema osalenud teatud arvu tunde Läti Raamatupidajate Assotsiatsiooni korraldatud kohustuslikel kvalifikatsioonikursustel, mille teemad on sertifitseerimiskomitee ette andnud. Viimane sarnaneb Eesti audiitorite kohustusega läbida Audiitorkogu korraldatud koolitustel teatud osa CPD mahust. Viimane aga tagab selle, et muudatused seadustikus jms on jõudnud kõigini.

Nii Norras kui ka Lätis on toodud eraldi välja nõuded koolitajatele. Lätis aktsepteeritakse kohalikke seminare/kursuseid juhul, kui lektoriteks on olnud kas ülikooli õppejõud, sertifitseeritud raamatupidajad, maksukonsultandid, vannutatud audiitorid või korraldajaks on Rahandusministeerium või Maksuamet. Norras

aktsepteeritakse kutsekursuste korraldajate (*NARF*, *Økonomiforbundet* ja *Revisorforeningen*) läbiviidud kursusi või samaväärseid, kui on olemas vastav dokumentatsioon. Raamatupidaja peab arvestama ja tagama, et kursuse korraldaja vastab kriteeriumidele. Rangelt jälgitakse kursuste taset. Eeldatakse, et raamatupidajal on piisav ülevaade kursuste akadeemilise sisu hindamisest. Näiteks *Finanstilsynet* ei kiida heaks maksuõiguse sissejuhatavat kursust, sest see ei vasta akadeemilise taseme nõudele. CPD peab sisaldama vähemalt:

- 21 tundi loenguid finantsarvestusest, millest vähemalt seitse tundi raamatupidamiseeskirjadest;
- 21 tundi loenguid maksundusest;
- 14 tundi loenguid raamatupidamisalaste määruste ja üldtunnustatud raamatupidamistava teemadest;
- 7 tundi praktikat.

Kuni 14 tundi võib moodustada omal valikul ülalnimetatud teemadest või kohustuslikust NRØA kinnitatud BBA õppeplaanist. Kui läbitakse bakalaureuse või sellest kõrgema taseme õpet, siis arvestatakse, et üks ainepunkt = 4 tundi CPD. Arvestatakse perioodil, mil selle aine raames eksam sooritati. Selleks, et e-kursus suudaks täita CPD nõuet, peab sisu vastama erialast tulenevale ja dokumentatsioonile. Tõhusa osalemise tagamiseks on vaja mõningast interaktiivsust. Seetõttu peavad veebipõhised kursused koosnema üksikisiku individuaalsetest testidest või vastustest kursuse kestel.

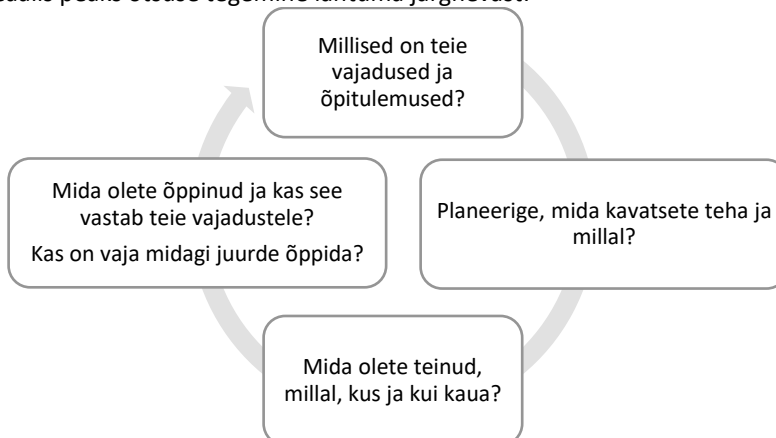
Soomes on koolitustele järgmised kitsendused. Vähemalt 2/3 koolitusmahust peab moodustama kas raamatupidamistoimingutega seotud koolitus, maksunduse- või seadustikualane koolitus. Ülejäänud koolitused võivad olla seotud kas finantsjuhtimisega, infotehnoloogiaga, sotsiaalsete oskuste arendamisega vms. Rootsis on nõutud, et vähemalt 14 tunni ulatuses 60-st (st ca 25%) peavad moodustama maksundusalased koolitused ja ülejäänud koolitused võivad olla seotud raamatupidamisega.

Kuigi Tšehhis ja Lätis on tegevusi, mida aktsepteeritakse CPD tõendamiseks rohkem, on sealsed mahud ka märkimisväärselt suuremad (Tšehhis aasta kohta 40 h, Eestis ainult 8 h). Kui Eestis arvestatakse ka muid tegevusi, oleks mõeldav tundide arvu suurendamine. Küll aga on küsitav, kas praegused vähesed koolitustunnid on erialast lähtuvalt olulised ja vajalikud.

4.1.4 Ülevaade CPD alastest uuringutest

Ehkki CPD nõuded võivad paista tähtsa sammuna teenuste kvaliteedi tõstmisel, on lubadus osutunud suuremaks kui reaalsus. Ühes CPD programmide uuringus tuvastas Benjamin Shimberg (1982), et CPD nõuded on praktikutele kõrged, aga tegelikkuses nõutakse väga vähe. Nõrkusteks on kutseandja ebaküllaldased ressursid (sh personal), et korrigeerida kohustuslikke CPD programme ning ebaselgeid tasemestandardeid. Midagi ette võtmata oldi veendunud, et praktikud õpivad seda, mida neilt on tulenevalt CPD programmide eeldatud. Selline süsteem toetub praktikute valikuvabadusele, valida heakskiidetud kursuste reast need, mida nad arvavad olevat kõige sobivamad. Ei ole ühtki garantiid, et praktikud püüaksid parandada oma nõrku kohti (Young, 1985) ehk valida kursusi, mida nad tegelikult vajaksid.

Ideaalis peaks otsuse tegemine lähtuma järgnevast:



Joonis 20. Kavandatud otsuse tegemise mudel

Allikas: Kallaste, 2017

Sellest lähtuvalt tuleks ka raamatupidajal kujundada täienduskoolituse valik, arvestades ennekõike oma nõrku kohti, mis vajaksid erialast täiendamist, samuti aega ja võimalusi. Samas on see Eestis raamatupidajate jaoks piiratud, sest arvestatakse ainult koolitusi, kus osaletud ja mis dokumentaalselt tõendatud. Taastõendamisel ei aktsepteerita webinare, e-koolitusi jms tegevust.

Samas, hea kvaliteediga CPD-d võib leida nii kontaktõppes kui ka kaugkoolituses. Uuringuid on tehtud alates 1950-ndatest aastatest ja alati on leitud, et eri õppevormidel ei ole märkimisväärset erinevust (Saba, 2000). Haridusuuringute alase kirjanduse metaanalüüsi käigus (vahemikul 1985–2002) vaadati üle enam kui 200 empiirilist uuringut, mis käsitlesid enam kui 650 eraldiseisvat saavutust, suhtumist ja õpitulemust, ning leiti, et nii kaugkoolituse kui ka kontaktõppe kursuste tõhusus sõltub pedagoogilisest disainist ja (tipp)tasemest, mitte õppevormist (Bernard *et al.* 2004). On selge, et ei ole ühtegi parimat tehnoloogiat ega ühtki pedagoogikat, mis on aktsepteeritud parima praktikana. Raamatupidajatele võiks pakkuda kõrge kvaliteediga CPD tagamiseks nii kontaktõppe kui ka kaugkoolituse võimalusi.

Intuitiivselt tundub, et raamatupidajatel, kes on väga hõivatud, oleks ideaalne valida CPD-na kaugkoolitus, kuna selle võimalused oleksid kättesaadavad ja võimalikult pändlikud aja, asukoha ja kestuse poolest. (Ross, K, lk 140–141)

Ross *et al.*, 2013 uuringust selgus, et enamik raamatupidajaid on eelistanud kontaktõppena seminari (93%) ja webinarit (72%). Kuigi raamatupidajad ei pea CPD kursusi võtma ainult organisatsioonidest, mille liikmed nad on, siis paljud seda siiski teevad. Sõltumata õppevormist, oli osalejate jaoks kõige olulisem koolituse sisu. Teine oluline tegur oli kulud. (Ross, K, lk 143–144)

Lindsay (2016) empiirilises uuringus oli tuvastatud, et kaks tegurit – kulud ja aeg – piirasid õppetegevust kõige enam. Kuna ligipääsu internetis teabe saamiseks loetakse tänapäeval kõige relevantsemaks õppetegevuseks raamatupidajate jaoks, siis on soovitatud, et seda õppetegevust aktsepteeritaks CPD-na (Lindsay, 2016).

Ühendkuningriigi väljundipõhise CPD uuringus leiti, et arvestuseksperdid nägid mitteformaalseid õppetegevusi samavõrd olulistena kui formaalseid tegevusi. Formaalseid õppetegevusi (näiteks kursustel osalemist ja erialaste metoodiliste materjalide lugemist) oli CPD-na kirjeldatud palju rohkem. (Lindsay, 2012)

Veel hiljuti järeldasid De Lange, Jackling ja Basioudis (2013, lk 496), et nende kirjanduse ülevaade ja andmed toetavad seisukohta, et enamik kutselisi raamatupidajaid näevad CPD-d eelkõige kui arengujuhendit. Nad väljendasid muret, et CPD roll võib olla kohandatud ametikohale vastavaks, mitte ei ole pidev kompetentsuse arendamine elukestvas õppes.

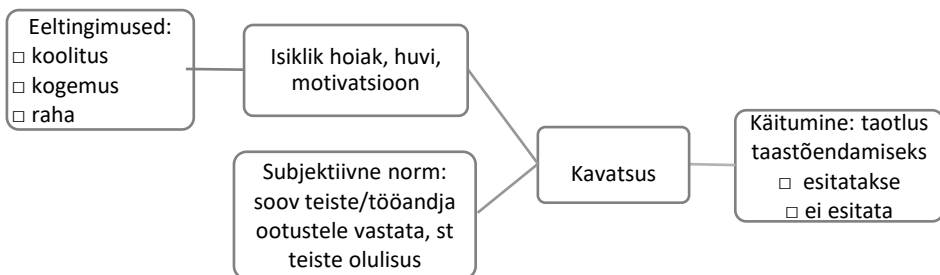
Kokkuvõtvalt võib märkida, et riigiti on raamatupidajatel kvalifikatsioonitaseme säilitamiseks erinevad nõuded. Standardid ei nõua, et peaks aktsepteerima e-õpet või et kohustuslikud teemad peaksid olema ette nähtud. Kuid, mis oleks parim, arvestades kõiki osapooli (klient/tööandja vs raamatupidaja vs kutseandja)?

4.1.5 Taastõendamise uuringu meetodika ja valimi kirjeldus

Autori tehtud uuringu eesmärk oli välja selgitada põhjused, miks taastõendamist taotletud ei ole, analüüsida ja võrrelda taastõendamise tingimusi standarditega ning teha ettepanekuid VÕTA korra muutmiseks.

Empiiriline uuring baseerus põhjendatud tegutsemise teoorial, mille kohaselt on hoiakute kujunemisel olulised “tähtsad teised” kas siis otseses või kaudses mõttes – teatud rühmas või ühiskonnas tervikuna käibivate normide kujul. Põhjendatud tegevuse teooria eristab hoiaku omaenda käitumise suhtes ehk käitumiskavatsuse. Hinnatakse nii seda, kui võrd “tõsised” või ihaldusväärased võivad olla mingi otsuse, käitumise tagajärjed (k.a. see, kui võrd teatud otsus või käitumine aitaks vältida ebameeldivaid tagajärgi), kui ka seda, kui võrd reaalne on, et just plaanitav käitumine, otsus vm tõesti soovitud tulemuseni/tagajärjeni viib. Käitumiskavatsust mõjutavad nn subjektiivsed normid. Subjektiivne norm näitab, kui võrd veendunud on indiviid selles, et teatud viisil käitudes võib ta saavutada heakskiitu, tähelepanu jms “tähtsatelt teistelt”. (Ajzen, 1991)

Seda teooriat rakendati raamatupidaja 6. taseme kutseeksami sooritanute taastõendamise otsuste (st varem tehtud otsuste) uurimisel. Põhjendatud tegutsemise teooria ülekandmine raamatupidaja taseme 6 taastõendamise protsessi on kajastatud joonisel 21.



Joonis 21. Rakendatud uurimismudel kasutades kavatsetud käitumise teooriat

Allikas: autori koostatud

Rakendatud mudelis kirjeldab subjektiivne norm isikule teadaolevaid „teiste“ ootusi, mis võivad olla nii negatiivsed kui ka positiivsed (st tööandja peab või ei pea kutsetunnistust oluliseks).

Pakutud mudelit rakendades selgitati välja, millised on olulised piirangud (vt joonisel ka eeltingimused) otsust langetades ja kas nähakse vajadust/võimalust neid muuta.

Küsitluse abil püüti välja selgitada, kas on välistegureid ja muid otsust mõjutanud tegureid. Uuriti nii positiivse kui ka negatiivse tagajärjega otsuseid, et leida põhjusi, mis mõjutavad otsust kõige rohkem. Analüüsiti ka läbitud koolituste asjakohasust ja mahtu, samuti seda, kas ja kuidas oleks võimalik CPD mahtu tõsta, sest praegune miinimumnõue on väga madal (ei vasta standardile). Uuriti ja võrreldi taastõendamise hinda ja eksamitasusid ka teiste riikidega.

Uurimisküsimused:

1. Millised tegurid mõjutavad kõige rohkem isiku otsust kutsekvalifikatsiooni taastõendada või mitte?
2. Kas esineb seos kutsetunnistuse ja tööalase karjääri vahel?
3. Kas taastõendavad nn nõrgemad, kes vaevu sooritasid eksami?
4. Kas taastõendavad pigem vene keelt rääkivad isikud (kes vajasisid ka tõlget eksamil), sest näevad kutsetunnistust kui eelist tööturul konkureerimiseks?
5. Millised on taastõendamise hinnad ja eksamitasud teistes riikides?
6. Mis määrab koolituse valiku?
7. Kas läbitud koolitused on asjakohased ja mis on tegelik koolitusmaht? Kas ja kuidas oleks võimalik CPD mahtu tõsta?

Uuring oli üldkogumiülene ja viidi läbi 2016. aasta oktoobris. Uuringus kasutati nii kvalitatiivset kui ka kvantitatiivset meetodit. Andmekogumismeetoditena kasutati dokumendivaatlust ja ankeetküsitlust. Dokumentidest analüüsiti kõiki (kokku 48) taastõendamise taotlusi koos lisatud dokumentidega ja täiendavalt tehti küsitlus nii taastõendamist mittetaotlenud kui ka taotlenud isikute seas. Küsimustik (vt Lisa 13) saadeti kõigile, kellele oli omistatud vanemraamatupidaja (tase 6) kvalifikatsioon. Küsimustikule vastas 22 inimest 67-st (st 33%). Korrelatsioonanalüüsiga tuvastatakse, kas esineb seos taastõendamiseks taotluse esitanute ja mitteesitanute, nende vanuse ja eksamitulemuse vahel.

4.1.6 Uuringu tulemused ja analüüs

Kui raamatupidaja soovib säilitada oma taset, peab ta esitama ERK-le taotluse koos nõutavate lisadega täienduskoolituste ja töökogemuse kohta üks kuu enne kutsetunnistuse kehtivusaja lõppemist. Enamasti on taotluse esitanute tunnistusi pikendatud. Paljud jätavad aga lihtsalt taotluse esitamata. Tabelis 32 on toodud võimalikud barjäärid taastõendamisel.

Tabel 32. Võimalikud barjäärid taastõendamisel

Sisemised tegurid						Välised tegurid			
"Materiaalsed"		"Immateriaalsed"							
Taastõendamise tasu suurus	Koolituste kallidus, nõutud koolitustundide mahu mittetäitmine	Isikliku huvi/motivatsiooni puudumine	Ei näe vajadust, sest omab raamatupidaja kutsetunnistust (IAB, ACCA vms)	Töökogemuse nõuetele mittevastavus	Tunnistuste/tõendite puudumine, tõendamaks koolitustel osalemist	Nõutud koolitustundide mahu mittetäitmine (viibis lapsehoolduspuhkusel vms)	Taotleja vanus	Kutsetunnistuse ebaolulisus töö leidmisel	Kutsetunnistuse ebaolulisus töö tasustamisel

Allikas: autori koostatud

Kuna ERK saadab meeldetuletuse kutsetunnistuse taastõendamise võimalusest paaril korral (sh 1 kuu) enne kehtivusaja lõppemist, siis ei saa põhjusena välja tuua unustamist. Autori hinnangul on piisavalt aega, et dokumendid tähtaegselt esitada. Samuti ei saa mittetaastõendamise põhjusena välja tuua vanust, argumenteerides, et tööturul konkureerida ei oleks enam vaja, sest mittetaotlejate keskmine vanus oli 44 aastat ja taastõendanutel 47,5 aastat. Seose puudumist vanuse ja taastõendamistaotluse esitamise vahel kinnitab ka korrelatsioonanalüüs (vt Tabel 33). Osalt võib seda tõlgendada ka nii, et taotluse esitanutest vanemaealisemad näevad kutsetunnistust kui kompetentsuse näitajat juhuks, kui peaks töökoha kaotama ja konkureerima veel tööturul. Taotlust mitteesitanutest vanemad töid mitteesitamise põhjusteks nõutud koolitustundide mahu mittetäitmise.

Tabel 33. Korrelatsioonanalüüs taotluse esitamise, vanuse ja eksami tulemuse vahel

	<i>Taotluse esitamine</i>	<i>Vanus</i>	<i>Eksami tulemus</i>
Taotluse esitamine	1		
Vanus	0,168870467	1	
Eksami tulemus	0,14314741	-0,3513838	1

Samuti ei pidanud paika oletus, et taastõendanud oleksid nn nõrgemad, kes vaevu eksami läbisid.

Kutsekomisjon arvestab ja esitab kutseandjale kooskõlastamiseks kutse andmise ja kutse taastõendamise tasu suuruse. Taastõendamine on palju soodsam (80 €) kui eksam (160 €), kuid miks seda võimalust ei kasutata? Samas aastail 2010–2017 ei ole taastõendamise hind muutunud, ka nõuded mitte⁷.

Analüüsidest uuringus osalenute vastuseid, võib väita, et otsus raamatupidaja kutset mitte taastõendada oli valdavalt tingitud kas nõutud koolitustundide arvu mittetäitmisest või tunnistuste/tõendite puudumisest, tõendamaks koolitustel osalemist. Üks kord oli mainitud ka taastõendamise eest makstava tasu suurust ning kutsetunnistuse ebaolulisust töö leidmisel ja töö tasustamisel. Kordagi ei toodud põhjusena välja töökogemuse nõuetele mittevastavust või isikliku huvi puudumist.

Vastanud nõustused väitega, et nõue töökogemuse ajale on mõistlik (3 aastat viimase 5 aasta jooksul) (86,4% nõustus täielikult ja 13,6% osaliselt).

Arvamused taastõendamise tasu kohta erinesid taotluse esitanud ja mitteesitanud isikutel kardinaalselt. Mittetaotlejatest üle 70% olid arvamusel, et taastõendamise eest makstav tasu (80 €) on liiga suur. Samas ei olnud ühelgi juhul tasu suurus taastõendamise taotluse mitteesitamise põhjuseks. Taastõendamise taotluse esitanutest oli 80%-le makstav tasu vastuvõetav.

Kui arvesse võtta raamatupidaja keskmist töötasu ning võrrelda taastõendamise tasu Eestis ja Soomes, siis Soome raamatupidaja jaoks on sertifikaadi (KLT) säilitamine suhteliselt odavam, moodustades ainult 2,7% töötasust (Eesti vastav näitaja 8,8%).

⁷ Kuni 2010 aastani kehtis 40 tunni nõue täienduskoolitusele aasta kohta. Hiljem 40 tundi kolme aasta kohta. Kuna esimest korda taastõendatigi aastal 2010, siis eelnev säte rakendust ei leidnud.

Praegu moodustab Eestis raamatupidaja (tase 6) kutseeksami tasu 17,7% ja Soomes 11,4% töötasust (vt Tabel 34).

Tabel 34. Raamatupidaja keskmine (neto) töötasu, eksamitasu ja taastõendamise maksumus Eestis ja Soomes aastal 2017

Riik	Raamatupidaja keskmine töötasu	Eksamitasu	% töötasust	Taastõendamise tasu	% eksamitasust
Eesti	904 €	160 €	17,7%	80 €	50
Soome	2627 €	230 € ja taotluse menetlemine 70 €, kokku 300 €	11,4%	70 €	23

Allikas: autori arvutused, aluseks Kirjanpitäjä palkka (2017); Hämäläinen (2017); Eesti Raamatupidajate Kogu (2017)

Kui 2017. aastaks oli sertifitseeritud raamatupidajaid Soomes üle 2700, siis Eestis raamatupidaja kutsetaseme 6 kehtivaid sertifikaate 260. Viimane on ka tasu suuruse põhjuseks, et süsteemi oleks mõtet üleval pidada.

Kui analüüsida küsitluse tulemusi (Lisa 14), siis 41% vastanutest väitis, et kutsetunnistus ei ole andnud neile eelist tööturul konkureerimisel, 32% nõustus osaliselt. Väitega, et tööandjad peavad kutsetunnistust oluliseks ja see on kajastunud ka kõrgemas töötasus, ei nõustunud mittetaotlenutest keegi. Taotlenutest ligi pooled ei nõustunud ja teine pool vastas „osaliselt nõus“. Küll aga on vastanutest 64% osaliselt nõus sellega, et tulevikus võivad tööandjad pidada kutsetunnistust oluliseks ja see võib kajastuda ka kõrgemas töötasus.

Uurimisküsimusele, kes või mis mõjutab kõige enam koolituse valikut, vastati valdavalt, et koolitatakse ennast, sest tuntakse ise vajadust selle järgi. 14% vastanutest teeb seda ennekõike põhjusel, et soovib taastõendada ja vajab tunnistust. Kui arvestada, et täienduskoolituse nõue on 40 tundi (st viis 8-tunnist koolituspäeva, mille maksumus on keskmiselt 150 €) ja taastõendamise tasu 80 €, moodustavad taastõendamise kulud ca 830 €. See võib mõnele olla määravaks. Samas ei annaks täienduskoolituse mahtu enam vähendada, sest raamatupidaja igapäevast tööd puudutavad muudatused on olulised ja tuleb tagada nendega kursisolek.

Erialase täienduskoolituse kulud katab 1/3 vastajatest ise ja 2/3 puhul katab tööandja. Vastuste analüüsimisel ei esinenud seost täienduskoolitustundide mahu ja maksja vahel.

2/3 vastanutest ei nõustunud väitega, et täienduskoolituse mahtu võiks suurendada praeguselt 40 tunnilt 80-le tunnile (viimase 3 aasta kohta), 1/3 oli osaliselt nõus. Valdavalt on vastanute täienduskoolituse tundide arv kas 8–16 tundi aastas (41% vastanutest) või 17–24 tundi aastas (36%). Kui koolitusmahu tundide arvu suurendada 40-lt 80-le, võib see tekitada probleeme. Analüüsidest taastõendamisel esitatud dokumente ja seal kajastatud koolitusi, jääb 55% isikutest läbitud koolitustundide arv alla 80.

Kui nõutavate koolitustundide arvu suurendataks 80 tunni, siis oleksid võimalikud kolm stsenaariumi:

- osa isikuid jääks taastõendamise võimalusest ilma, teine osa hakkaks end rohkem koolitama;
- muuta süsteemi selliselt, et arvestada koolitustundidena ka muud tegevust (sarnaselt audiitoritega ja teiste riikide kogemustega, st struktureerimata ja struktureeritud CPD);
- luua keskkond, kus on võimalik videokoolitusi/webinare vaadata ja teha e-keskkonnas teemakohane test.

Arvestades seda, et Eestis on 92% raamatupidajatest naised, on suur tõenäosus, et vahepeal on paljud 3 aastat lapsehoolduspuhkusel ja sel ajal ei ole töandja huvitatud koolituskulude hüvitamisest. Seega e-keskkonna loomine oleks igati õigustatud ja vajalik.

Enamus vastanutest (mittetaotlejatest kõik) oleks kuulunud erialaseid videokoolitusi/webinare, kui neid oleks arvestatud täienduskoolituse tundide mahu sisse. Pea pooled vastanutest oleksid nõus kuulama ja maksma ka ingliskeelsete videokoolituste/webinaride eest ja üks eelistaks venekeelseid.

Enamik vastanutest on nõus tasuma erialase videokoolituse eest kuni 20 eurot.

Teine alternatiiv CPD tundide arvu suurendamisel oleks eristada struktureeritud ja struktureerimata erialast enesetäiendamist. Lisanduksid ka aktiivne osavõtt kutseala arendavatest tegevustest: osalemine töögruppides, seaduseelnõude väljatöötamisel või näiteks praktikantide juhendamises. Küsitlusest selgus, et 36% vastajatest oli täielikult nõus ja 50% osaliselt nõus väitega, et nad juhendaksid praktikante meelsamini, kui seda tegevust arvestataks taastõendamisel. Paljudes riikides on CPD-na arvestatav ka muu tegevus. Kuigi Tšehhis ja Lätis on tegevusi, mida aktsepteeritakse CPD tõendamiseks, rohkem, on sealsed mahud ka märkimisväärselt suuremad (Tšehhis aasta kohta 40 h, Eestis ainult 8 h). Kui Eestis arvestataks ka muud tegevust, oleks mõeldav ka tundide kohustusliku arvu suurendamine. Küll aga on küsitav, kas need vähesed tunnid, mis koolitusel läbitud, on erialast lähtuvalt olulised ja vajalikud. Autori korraldatud uuringust selgus, et valdavalt on koolitused maksu-, raamatupidamis- või õiguslased. Koolitusi ja nende asjakohasust analüüsid tekkis küsimus, kas peaks aktsepteerima näiteks koolitust „Vaimne heaolu töö“ või koolitust keskkonnatasudest? Asjakohane oleks taotlejatelt nõuda selgitavat teksti, kuidas sellised koolitused aitavad kaasa tema erialase kompetentsi säilitamisele või enesetäiendamisele, mida selliste koolituste käigus omandati ja kuidas saadud teadmisi erialases töös rakendatakse.

Kui Raamatupidaja kutsetaseme 6 taastõendamisel arvestatakse erialase koolituse koolitaja kogemust suhtega 1:2, st pool täienduskoolituse nõutavast mahust (20 a/tundi) võib saavutada olles ise koolitaja, siis vandeaudiitoritel, kes osalevad ettenähtud täiendusõppes lektorina, arvestatakse kohustuse täitmisel juhendatud täiendusõppe ajalist kestust kahekordsena. Kuna raamatupidajatel ei ole koolituste eesmärgi, koha ja sihtgrupi suhtes kitsendusi, oleks vaja täpsustada nõudeid dokumentatsioonile, kui arvestatakse tegevust koolitajana (st, kuidas nõuete täitmist peab tõestama). Näiteks nõudma koolitajalt käsunduslepingu koopiat ja koolituse kava. Viimane võimaldaks hinnata, kas koolitused olid asjakohased.

Koolitaja tegevusena tuleks kaaluda taotleja tegevust raamatupidamispraktika ettevõttepoolse juhendajana. Päris õige ei ole võrdsustada mainitud tegevust koolitaja tundidena, küll aga ühe praktikandi juhendamist võiks arvestada samaväärselt näiteks 4-tunnise koolitusena, võttes arvesse maksimaalselt kolme praktika juhendamist arvestusperioodi jooksul. Tegevust tõendavate dokumentidena võiks nõuda kooli ja ettevõtte/asutuse vahel sõlmitud praktikale suunamise lepingu koopiat ning juhendaja allkirjastatud praktikapäeviku või muu sarnase dokumendi koopiat. Kui praktika juhendamist arvestataks taastõendamisel (ja nagu uuringust selgus, on raamatupidajad sellest võimalusest huvitatud), siis raamatupidajate kõrgendatud huvi aitaks kaasa ka õpilaste praktikakohtade leidmisele.

Kui praegu toimub taastõendamine Eestis ainult sisendipõhiselt (dokumentide alusel) ja VÕTA hindamispõhimõtted on formaalsed, sisaldades töökogemuse nõuet aastates ja koolitust tundides, siis tulevikus aitaks e-keskkond CPD-d hakata hindama

väljundipõhiselt. Kuigi uuringust selgus, et nõuet töökogemuse ajale peeti mõistlikuks, tuleks sellest loobuda, sest viimane ei tarvitse kajastada erialast arengut ega aidata hinnata kompetentsust. Tänapäeval ei nõuta CPD arvestamise tingimusena töökogemust, seda ei näe ette standard ega nõuta ka audiitoritelt.

Uurides taastõendamist taotlenute ja mittetaotlenute tausta ja motive, võib täheldada, et vastanutel oli valdavalt ka majandusarvestusalane kõrgharidus. Esines tugev seos taastõendamiseks taotluse esitanute ja vene keelt kõnelevate isikute vahel, kes vajasisid eksamil tõlget. Viimastest ükski ei ole jätnud taastõendamata, millest võib järeldada, et nende jaoks on kutsetunnistus olulise tähtsusega. Võimalik, et nad peavad kutsetunnistust eeliseks tööturul konkureerimiseks.

4.1.7 Järeldused

Rakendades kavatsetud käitumise teooriat käesolevas uuringus, selgus, et taastõendamist mittetaotlenud käitused ennekõike isiklikest teguritest lähtuvalt. Uuringust selgus, et otsus raamatupidaja kutset mitte taastõendada ei tulenenud sellest, et tööandjad ei väärtusta kutsetunnistust, vaid oli valdavalt tingitud nõutud koolitustundide arvu mittetäitmisest. Samas, võrreldes teiste riikidega, on Eestis nõuded väga madalad. Ka rahvusvahelistest standarditest lähtuvalt tuleks sisendipõhisel lähenemisel igalt elukutseliselt raamatupidajalt nõuda arvestuslikult vähemalt 40 tundi CPD-d aasta kohta, millest 20 tundi peaksid olema kontrollitavad. Kuigi viimane on mõeldud audiitoritele, on paljud riigid sama nõuet rakendanud ka raamatupidajatele kutsetaseme säilitamiseks. Tulenevalt CPD eesmärgist täiendada erialaseid teadmisi ja kutseoskusi ühiskonnale kindlustunde andmiseks, et nõutud kutsealased oskused oleksid teenuste osutamiseks piisavad, on doktoritöö autor arvamusel, et Eestis võiks raamatupidajatelt nõutav CPD olla kaks korda suurem praegu kehtivast, st 16 tundi aastas (nagu Soomes, kus mittestruktureeritud CPD-d ei arvestata). Selleks, et tundide arvu suurendamine ei muutuks taastõendamise piiranguks, tuleks luua e-keskkond. See aitaks tagada koolitusmahu täitmise ja oluliste muutustega kursisoleku (ka lapsehoolduspuhkusel olijatel). Mainitud e-õpet arvestatakse CPD-na juhul, kui on näiteks pärast videoloengut teemakohastele küsimustele kirjalikult vastatud. Uuringust selgus veel, et enamik vastanutest (mittetaotlejatest kõik) oleks kuulunud erialaseid videokoolitusi/webinare, kui neid oleks arvestatud täienduskoolituse tundidena. Samas on varasemates uuringutes kinnitust leidnud, et ei ole märkimisväärset erinevust kursuse ülesehituse vormis: kontaktõppel ja e-õppel. Õppe tõhusus sõltub pigem pedagoogilisest disainist ja kursuse kvaliteedist.

Autor on seisukohal, et struktureerimata CPD-de (publikatsioonide lugemine jms enesetäiendamine, mida ei ole võimalik kontrollida) kohta andmeid ei ole mõttekas raamatupidajatelt taastõendamisel nõudma hakata. Küll aga lisaks struktureeritud CPD nõudele, mis on sätestatud miinimumnõudena, tuleks ka raamatupidajatele panna kohustus hoida oma teadmisi piisaval tasemel iseõppe abil, täiendades teadmisi seaduste muutuste ja muu asjakohase kirjanduse lugemisega (elukestev õpe).

Uuringu raames leidis kinnitust ka see, et CPD tundide arv on suurem nendes riikides, kus arvestatakse ka struktureerimata CPD-d (Läti, Tšehhi). Ainult struktureeritud CPD-na koolituste arvestamine toimub Eestis, Soomes, Rootsis ja mahud on rohkem kui poole võrra väiksemad kui eelpoolmainitud riikides.

4.2 Raamatupidaja vs audiitori kutseksam ja selle ühildatavus

Tulenevalt Audiitortevuse seadusest (§ 19) hõlmab audiitorite kutseksam raamatupidamise, vandeaudiitori, avaliku õiguse ning siseaudiitori eriosa ja tunnustamise sobivustesti. Käesolevas jaotises tuuakse välja ainult audiitori kutseksami raamatupidamise eriosa ja raamatupidaja (tase 6, 7) sarnasused ja erinevused, püütakse hinnata nende võimalikku ühildatavust tulevikus ning teha ettepanekuid õigusaktide muutmiseks. Kuna juhtivraamatupidaja (tase 7) eksameid ei ole korraldatud, siis võrreldud on ainult antud taseme nõudeid kutsetaotlejale. Järgnev analüüs baseerub suuresti Audiitortevuse seadusel, rahandusministri määrustel (Kutseksami kord ja Kutseksami programm), Kutse andmise korral raamatupidamise kutseala kutsetele, Raamatupidajate kutsestandarditel ja hindamisstandarditel (tase 6 ja 7) ning Varasemate õpingute ja töökogemuse arvestamise (edaspidi VÕTA) korral.

Audiitori kutseksamit korraldatakse ja sooritatakse vastavalt Audiitortevuse seadusele ja kutseksami korrale (RM määrus nr 39), eraldi on kehtestatud ka RM määrusega nr 36 Kutseksami programm. Audiitorkogu üle teostab haldusjärelevalvet rahandusministeerium.

Raamatupidajate kutset andev organ ehk kutse andja on Eesti Raamatupidajate Kogu. Riigipoolse süsteemi toimimise juhtija-koordineerija on Haridus- ja Teadusministeerium. Viimane on sõlminud halduslepingu Kutsekojaga (eraõiguslik sihtasutus). Raamatupidaja kutse taotlemine ja tõendamine, sh taastõendamine, on taotlejale tasuline (kutseseaduse § 17 lg 2), kusjuures tasu suuruse kinnitab Äriteeninduse ja Muu Äritegevuse Kutsenõukogu (edaspidi kutsenõukogu) kutseandja (ERK) ettepaneku alusel. Audiitorite eksamitasud on toodud Audiitortevuse seaduses § 16 (vt Tabel 35). Küll aga jääb ebaselgeks, miks piiritleda seaduses (Audiitortevuse seadus § 20 lg 8) eksamitasu maksmise võimalust kolmandate isikute poolt. Täpsemalt, kutseksamitasu tasumise kohustuse võib eksamineeritava asemel täita avaliku sektori üksus, kus vandeaudiitori kutset, avaliku sektori vandeaudiitori kutsetaset, siseaudiitori kutset või kutsetaset esmakordselt taotleb eksamineeritav töötab, või audiitorettevõtja.

Tabel 35. Eksami läbiviimisest raamatupidaja ja audiitori kutse taotlemisel

	Juhtivraamatupidaja, (tase 7)	Vanemraamatupidaja (tase 6)	Audiitor
Eksamikomisjon	–	vähemalt kolmeliikmeline*	vähemalt viieliikmeline
Eksamitasu	269 €	205 € (taastõendamine 82 €)	raamatupidamise eriosa 300 €
Sagedus: tegelikkus	–	2 korda aastas	3 korda kuus
		Õiguslik alus: vastavalt vajadusele, vähemalt <u>üks kord aastas</u> . Eksami võib jätta korraldamata, kui välja kuulutatud tähtjaks on laekunud vähem kui <u>5 taotlust</u>	
Lävend eksami sooritamiseks	–	60%	60%

*Kui hindamine toimub eksami vormis automaatse testimissüsteemi kasutamisel, mille puhul inimene eksami hindamisse ei sekku, vaid ainult fikseerib tulemusi, siis peab hindamiskomisjonis olema vähemalt üks liige.

Mõlema kutse puhul ei ole haridusnõue seotud mingi valdkonnaga (st ei pea olema majandusalane kõrgharidus, vt Tabel 36).

Tabel 36. Nõuded eksamineeritavale

	Juhtivraamatupidaja, (tase 7)	Vanemraamatupidaja (tase 6)	Audiitor
Nõutud haridustase	magistrikraad või sellele vastav kvalifikatsioon	bakalaureusekraad või rakenduskõrgharidus	bakalaureusekraad või rakenduskõrghariduse diplom või nendega samaväärne haridusalane kvalifikatsioon
Töökogemus	5-aastane töökogemus raamatupidajana	2-aastane töökogemus raamatupidajana	vandeaudiitori juhendamisel vähemalt 3 aastat, kui taotleb vandeaudiitori kutset; tunnustatud siseaudiitori juhendamisel vähemalt 2 aastat, kui taotleb siseaudiitori kutset. Erandid § 20 lg 3-6

Allikas: Kutse andmise kord raamatupidamise kutseala kutsetele, 2018; audiitortevgevuse seadus § 20 lg 1-2

Audiitorite kutseksam toimub registri infosüsteemi kasutades. Kutseksami programmi alusel koostatud kutseksami küsimustest ja ülesannetest võib kutseksamil kasutamiseks valida küsimusi ja ülesandeid õigusakti redaktsiooni kohta, mis on avaldatud vähemalt kaks kuud enne kutseksami toimumise päeva. Eksamineeritavale kutseksamil esitavad küsimused ja ülesanded valitakse kutseksami programmi alusel koostatud kutseksami küsimuste ja ülesannete hulgast juhuslikult. Küsimusele vastamisel peab eksamineeritav, olenevalt esitatud küsimuse tüübist, valima ja märkima registri infosüsteemis ära õige valikvastuse või sisestama õige arväärtuse.

Küsimusele vastamisel ja ülesande lahendamisel saab eksamineeritav valida, millises järjekorras ta küsimustele vastab või kaasusi lahendab.

Kutseksami korraldamisel registri infosüsteemi sisestatud või selle vahendusel esitatud või edastatud andmed ei ole avalikud. Audiitorite kutseksami soorituste jälgimiseks reaajas ja salvestamiseks kasutatakse tehnilisi vahendeid (Kutseksami kord § 7). Selleks, et tagada hindamise objektiivsus, kasutatakse eksamineeritava isikuandmeid mõlemal kutseksamil kodeeritult.

Audiitori kutseksamil tohib vastuste vormistamiseks kasutada MS Word ja MS Excel tarkvarapakette ning kalkulaatorit vastuste väljaarvutamiseks. Küll aga ei ole lubatud kasutada seadustikku, standardeid vms. Raamatupidaja 6. taseme eksami II osas, mis sooritatakse arvutis, on lubatud kasutada ka elektroonilisel kujul õigusakte (st Riigiteatajat). I osa on olnud käsitsi teostatav. Kutse andmise korra punktid 3.2 ja 3.3 näevad tasemetel 6 ja 7 ette kirjalikku eksamit või simulatsiooni (spetsiifilist reaalset olukorda jäljendav ülesanne e-keskkonnas), mis tähendab, et nimetatud dokumenti selles osas muuta ei oleks vaja.

Kui audiitorite kutseksami kõik küsimused ja ülesanded ning kuni pool näidisvastustest on eelnevalt teada, st tehtud avalikkusele kättesaadavaks (eksamil juhuvalim programmi alusel), siis raamatupidajate kutseksami küsimused ja ülesanded on salastatud. Neid ei avalikustata ka pärast eksamit. Samas audiitorite eksamiküsimuste avalikustamine on toonud kaasa probleeme. Ametlikult avaldamata vastuste osa kohta on levima hakanud ka mittekorrektseid vastused, mida siis usinasti pähe õpitakse.

Järelvalvenõukogu aastaraamatus 2012–2014 toodud analüüs näitab korrelatsiooni selles osas, et kui eksamil kasutatud küsimuste hulgas on rohkem selliseid, mille vastused on avalikud, on eksamineeritavatel suurem tõenäosus eksam läbida (järelvalvenõukogu aastaraamat 2012–2014). On tõstatunud küsimus, kas peaks loobuma küsimuste ja vastuste avalikustamisest, et eksamineeritaval oleksid eksamil vähemalt mõned küsimused, millele vastamiseks ei saa kasutada päheõpitud vastust? (Arvestusala arengud, 2014 lk 37)

Kui võrrelda audiitori kutseeksami raamatupidamise eriosa hõlmataavaid valdkondi ja teemasid, siis need kattuvad juhtivraamatupidaja tasemega. Tase 7 ja audiitorite eksam hõlmab nii IASB kinnitatud rahvusvahelisi finantsaruandluse standardeid kui ka Eesti finantsaruandluse standardit. Samuti on audiitori kutseeksami raamatupidamise eriosas juhtimis- ja kuluarvestus, maksuarvestus, finantsjuhtimine, mikro- ja makroökonomika kui ka õiguse alamosa. Kuna audiitoritel on lisaks raamatupidamise eriosale ka isiksuseomaduste hindamise essee, siis tuleks see lisada ka juhtivraamatupidajatele ning selle raames hinnata kutse-eeetika järgimist. Kompetentsuse määratleb seos tööülesannete täitmise ja isikuomaduste rakendamise vahel ning ei tööülesannete täitmine üksi, ega isikuomadused omaette, ei määratle kompetentsust. Raamatupidajate ning firmajuhtide seas tehtud küsitlusest selgus, et isikuomaduste tähtsust raamatupidaja töös pidasid oluliseks pigem tööandjad kui raamatupidajad ise (Noorväli 2001, lk 23). Mida kõrgem on raamatupidaja kvalifikatsioon, seda olulisemaks muutuvad isikuomadused. (Murre, 2007, lk 27, 28) Seega tuleks kindlasti tasemel 7 püüda hinnata taotlejate isikuomadusi ning sobivust töötada raamatupidajana.

Kui raamatupidamise eriosas on ka üksikuid auditorialaseid küsimusi, mis audiitori seisukohast lähtuvad, siis juhtivraamatupidaja (tase 7) hindamisstandardis ei ole auditist midagi. Seega tuleks 7. taseme hindamisstandardisse ja programmi lisada ka auditeerimisalased punktid.

Kuigi eksamil käsitletavat teemavaldkonnad kattuvad, võib tekkida küsimus juhtivraamatupidaja kompetentsuse hindamisega. Hindamisstandardis on hindamiskriteeriumina välja toodud enamiku valdkondade puhul, et juhtivraamatupidaja teostab analüüsi, teeb põhjendatud järeldusi, ettepanekuid. Viimane eeldaks eksamistruktuuri muutmist st struktureeritud testivormile tuleks lisada juhtivraamatupidajatele juhtumianalüüsi (*Case study*).

Ühildamise negatiivse poolena võib eeldada, et kutse taotlemine vene keelt kõnelevate isikute suhtes muutub vähem atraktiivseks. Kui ERK on käesoleva ajani pakkunud võimalust kasutada eksamil venekeelseid tõlkeid ja ca 50% raamatupidaja taseme 6 eksamil osalenutest on neid kasutanud (kuigi seda ei ole ühegi õigusaktiga kohustusena kutseandjale pandud), siis ühildamise tulemusena seda võimalust suure tõenäosusega ei oleks. Eksamite atraktiivsust võib vähendada ka eksamitasu tõstmine. Kui 6. taseme kutseeksami tasu oli 2018. aastani 160 € ja tegijaid oli vähe, siis 2018. aastast on 7. taseme eksami maksumuseks kinnitatud 269 € (audiitoritel raamatupidamise eriosa 300 €), mis on märkimisväärne raamatupidaja töötasuga võrreldes ja see võib mõjuda pigem pärssivalt kutsesüsteemi arengule. Samas ühtse kutse kvalifikatsiooni eksamisüsteemi väljatöötamine raamatupidamise ja auditeerimise valdkonnas aitaks vähendada kahe süsteemi eraldi haldamisega seotud kulusid ja see oleks teostatav.

4.3 Raamatupidaja kõrgema taseme kutse omistamisest magistriõppe lõpetamisel

Kutsesüsteemi käivitamisele aitaks kaasa, kui kõrgema taseme kvalifikatsiooni oleks võimalik saada ka ülikoolist, magistritaseme majandusarvestuse õppekava läbimisega. Võimalus taotleda konkursita kutse andja õigusi oma õppeasutuse vastava õppekava lõpetajatele on haridusametustel olnud juba mitu aastat. Näiteks ehituses on praegu kõik kõrgkoolid, kus on ehitusinseneri või arhitekti eriala, ise ka oma kooli tudengitele kutse andjad. Kõrgkoolide puhul loetakse kutseksam sooritatuks lõputöö kaitsmisega, kutseõppeasutustes loetakse õpe lõpetatuks kui õppur on sooritanud kohustusliku kutseksami.

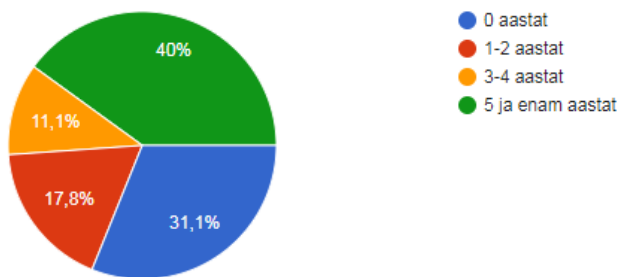
Kutse andja õiguste saamiseks on haridusametustel vaja saada töömaailma kutse andjalt kinnitus selle kohta, et nende õppekava vastab kutsestandardis kirjeldatud nõuetele. Kõrgharidusstandardi § 6 lg 3 sätestab, et kõrghariduse õppekava võib arvestada kutsestandardist tulenevaid nõudeid, kui vastava taseme kutsestandard on välja töötatud. Seega kui ülikool soovib taotleda kutse andja õigust majandusarvestuse õppekavale, peab olema õppekava vastama kehtivale standardile.

Kutsesüsteemis on kutsestandardeid, mis on samaaegselt nii haridusliku kvalifikatsiooni (õppekava läbimisel saadava kutse) aluseks kui ka töömaailmast tulevatele taotlejatele kutseksami sooritamisel saadava kutse aluseks. Praegune juhtivraamatupidaja (tase 7) kutsestandard on kirjeldatud eelkõige töökogemusega inimese kompetentsust silmas pidades. Seega võiks tulevikus ka kutsestandardi punkti A.6 muuta, mille järgselt oleks võimalik 7. tase saada kas magistriõppekava läbides või töömaailmast tulevatele taotlejatele jääks võimalus sooritada kutseksam (mis ühildatud audiitori raamatupidamise eriosa eksamiga). Samas on vajalik, et kutseühingu (ERK) kaudu saaks eksameid sooritada need inimesed, kes on kas õppinud kõrgkoolis või ka muul erialal, täiendanud ennast kursuste raames ja elukestvast õppest lähtuvalt tuleks anda neile ka võimalus oma oskusi tõestada.

ERK välja töötatud kutse andmise kord ja hindamisstandardid kirjeldavad töömaailma kutse andja hindamise korraldust. Need ei laiene õppeasutustele kui kutse andjatele. Viimaste jaoks töötatakse välja eraldi hindamismetoodika ja materjalid (kutseeaduse § 22¹ lg 5), ülikoolides asendub see kaitstud lõputööga. Seega standardist tulenev töökogemuse nõude täitmine ja kontrollimine ülikoolidele kui kutse andjatele ei laiene.

Magistriõppe tudengite seas tehtud küsitlusest selgus, et huvi raamatupidaja kutsekvalifikatsiooni saamise vastu on. Uuring tehti 2017. aasta juunis ärirahanduse ja majandusarvestuse õppekavas majandusarvestusele ja audiitortegevusele spetsialiseerunud magistrantide seas ja oli üldkogumiülene. Küsimustik saadeti 96 I kursuse lõpetanud magistrandile, vastuseid laekus 45 (47%). Selgus, et valdavalt vastasid need, kes ka asjast huvitatud on, sest vastanutest ainult 3 ei olnud huvitatud kutsekvalifikatsiooni saamisest, 18 ainult siis, kui midagi täiendavalt tegema ei pea ning 24 tudengit (vastanutest 52%) olid nõus ka õppekavas katmata teemade kohta sooritama kutseksami.

Kuigi paljudel (51%) magistrantidel on töökogemuse nõue täidetud (vt joonis 22) ja nad saaksid ERK juures eksamit sooritada (kui ülikool ei taotleks kutse andja õigusi), siis praegu kehtiv süsteem ei võimalda osaeksameid (st eri eksamiosi) eraldi sooritada. Kuna raamatupidajatelt nõutakse kutsesüsteemi sisenemisel erialast töökogemust, siis võiks tudengitel olla võimalik ka erialapraktika sooritamise aega arvestada töökogemuse aja sisse nagu sertifitseeritud raamatupidaja kutse puhul Tšehhis.



Joonis 22. Vastanute töökogemus raamatupidajana

Allikas: autori koostatud

Üks võimalus kutseüsteemi jätkusuutlikkuse tagamiseks oleks ka variant kui kõrgkoolid võimaldaksid soovi avaldanutel sooritada (1 kord tasuta) kutseksam magistritöö kirjutamise asemel. Autori tehtud küsitlusest selgus, et seda võimalust kasutaks TTÜ-s 39 magistranti 96-st st 40% majandusarvestuse ja audiitortegevuse suunal õppijatest. Kuigi teooriale tuginedes ei peaks doteerima kõrgema taseme kutseeksameid, siis kutsekvalifikatsioonisüsteemi käivitamiseks oleks see algselt vajalik.

Eesti jaoks oleks teoreetiliselt võimalikud järgmised stsenaariumid:

1. Magistriõppe õppekavas katmata kompetentside puhul teha kutseksam (sarnaselt Tšehhile, kus kutse taotlemisel osa tasemeõppekava järgselt sooritatud eksameid arvestatakse, aga kõrgkool lõpetatakse ikkagi magistritööga).
2. Anda koos magistritööga ka kutse ning väita, et õppekava läbides saadakse vajalik kompetentsus.
3. Anda võimalus magistritöö asemel sooritada kutseksam.
4. Mitte midagi kehtivas süsteemis muuta.

Kuna uuringust selgus, et magistrantidel on huvi kooli lõpuks saada ka kutsetunnistus, siis oleks täiendavalt vaja uurida õppekavade vastavust kutsestandardile, et selgitada välja, kui palju vajalikest teemadest ja õpiväljunditest on kaetud.

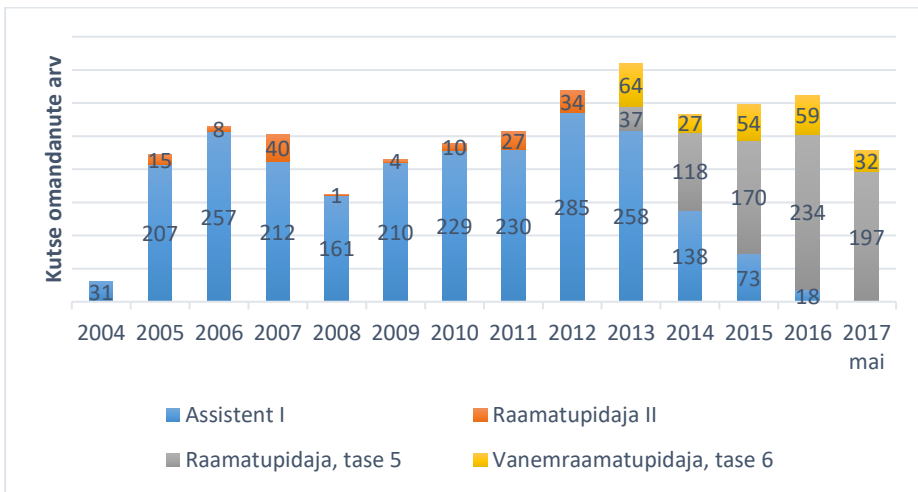
4.4 Hinnangud kutsekvalifikatsioonisüsteemi tulemuslikkusele ja ettepanekud kutse omistamise regulatsiooni arendamiseks Eestis

Riiklike kvalifikatsiooniraamistike praeguse ja tulevase rolli kohta riiklikus haridus-, koolitus- ja tööhõivepoliitikas hinnangut andes tuleks uurida:

- kui elujõuline on kvalifikatsioonisüsteem? Kas kvalifikatsiooniraamistik on muutunud riikliku kvalifikatsioonisüsteemi püsivaks osaks?
- kui märgatavaks on kutsekvalifikatsioonid muutunud? Kas õppurid ja tööandjad on raamistikest teadlikud ja kas nad saavad neist kasu, kui tegutsevad õppimise või tööhõive vallas?

Nähtavust on võimalik saavutada mitmel viisil, näiteks läbi riiklike andmebaaside ja teavituskampaaniate. (CEDEFOP, 2016) Eestis on loodud Kutseregister, mis, olles avalik,

võimaldab saada infot isiku kutsetunnistuse olemasolu, kehtivuse ja taseme kohta. Joonisel 23 on toodud registriväljavõtte raamatupidajatele omistatud kutsete kohta aastate ja tasemete lõikes.



Joonis 23. Raamatupidajatele omistatud kutset⁸ aastatel 2004-2017 mai

Allikas: Kutseregister

Raamatupidaja kvalifikatsiooni populaarsust kirjeldatavate tunnustena saab kasutada kvalifikatsiooni taotlejate ja raamatupidajatena töötavate isikute suhtarvu. Kui madalama taseme (assistent I ja 5. taseme) tunnistus, mis on tähtjatu, on ca 16% raamatupidamisvaldkonnas töötavatest isikutest, siis 6. taseme tunnistus omab ainult 1,5%. Mida tööandjad oluliseks peavad ja miks on huvi kõrgema taseme eksami vastu vähene? Mida ja kuidas tuleks muuta? Järgnevalt püütakse seda analüüsida nii autori enda kui ka varasemate uuringute tulemusi kokku võttes.

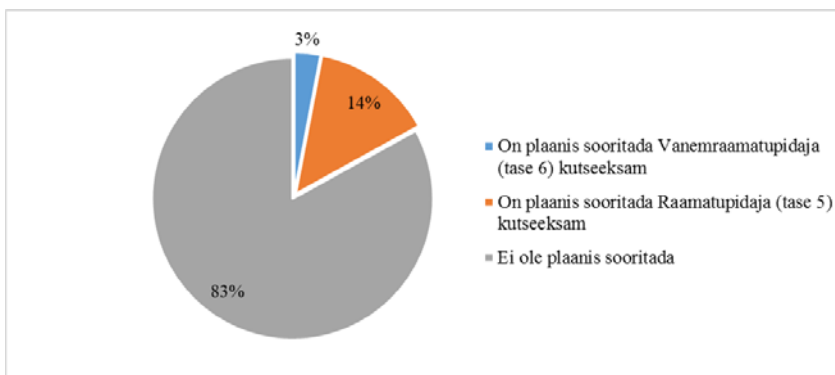
Madalama taseme (assistent ja tase 5) kutsetunnistuste arvu märkimisväärselt suuremat arvu võib põhjendada ka sellega, et kutseeksami finantseerijaks on olnud tasemeõppes õppijatel kutseõppeasutus (riigieelarvest eraldatud rahast).

Kadakase (2016) uuringust selgus, et enam kui veerandil juhtudel (27%) on olnud finantseerijaks eksamisooritaja ise. Küsimusele, kas need, kelle finantseerijaks oli kas haridusasutus või tööandja, oleksid sooritanud kutseeksami, kui nad oleksid pidanud eksami eest ise tasuma, vastas 48%, et oleksid olnud nõus ka ise tasuma (Kadakas, 2016 lk 34) Kuna 2018. aastal tõsteti 5. taseme eksamitasu 75 eurolt 133 eurole, siis arvan, et enda eksami eest tasujate hulk võib jääda väiksemaks.

Kadakase (2016) uuringust selgus ka, et madalamatel tasemetel töötavatel raamatupidajatel on rohkem motivatsiooni ja tahtmist raamatupidaja kutseeksameid sooritada. 70-st küsitletud kutsetunnistuseta raamatupidajast kümme soovis teha raamatupidaja 5. taseme eksamit ja kaks soovis teha 6. taseme eksamit. Seega

⁸ Kuigi praeguseks on kehtetuks tunnustatud nii raamatupidaja assistent I kui ka raamatupidaja II kutsestandard, siis kõik II tasemete alusel väljaantud kutsetunnistused kehtisid vastavalt väljastatud tähtaegadele. Kutsetunnistusi aga uute vastu ümber ei vahetata, vaid soovi korral väljastab kutseregister kutsetunnistuse omanikule uue kutsetaseme kohta õiendi. Kusjuures kutsetunnistusele, mis on väljastatud eelmiste kutsestandardite alusel, on kutseregistris lisatud uue raamistiku tasemenumber. (Blank, 2012)

raamatupidajate huvi kõrgema taseme vastu ei ole kuigi suur, mida kinnitab ka eksamil osalenute väike arv. 83% vastanutest puudus huvi kutseeksami vastu (vt joonis 24).



Joonis 24. Vastanute kavatsus sooritada kutseksam

Allikas: Kadakas, 2016

Kui sertifitseerimisega kaasneks materiaalne hüve ja piisavalt töökohti, motiveeriks see raamatupidajaid kutsetunnistust omandama. (Ving, 2014 lk 49).

Käesoleva töö autori poolt 2016. aastal 6. taseme kutsetunnistust omavate raamatupidajate seas tehtud küsitlusest selgus, et 64% vastanutest ei olnud nõus väitega, et tööandjad peavad kutsetunnistust oluliseks ja see on kajastunud ka kõrgemas töötasus. Küll aga nõustus üle poole vastanutest osaliselt sellega, et tulevikus võivad tööandjad pidada kutsetunnistust oluliseks ja see võib kajastuda ka kõrgemas töötasus.

Seda, et tööandjad kutsetunnistust praegu veel oluliseks ei pea ja hindavad hoopis töökogemust, kinnitas ka autori poolt tehtud CV-Online andmebaasi töökuulutuste analüüs. Ka Reismann (2017) tehtud küsitluse tulemuste alusel saab järeldada, et Eestis on siiski kõige olulisemaks nõudeks kandidaadi eelnev töökogemus. (Reismann, 2017 lk 54). Põhjus, miks haridus ei ole praegu raamatupidaja värbamisel oluline faktor, on autori arvates see, et enamik (73%) raamatupidajatest ongi kõrgharidusega. Kutseharidusega raamatupidajatel on erialane haridus ning raamatupidamisalane kutseõppe tase on läbi aastakümnete olnud tugev (sisaldab erialaseid praktikaid jne).

Ka Bagnetova (2017) uuringu kohaselt pidasid nii raamatupidajad kui ka firmajuhid inimressursside teguritest olulisemaks töökogemust, oskusi ja õppimisvõimet ning kõige vähem haridust. Ühe põhjusena, miks hariduskäiku nüüdisajal enam esmatähtsaks ei peetud, toodi välja, et üha rohkem on töötajate seas kandidaate, kes on lõpetanud maineka haridusasutuse majandusarvestuse eriala, kuid tööle asudes selgub, et vajalikud oskused ja teadmised siiski ei ole piisavad.

Kuna kõrghariduses on nn vaba õppekavaarendus, siis taasiseseisvumisjärgselt majandusalast haridust pakkunud õppeasutuste väljaantud tunnistustel ei ole enam kuigi suurt väärtust tööandjale, kes värbab raamatupidajat. Seega haridusasutuse tunnistus ei tarvitse tööandjale anda nn "signaali", st ei rakendu Stiglitz'i sõelumisteooria, mis käsitleb haridustunnistust kui signaali tööandjale.

Suure tõenäosusega tulevikus situatsioon muutub seoses kutseeksami sooritamisega kutsekooli lõpus või kui kõrgkoolid hakkavad taotlema ka kutseandja õigusi, viies õppekavad vastavusse kutsestandardiga.

Kui Oras *et al* (2010) uuringust selgus, et Eestis astutakse kõrgkooli sageli eesmärgiga saada "paber", siis praegu raamatupidajana töötamisel ei ole see määrav. Seega saab

väita, et raamatupidamise õpingute alustamise motiiv on pigem teadmiste omandamine ja hariduse sisu väärtustamine.

Kuigi Eestis toimib vaba konkurents ning nii tööle kandideerijal kui ka tööandjal on täielik info, ei rakendu Beckeri (1964) inimkapitali teooria, millest lähtuvalt käituvad nii tööandja kui ka töötaja ratsionaalselt: üks valides hariduse põhjal ja teine haridusse investeerides. Kuna raamatupidaja palkamisel ei ole määravaks kõrgharidus, siis Eestis ei leidnud kinnitust ka credentialism'i teooria (Brown 1995), mille kohaselt ei taga haridus paremat positsiooni mitte paremate teadmiste või oskuste tõttu, vaid seepärast, et kõrgharidusega inimesed kontrollivad juurdepääsu võtmepositsioonidele ühiskonnas.

Kuigi uuringust selgus, et raamatupidajatelt oodatakse/peetakse oluliseks õppimisvõimet, siis tööandjad raamatupidajat värvates ei seosta haridustaset õppimisvõimega. Seega võib väita, et Thurow (1975) järjekorrateooria Eestis ei ole rakendust leidnud. Thurow väitis, et isegi kui koolid ei õpeta tööeluks vajalikke konkreetseid oskusi, tõstab kõrgem haridustase inimese õppimisvõimet. See teeb kõrgema haridustasemega noore väärtuslikumaks tööandjale, kuna väljaõppega seotud kulud peaksid olema madalamad.

Gavrilova (2017) uuringust selgus, et 30% tööandjatest eelistab tööle võtta rakendusliku kõrgharidusega raamatupidaja, 21% vastajatest väärtustab bakalaureusekraadi, 17% kutsekeskharidust ja 14% tööandjatest eelistab võtta tööle magistrikraadiga raamatupidaja. Tööandjatest enamiku (63%) arvates ei mõjuta raamatupidaja lõpetatud õppeasutus töölevõtmist. (Gavrilova, 2017 lk 33) Siit võiks teha kaks järeldust: 1) kuigi paljud tööandjad ei pea haridust oluliseks, hindavad nad pakutavat raamatupidamisalast tööd kõrghariduse madalama astme „vääriliseks“. Tõenäoliselt on tegemist valdavalt mikro- või väikeettevõtetega; 2) Eestis on raamatupidamisalase rakenduskõrghariduse omandanutel erialased teadmised ja oskused (ka praktikatel saadud kogemused) väga heal tasemel.

Eestis on valdavalt väikeettevõtted (01.01.2017 oli majanduslikult aktiivseid mikro- ja väikeettevõtteid 119 070, mis moodustas 98,9% ettevõtete koguarvust), kes ei vaja raamatupidamisega tegelevalt isikult kõrgemale tasemele vastavaid teadmisi. Väikeettevõtted ei oleks ka nõus rohkem maksma, kui teenuse pakkujal vastav tase oleks, sest sageli nähakse raamatupidamist kui kohustust ja raamatupidamisteenust loodetakse saada võimalikult soodsalt. Majanduslikult aktiivseid keskmise suurusega ja suurettevõtteid oli seisuga 01.01.2017 Eestis 1380 (Majanduslikult..., 2017) ja neis oleks vaja kõrgema taseme teadmistega raamatupidajaid.

OSKA raportist selgus, et arvestusala töökohtade arv on kahanemas ja tööjõu pakkumine ületab nõudlust. Prognoosi kohaselt on aastaks 2020 pea- ja vanemraamatupidajaid 1040 võrra vähem ning keskastme raamatupidajaid 1400 võrra vähem kui 2013. aastal. Viimaste aastate tasemeõppe lõpetajate arv raamatupidamisega seotud erialadel 2012/13.–2014/15. õppeaastate keskmisena – 610 lõpetajat aastas – ületab prognoositud aastast tööjõuvajadust oluliselt (Tabel 37).

Tabel 37. Tööjõunõudlus 10 aasta perspektiivis

	Pakkumine: lõpetajaid aastas, 2012/13-2014/15 keskmise	Nõudlus: uue tööjõu vajadus aastas	Pakkumine ületab nõudlust
Pea- ja vanemraamatupidaja, finantskontroller, analüütik	270	235	35
Keskastme raamatupidaja	235	15	220
Palgaarvestaja, arveametnik	105	0	105

Allikas: Autori koostatud, Sõmer, 2016 lk 118 andmetel

Võib hinnata, et tööjõu pakkumine ületab nõudlust 100–200 inimese võrra aastas ja see suureneb seoses 5. taseme kutseõppe järsult kasvanud vastuvõtu tõttu. Arvestades tihenevat konkurentsi võib suureneva soov sooritada 5. taseme kutseksam just ennekõike “iseõppinud” või muu valdkonna õppekava lõpetanud isikutel, et tõestada kompetentsust raamatupidamise valdkonnas.

Eestis on ennekõike probleemiks raamatupidajate vähenemine huvi kõrgema taseme kutsetunnistuse vastu. Kuna kõrgema taseme eksam maksab ja tunnistus on tähtajaline, siis isikud käituvad ratsionaalselt, kippudes kulusid võrdlema saadava tuluga (*cost-benefit* ehk kulu-kasu põhimõte). Inimkapitali investeerimine on mõttekas ja tasuv, kui inimese tehtud kulutused kompenseerib hiljem suurem töötasu. Kui tööturg ei hakka toetama (st raamatupidaja ei tunnetata, et tema töötasu sõltuks kutsetunnistuse olemaolust), ei teki ka motivatsiooni. Need, kes sooritavad eksami eneseteostusest, ei tarvitse hiljem kvalifikatsiooni taastõendada. 2017. aasta kevadel oli kutsetaseme taastõendajaid ainult 50%. Et tööjõuturul tekiks nn kriitiline arv kõrgema taseme tunnistusi, tuleks taastõendamise tasu madalal hoida. Kuna uuringust selgus, et takistuseks on olnud ka koolituste nõutava mahu mittetäitmine, siis tuleks luua e-keskkonna näol täiendavaid võimalusi soodsamaks enesetäienduseks. Täienduskoolituse (CPD) mahtu ei ole võimalik vähendada. See on niigi väga madal (1/3 sellest, mis sätestatud rahvusvahelistes standardites ja paljudes teistes riikides) ja kui seda hakata vähendada, ei täida kõrgema taseme tunnistus oma eesmärki (st tagada kõrgemal tasemel kompetentsus sellises vägagi muutuv valdkonnas nagu raamatupidamine).

Arvan, et Eesti jaoks oleks optimaalne, kui piirduks kahe tasemega. Madalam tase kutsekooli lõpetanutele, soovi korral ka bakalaureuse tasemel õppinutele ja nn töömaailmast tulijatele ERK-s ja ainult 1 tase hiljem, mida võiks ühildada audiitorite raamatupidamise eriosaga (eksami sooritamiseks nn töömaailmast tulnud soovijatele) ning magistriõppe tasemel omistada kutse majandusarvestuse õppekava läbinutele. Olles uurinud arenguid teistes riikides, tuleb märkida, et raamatupidajate kutsetasemeid on vähendatud. Tšehhis on süsteemi muudetud kolmelt tasemelt kahele, Lätis kahelt ühele. Läti on Eestist rahvastiku arvult pea 1,5 korda ja Tšehhi ligi 8 korda suurem. Rohkem tasemeid ei pane kutsesüsteemi paremini toimima ega tööandjaid kvalifikatsioonitunnistusi rohkem hindama. Kui tööturg ei toeta (ei näe kutsetunnistuse vajadust), siis ka need, kes on kõrgema taseme kutseksami sooritanud, ei näe vajadust iga 5 aasta tagant maksta, et taastõendada oma taset. Seega vajaks täiendavat uurimist, kas tööturg Eestis ikka vajab raamatupidajatele kolme kutsetaset.

Kui palju töökohti on tänapäeval Eestis pakkuda 7. taseme raamatupidajatele? Sertifitseeritud töötaja soovib suuremat töötasu – aga kui pole piisavalt töökohti, kus vastava tasemega inimesi vaja on, siis ei olda ka motiveeritud kutsetunnistust omandama. Vingi (2016) tehtud uuringus tõid tööandjad probleemina välja, et Eestis on palju väikeseid ettevõtteid, kes püüavad minimaalsete kulutustega läbi saada ning just

raamatupidamine võib olla koht, kust kokku hoitakse. Lisaks on palju ettevõtteid, kus raamatupidajad tegelevad kitsa tööloiguga ning nende vastutusala pole kuigi suur. Kui tööturul liiguksid ainult kõrget töötasu nõudvad sertifitseeritud spetsialistid, siis paneks see niisugused ettevõtted üsna nukraste olukorda. Kõrge kvalifikatsiooniga inimene otsib töökohta, kus talle ka vastavat töötasu makstakse. Kuna ettevõtete juhid ei väärtusta praegu veel raamatupidamist kui elukutset ja ei ole nõus töötasu tõstma, siis ei ole raamatupidajad ka motiveeritud sertifikaati taotlema, sest sellega ei kaasne materiaalset hüve. (Ving, 2014 lk 50)

Tööandjate teadlikkus kutseksamite sisust ja olemusest on madal. Nad soosivad eksami tegemist, kuid ei nõua ega eelda seda tööleasujatelt ja töötajatelt. Autori arvates toob muutuse kvalifikatsioonieksami sooritamise nõue haridusametuse lõpetamisel ja tasemete kajastamine lõputunnistustel. See teeb raamistikud nähtavaks mitte ainult õppuritele, vaid ka tööandjatele. Kvalifikatsioonisüsteemi jätkusuutlikkuse aluseks on Eestis loodud tugev õiguslik alus ühes selgete poliitiliste eesmärkidega, et tagada ja selgitada raamistiku tulevikurolli. Viimane väljendub kutseeadusest tulenevas nõudes sooritada kutseõppe lõpetamisel kutseksam (5. tase).

Kui vaadata 5. taseme sooritanute osatähtsust, siis 2017. aasta kevadel suutsid eksami sooritada ainult 48%. Kuna kutsekooli lõpetamiseks tuleb edaspidi sooritada kutseksam, mida peaaegu pooled õppurid ei ole suutelised tegema, siis ei saa ka olukorda heaks pidada.

Kutse- ja rakenduskõrgkoolide esindajad on leidnud, et raamatupidaja kutseksamid peaksid olema elektroonilised, mis lihtsustaks statistilise informatsiooni kogumist nende eksamiküsimuste kohta, millele vastamisel kõige sagedamini eksitakse. Praegu on olemas vaid osaline statistika eksamite teatud valdkondade kohta, mille tõttu kõige sagedamini läbi kukutakse. (Arvestusala õigusraamistiku..., 2016 lk 67) Raamatupidajatelt tuli kõige selgem vastukaja õigusaktide kui abimaterjalide kasutamise võimaldamise puudumise kohta eksami sooritamisel. (Kadakas, 2016)

Kvalifikatsiooniraamistike püsivus ja jätkusuutlikkus kajastub riigi finants- ja inimressursside investeerimises neisse. On reaalne vajadus raha- ja inimressursi järgi, et tõhustada tööd seniks, kuni kutsekvalifikatsioonisüsteem muutub täielikult toimivaks. Tarvis on leida rahastus kutseksamite elektroonilise keskkonna tekitamiseks ja sisu loomiseks (ka iga-aastaseks ajakohastamiseks) raamatupidaja kõigile kutsetasemetele ning taseme 6 taastõendamiseks. Eksami sooritamine elektroonilisel kujul aitaks mingilgi määral hinnata arvuti kasutamiskust, mis on oluline ja mida praegu madalama taseme eksamil ei ole võimalik muud moodi teha.

2011. aastal oli Rahandusministeerium seisukohal, et on kaks tegevusvaldkonda, kus tulevikus raamatupidajate kutsetunnistuse nõude kehtestamine kõigepealt kõne alla võiks tulla. Nendeks on avalik sektor (st riik ja kohalik omavalitsus) ning arvestusalaseid teenuseid osutavad ettevõtjad ehk raamatupidamisteenuse osutajad. Erasektori ettevõtja raamatupidaja puhul atesteerimisnõuete kehtestamine praegu aktuaalne ei ole. (Penjam, 2011) Ka ERK on veendunud, et kutsetunnistuse olemasolu on kvaliteedimärk ja on teinud ettepaneku, et kutsetunnistuse olemasolu peaks teatud ettevõtetele olema kohustuslik (näiteks ettevõtetele, kes osutavad raamatupidamisteenust). Põhjendusena on toodud, et raamatupidamisteenust osutavast ettevõttest avalikkusele suunatud finantsaruannete koostamise teenust telliva raamatupidamiskohustuslase juhatusel ei ole üldjuhul vajalikke teadmisi ega majanduslikult otstarbekas piisava põhjalikkusega kontrollida raamatupidamisettevõtte koostatud aruannete nõuetekohasust. Sellises olukorras on juhatusel, kes vastutab

raamatupidamiskohustuslase raamatupidamise korraldamise eest, piiratud võimalused tagada, et avalikkusele suunatud arvestusalane info on õigeaegne, objektiivne ja ammendav. Seetõttu on oluline, et seaduse alusel raamatupidamisteenust osutavat ettevõtet seaduse alusel esindav isik oleks piisavate kutsealaste oskustega ja usaldusväärne.

BDO Eesti AS tehtud uuringu „Arvestusala halduskoormuse uuring 2011“ kohaselt leidis ligikaudu 46% vastanud arvestusala ekspertidest, et raamatupidamisteenust osutavas ettevõttes tuleks raamatupidaja kvaliteetse ja usaldusväärse kutsetegevuse tagamiseks kasutada arvestuseksperthe. Samas ei toetanud osa vastanuid seda ettepanekut, leides, et raamatupidajate töö kvaliteeti reguleerib ärikeskkond ja et raamatupidaja tegeliku taseme ja oskuste parim hindaja on tema teenuseid kasutav ettevõtte. Inimese kvaliteeti näitab ennekõike tema töö ja kutsetunnistuse olemine on teisejärguline. (Arvestusala halduskoormuse..., 2011 lk 67)

Kutsetunnistuse olemise kohustuslikuks muutmine on kahe otsaga asi. Ühelt poolt puhastaks see tööturgu, sest väheste teadmistega teenusepakkujad solgivad oma hinnaga turgu. Teiseks on töötulemus kehv ja kvaliteet madal. Seega oleks abiks, kui teenusepakkujatel oleks sertifikaat. Ving (2014) on oma magistritöös kirjeldanud olukorda järgmiselt: *“Põhiprobleem ongi praegu need töötuks jäänud inimesed, kes kõikvõimalikke kursusi võtavad ja kutsuvad ennast pärast 40-tunnist kursust raamatupidajaks – tegelikult nad ei saa selle tööga hakkama. Nende lühikeste kursuste raames ei õpetatagi raamatupidamist reguleerivaid õigusakte, õpetatakse deebetit ja krediidit. Odava raha eest pakutakse koolitusi liiga palju, see solgibki turgu. Seetõttu ongi raske häid raamatupidajaid leida, sest valida tuleb nii paljude seast.”* (Ving, 2014 lk 108)

BDO tehtud uuringust (2011) selgus, et vastanud arvestusala ekspertidest ligikaudu 76% leidis, et pikas perspektiivis võiks avalikust huvist lähtudes osutada mõningates tegevusvaldkondades (näiteks avalikus sektoris raamatupidamisteenuse osutamisel) vajalikuks arvestusala eksperdi kutsequalifikatsiooni sidumine raamatupidaja kutsetegevusega. Põhjendusena toodi järgmist: *“Avaliku sektori eripäraks on asjaolu, et omanikul (rahval) puudub võimalus otse oma õigusi realiseerida. Seega peab riik regulatsioonide abil tagama, et riigiraamatupidamiskohustuslase ja kohaliku omavalitsusüksuse koostatud arvestusalane informatsioon oleks nõuetekohane. Nõuetekohane raamatupidamine on aluseks kvaliteetsele rahandusstatistikale, mis võimaldab omakorda analüüsida ja hinnata rahanduspoliitilisi otsuseid ja tuua välja riigi rahandusseisu muutused ajas. Riigisiselt on rahandusstatistika otseselt seotud majandusprognooside koostamisega ja seeläbi riigieelarve protsessiga. Seetõttu on oluline, et riigiraamatupidamiskohustuslase juhi ees raamatupidamise aastaaruande koostamise eest vastutav isik oleks usaldusväärne ja piisavate kutsealaste oskustega.”*

Tulenevalt avalikust huvist avaliku huvi üksuste tegevuse jätkusuutlikkuse, stabiilsuse ja läbipaistvuse vastu, on nende esitatava arvestusalase info õigeaegsus, objektiivsus ja ammendavus äärmiselt tähtis. Seetõttu on oluline, et avaliku huvi üksuse juhi ees raamatupidamise aastaaruande koostamise eest vastutav isik oleks usaldusväärne ja piisavate kutsealaste oskustega.

Vastanud arvestusala ekspertidest ligikaudu 70% leidis ka, et ülevaatuse kohustusest vabastamine oleks võimalik vandeaudiitori poolt osutatavate raamatupidamisteenuste korral. (Arvestusala halduskoormuse..., 2011 lk 69–70) Tõstatatud küsimustele pakutud lahenduste vastuargumendid on koondatud Tabelisse 38.

Tabel 38. Arvestusekspertide kutseüsteemi sõlmküsimustele pakutud lahenduste vastuargumendid

Rahandusministeeriumis tõstatatud küsimused	Vastuargumendid
Kas vabastada ettevõtte ülevaatus kohustusest, kui aruande on koostanud arvestusala ekspert?	Kui ettevõttel seadusest tulenevalt ülevaatus kohustus, siis ei saaks aruande koostamist ja kontrollifunktsiooni kokku panna. Kontrollifunktsioon tuleks hoida lahus. Tuleks välistada, et sama firma, kes teeb raamatupidamist, teeb ka auditit (sarnaselt Soomes, Norras, Rootsis). Kutsetunnistus ei garanteeri kvaliteeti.
Kas kehtestada kvalifikatsioonitunnistuse olemise nõuded avalikus sektoris töötavatele raamatupidajatele ja erasektoris raamatupidamisteenuse pakujatele?	<ul style="list-style-type: none"> Eestis väikesed vallad ja ametikohad võivad jääda väiksemates valdades täitmata. Kes erasektoris kontrolli teostama hakkab? Puudub ressurss. Tekitab suuremaid kulutusi turule sisenemisele (eelnev koolitus ja eksam, kõrgemal tasemel ka kulud CPD-le). Vähendab seal tööga hõivatud inimeste arvu, mille tagajärjel tõstab teenuse osutamise hinda kutsealal ja see ei oleks vastuvõetav väikeettevõtetele.
Kas siduda ACCA kvalifikatsioon Eesti arvestusala kutseüsteemiga?	<ul style="list-style-type: none"> Otsest vajadust ei näe, sest ACCA kvalifikatsiooni tunnustavad kõik riigid Euroopa Liidus vastavalt vastastikuse tunnustamise direktiivile*. On teisigi rahvusvahelisi kutsekvalifikatsiooni tunnustamise süsteeme ja antavaid tunnistusi. ACCA kutsetunnistuse omandamine on kallis. Eksam ei kata Eesti seadustikku. Taotlejalt ei nõuta kõrgharidust.

*International qualifications, European Centre for the Development of Vocational Training (Cedefop), Publications Office of the European Union, 2012

Allikas: autori koostatud

Käesoleva töö autor ei näe vajadust ja ei nõustu OSKA raporti (Sõmer, lk 75) toodud ettepanekuga kaaluda 6. ja 7. taseme kutsestandardile spetsialiseerumiste lisamist – nt controlling, analüütika, audit, valdkonnaspetsiifiline IKT. Kuigi ACCA kõrgema taseme valikmoodulis on võimalik valida 2 eksamit 4-st, on Eesti niivõrd väike, et vajadus spetsialiseerumiseks puudub.

Kas Eestis on üldse tarvis kutsekvalifikatsioone? Muidu võiks piirduda madalamal tasemel haridusasutuse tunnistusega, sest kutseõppe tasemel on tugev erialane ettevalmistus ja haridusasutused peaksid selekteerima, et lõpetajal oleksid piisavad erialased teadmised ja oskused ning praktika kaudu omandatud töökogemus. Kõrghariduse bakalaureusetasemel pole paljusid raamatupidamise valdkonna aineid ja nõutav praktika ei ole nii spetsiifiline, mistõttu on autor arvamisel, et eksameid suudaksid sooritada vähesed. Samas on tarvis, et kutseühingu (ERK) kaudu saaksid eksameid sooritada need inimesed, kes on kas õppinud kõrgkoolis või ka muul erialal, täiendanud ennast kursusel ja elukestvast õpest lähtuvalt tuleks neile anda võimalus oma oskusi tõestada.

Magistritasemel tuleks kaaluda sarnaselt Tšehhile õppekavas sisalduvate teatud ainete sooritamise arvestamist ja töötada välja kutseeksami süsteem osaeksamitena. Üks võimalik viis kutseüsteemi jätkusuutlikkuse tagamiseks oleks ka variant, kus kõrgkoolid võimaldaksid lõpetajatel sooritada üks kord tasuta kutseeksami magistritöö kirjutamise

asemel. Autori tehtud küsitlusest selgus, et seda võimalust kasutaksid TTÜ-s 39 magistranti 96-st (st 40%) majandusarvestuse ja audiitortegevuse suunal õppijast.

Konkreetsed ettepanekud ERK-le:

1. Kui Audiitorkogu aktsepteerib (ka IES 7 võimaldab) teatud juhtudel audiitoritelt väiksemas mahus täienduskoolitusi (rasedus-, sünnitus-, lapsehoolduspuhkusel viibimine või üle nelja kuu töövõimetuslehel), siis raamatupidajatele ei ole CPD mahu vähendamise võimalusi. Arvestades, et Eestis on üle 92% raamatupidajatest naised, võiks raamatupidajatel 6. taseme taastõendamisel arvesse võtta ka lapsehoolduspuhkusel olemise aega ja sel perioodil koolitusmahtu 5-aastase perioodi sees.
2. Tulenevalt CPD eesmärgist täiendada erialaseid teadmisi ja kutseoskusi ühiskonnale kindlustunde andmiseks, et nõutud kutsealased oskused oleksid teenuste osutamiseks piisavad, peaks Eestis raamatupidajatel nõutav CPD olla kaks korda suurem kui praegu kehtiv, st 16 tundi aastas (nagu Soomes, kus mittestruktureeritud CPD-d ei arvestata). Selleks, et tundide arvu suurendamine ei muutuks taastõendamise piiranguks, tuleks luua e-keskkond. See aitaks tagada koolitusmahu täitmise ja oluliste muudatustega kursisoleku (ka lapsehoolduspuhkusel olijatel).
3. Kui praegu toimub taastõendamine Eestis ainult sisendipõhiselt, dokumentide alusel ja VÕTA hindamis põhimõtted on formaalsed, sisaldades töökogemuse nõuet aastates ja koolitust tundides, siis tulevikus aitaks e-keskkond CPD hakata hindama väljundipõhiselt.
4. Kuigi uuringust selgus, et taastõendamisel peeti töökogemuse nõuet mõistlikuks, tuleks sellest loobuda, sest viimane ei tarvitse kajastada erialast arengut ega aidata hinnata kompetentsust. Tänapäeval ei nõuta CPD arvestamise tingimusena töökogemust, seda ei näe ette standard ega nõuta ka audiitoritelt.
5. Vanemraamatupidaja (6. taseme) taastõendamisel arvestatakse, et kui taotleja on ise erialase täienduskoolituse andja, siis võib ta oma täienduskoolituse mahust katta kuni 20 akadeemilise tunni ulatuses koolituse andmisega. Kuna raamatupidajatel ei ole koolituste eesmärgi, koha ja sihtgrupi suhtes kitsendusi, on vaja täpsustada nõudeid dokumentatsioonile, kui arvestatakse tegevust koolitajana (st, kuidas nõuete täitmist peab tõestama). Näiteks nõudma koolitajalt käsunduslepingu koopiat ja koolituse kava. Viimane võimaldaks hinnata, kas koolitused olid asjakohased.
6. Samuti tuleb koolitaja tegevusena kaaluda taotleja tegevust raamatupidamispraktika ettevõttepoolse juhendajana. Päris õige ei ole võrdsustada mainitud tegevust koolitaja tundidega, küll aga võiks ühe praktikandi juhendamist arvestada samaväärselt näiteks 4-tunnise koolitusega, võttes maksimaalselt arvesse kolme praktika juhendamist arvestusperioodi jooksul. Tegevust tõendavate dokumentidena võiks nõuda kooli ja ettevõtte vahel sõlmitud praktikale suunamise lepingu koopiat ning juhendaja allkirjastatud praktikapäeviku või muu sarnase dokumendi koopiat. Kui praktika juhendamist arvestatakse taastõendamisel (nagu uuringust selgus, on raamatupidajad sellest võimalusest huvitatud), siis raamatupidajate kõrgendatud huvi aitaks kaasa ka õpilaste praktikakohtade leidmisele.
7. Oluline on ka juhtivraamatupidaja (tase 7) hindamisstandardit täiendada auditaalaste teemadega, sest käesoleval ajal ei ole selles dokumendis auditist

sõnagi, kuigi kutsestandardis olevas kutsekirjelduses on toodud, et 7. taseme juhtivraamatupidaja tegeleb finants-, juhtimis- ja maksuarvestusega, finantsaruannete analüüsiga, kulu- ja eelarvestusega ning audiitorkontrolliga. Samas on ka kohustuslike kompetentside all toodud teadmised auditi alustest.

5 TULEMUSED JA JÄRELDUSED

Uurimisküsimus 1: Kas või kuidas piirata isiku võimalust osaleda tööturul?

Kas kutsetunnistus tagab kvaliteedi ja sissetuleku suurenemise?

Kui kutsealane regulatsioon näeb ajalooliselt ette kolme taset, mis võimaldab kontrollida üksikisiku õigust osaleda valitud tööturul – registreerimine, sertifitseerimine ja litsentside väljaandmine – siis raamatupidajatele ning raamatupidamisteenuse pakkujatele on tänapäeval valdavalt rakendatud sertifitseerimist. Uuritud riikidest oli litsentseerimine kasutusel ainult Norras ja sedagi ainult raamatupidamisteenuse pakkujatele. Tänapäeval võiks öelda, et on tekkinud ka nn neljas variant – autoriseerimine. Viimane paigutub kontrolli taseme poolest sertifitseerimise ja litsentseerimise vahele. Autoriseerimise puhul ei ole ka piiratud tööturul osalemist (st teenuse pakkumist), küll aga on autoriseeritud raamatupidajatele antud täiendavad õigused/kohustused, mis on ka seadustega reguleeritud. Autoriseerimine on kasutusel Rootsis.

Kas litsentseerimise ja sertifitseerimisega kaasneb ka vastutus ebakompetentsuse eest? Kuigi nõuded kompetentsusele ja etikastandardid võivad olla kõrged, ei tarvitse need eksamil hästi kontrollitavad olla. Näiteks Eestis toimunud raamatupidajate 5. ja 6. taseme kutseeksamil on ainult üks kutse-etikat käsitlev küsimus. Inimesed, kes peavad oluliseks kvaliteeti, ei palka praegugi raamatupidajat valimatult. Seega ei ole sertifitseerimine praegu põhiline ega isegi mitte oluline miinimumkvaliteedi tagatis. Sertifitseerimise peamine eelis litsentseerimise ees on selle paindlikkus. Vaba sisenemine on tagatud. Sarnaselt litsentseerimisele on kvaliteedi signaal teenuse tarbijale edastatud (Young, 1985). Oluline riskikoht kvaliteedi tagamisel on muidugi ka kutseeksami raskusaste ja kas kasutatakse samu ülesandeid ning kas neid ka avalikustatakse.

Nn avalikkuse kaitsmine sõltub sertifitseerimise ja litsentseerimise puhul suuresti ka sellest, kuidas on tõestatav jätkuv erialane täiendusõpe (edaspidi CPD). Ebaõnnestumise vältimiseks tuleks perioodiliselt hinnata, kas praktikud on jätkuvalt kompetentsed. Praktikud saavad tavaliselt täita täiendõppe alaseid nõudeid, osaledes erialastel konverentsidel või kursustel.

Varasematest uuringutest võib järeldada, et teatud kutsealadel on litsentseerimine põhjendatud. Samas on palju tõendeid, mis kinnitavad, et litsentseerimine on kvaliteedi suhtes neutraalne ning mõnikord võib tarbijatele isegi kahju põhjustada. Litsentseerimine tekitab suuremaid kulutusi turule sisenemisele (eelnev koolitus ja eksam), tõstab teenuse osutamise hinda kutsealal ja vähendab seal tööga hõivatud inimeste arvu. Gordon M. Weber aga väidab, et raamatupidajate sertifitseerimine ei põhjusta tasude olulist suurenemist. Weber arvab, et spetsialisti eelistatud seisund, mis võimaldaks talle maksta kõrgemat tasu, oleks esinenud ka ilma akrediteerimise programmita. Kliendid ei maksaks kõrgemat tasu, kuna raamatupidamisteenuse tasu põhineb tunnitasu. Tema arvates täidab spetsialist ülesande lühema ajaga ja isegi suurema tunnitasu puhul klient säästab tegelikult raha. Eestis sõltub raamatupidamisteenuse tasu valdavalt dokumendide arvust, kuid kokkuvõttes taandub see samale st spetsialist teeb töö lühema ajaga ja suudab seega ettenähtud aja jooksul rohkem.

Sertifitseerimise eesmärk peaks olema selliste isikute väljaselekteerimine, kelle teadmised vastavad teatud kutsetasemele kehtestatud nõuetele, tõstes seeläbi

pakutavate teenuste üldist kvaliteeti. Sertifitseerimise ja litsentseerimise vajadust on põhjendatud teenuse tarbijate kaitsmisega, kuna nad ei ole piisavalt teadlikud teenuse kvaliteedist. Teisiti väljendades: süsteemist peaksid olema huvitatud/kasusaajad teenuse tarbijad. Tekib küsimus, kas sellist süsteemi peaks doteerima riik, nagu raamatupidajate taseme 5 puhul praegu Eestis on?

Sertifitseerimise ning sissetulekute suuruse vahelise seose väljaselgitamine on raske. Sellest tulenevalt ei oleks õige hakata kutsetunnistuse olemasolu seostama inimese sissetulekuga. On nn isikulised karakteristikud, mida muuta ei saa. Mõni ongi elus edukam ja ta palk oleks kõrgem ka ilma kutsetunnistusega. Edu ja sissetulek ei pruugi olla seotud kutsetunnistuse olemasoluga.

Kui investeeritakse inimkapitali, siis võiks saada lisatulu, st pakutavad teenused võiksid olla kõrgema tasuga. Kas 6. tase oleks Eestis ikka tasuv investeering? Siit järgmine küsimus: kes peaks katma 6. taseme eksamiga seonduvad kulud? Riik või inimene, lootes et tööturg hiljem kompenseerib kõrgema töötasu näol? Edasiõppimise ja 6. taseme eksami üle otsustades peaksid inimesed võrdlema oma heaolu ja tulevase sissetuleku juurdekasvu neil tekkivate lisakuludega: eksamiks, ettevalmistuskursusteks, ERK korraldatavaks konsultatsiooniks, eksamitasuks ja hiljem taastõendamiseks vajalikeks koolitusteks. Arvutustest selgus, et sertifitseeritud raamatupidaja igakuine töötasu peaks kulutuste katmiseks olema 14,35 € võrra suurem kui neil, kel 6. taseme sertifikaati ei ole. Samas see palga erinevus ei ole märkimisväärne, kuid aasta kohta on kutse säilimisega kaasnev kulu ca 170€.

USA-s puudub vajadus riiklikult doteerida raamatupidajate sertifitseerimist ja litsentseerimist, sest tööturg kajastab seda valdavalt palkade erinevustes. Sama ei saa aga märkida väiksemate riikide kohta, kus enamiku moodustavad väikeettevõtted. Uuringust selgus, et analoogselt Eestile, ei kajastu kõrgem kvalifikatsioon töötasu erinevusena ka näiteks Lätis, Leedus, Tšehhis. Olenemata sellest, et naaberriikides Roots, Soomes ja Norras võib töötada samuti ilma kutsekvalifikatsioonita, on sealseid kvalifitseeritud raamatupidajad paremini tasustatud.

Sertifitseerimisega võib küll edastada signaali kvaliteedi kohta, kuid kas seda vajatakse ja ollakse selle eest ka nõus rohkem maksma? Raamatupidajate puhul kipub tööjõu pakkumine ületama nõudlust ja tööandjad lähtuvad valiku tegemisel suuresti töötasu suurusest. Raamatupidaja palkamisel Eestis ei ole praegu määravaks kutsetunnistuse (st sertifikaadi) olemasolu ning viimane ei taga ka kõrgemat töötasu. Kokkuvõtvalt võib nentida, et igasugune sertifitseerimine ja litsentseerimine on ennekõike vajalik selliste kutsealade puhul, kus isik võib oskamatusena kahju tekitada. Eestis tuleks see raamatupidamise valdkonnas kõne alla eeskätt börsiettevõtete puhul. Viimaseid on aga väga vähe, valdavalt (99%) on Eestis väike- ja mikroettevõtted.

Kas tuleks praegu kehtiv nn sertifitseerimine muuta Eestis kohustuslikuks? Turul puudub vajadus selle järele. Kui sertifitseerimine oleks kohustuslik, siis oleks tegemist litsentseerimisega, tekivad eelpool mainitud probleemid ja tihtilugu ei taga litsentseerimine kvaliteeti.

Kui analüüsida kutsesüsteemi poolt- ja vastuargumente, siis üks olulisemaid positiivseid aspekte on see, et kutsetasemed muutuvad riigisiselt ja rahvusvaheliselt võrreldavaks. Samuti loob kutseeksamisüsteem võimaluse tõestada elukestvas õppes omandatud kompetentsust ilma erialakooli lõpetamata.

Uurimisküsimus: 2. Kuidas on arenenud raamatupidamine kui kutseala Eestis ning millised tegurid on seda enim mõjutanud?

Kuidas on Eestis raamatupidamisspetsialiste koolitatud ning kellele ja millistel tingimustel on antud kutse/kvalifikatsioon?

Millest on tingitud muutused eri perioodidel?

Kuigi raamatupidamine kui distsipliin on väga vana, on tegemist suhteliselt uue elukutsega. Tänapäeval on raamatupidaja ametikohal ja tööülesannetel oluline koht ühiskonnas. Kui algselt peeti nn raamatute pidamist kontoritöö hulka kuuluvaks, siis ühest ametikohast organisatsioonis on välja kasvanud teenusevaldkond, saavutades üha enam autonoomsust.

Kui algselt hakati raamatupidamist õpetama meessoost isikutele, siis tänapäeval on Eestis 94% raamatupidajatest naised. Kui 100 ja enam aastat tagasi oli raamatupidamine üks õppeaine teiste seas ja seda õppisid tulevased kaubandusspetsialistid, siis tänapäeval koolitatakse kutse- ja kõrgkoolides raamatupidamisspetsialistideks – st raamatupidamise õppeainest on kujunenud eriala. Järgnevalt on toodud olulisemad erinevused eri perioodide õppekavades:

- Kui raamatupidamine nagu ka kaubandusalane õpe oli enne Teist maailmasõda peamiselt praktilise orientatsiooniga, siis tänapäeval on õppekavades oluline koht ka teoorial.
- Kui 1937. aasta majanduskoolide tunnikavad sisaldasid lisaks üld- ja erialaainetele ka vabatahtlikus korras usuõpetust, siis Nõukogude perioodil oli kohustuslik aine ateismi alused.
- Kui sõjaeelses Eestis oli riigikaitseline õpetus ainult poeglastele, siis Nõukogude ajal oli see pikka aega kohustuslik aine sõltumata soost. Taasiseseisvumisaja õppekavadest kadusid nii sõjaline õpetus kui ka üldained (ajalugu, kehaline kasvatus).
- Ettevõtlusega/Ärikorraldusega seotud ained olid esindatud nii sõjaeelse Eesti kui ka taasiseseisvumise järgsetes õppekavades. Nõukogude perioodil oli see osa õppekavast asendatud nn Punaste ainetega (marksism-leninism, poliitökonoomia, teaduslik kommunism, NSVL ajalugu jne).
- Taasiseseisvumisjärgsetesse kavadesse on ajapikku lisandunud turundus, suhtlemine, meeskonnatöö, arvutiõpetus, organisatsioonikäitumine, rahvusvaheline finantsjuhtimine jt. Kõige paremini iseloomustab nüüdisaegset õppekava märksõna „rahvusvahelistumine“.

Kui Nõukogude ajal oli õppekava suunatud konkreetse valdkonna raamatupidamisele (tööstusraamatupidamine, põllumajandusraamatupidamine, panga raamatupidamine, kaubandusraamatupidamine jne), siis tänapäeval nii selgeid piire raamatupidamise õppekavadel ei ole. Põllumajandusraamatupidamist õpetatakse tänapäeval Eestis ainult ühes õppeasutuses – Eesti Maaülikoolis. Teiste õppeasutuste õppekavad põllumajanduslikku raamatupidamist ei sisalda.

Majandusarvestust õpetavate õppeasutuste õppekavasid on tugevasti mõjutanud riigikord. Kui Nõukogude ajal olid õppekavad üleliidulised, siis 1980ndate aastate lõpust hakkasid õppeasutused ise koostama õppekavu, mis kinnitati haridusvalitsuse juhataja poolt. Eesti taasiseseisvumise järgselt hakati tegelema ka õppekavaarendusega. Sellel perioodil olid antava hariduse tase ja ainete nimetused õppekavades väga erinevad. Puudusid õppekavade koostamise ühtsed põhimõtted ja sisu ühtsus. Vähe oli

teemakohast kirjandust, õppejõud koostasid konspekte ise. Kõrgkoolide ülikiire ekstensiivne areng toimus 1990ndatel aastatel, seda ennekõike kaubanduse ja ärimise koolitusvaldkonnas. Turumajandusele üleminekul kasvas noorte niigi suur huvi majanduserialade vastu veelgi. Ridamisi tekkis majandusalast haridust pakkuvaid erakõrgkooli. Seda perioodi iseloomustab vaba ja sõltumatu õppekavaarendus, õppekavade paljusus ja majandusainete rohkus, kus kindla eriala süvateadmisi, oskusi ei omandatud. 2007. aastal hakkas kutsehariduses kehtima riiklik õppekava, mis kandis nimetust majandusarvestus ja oli õppeasutustes ühtlustatud. Suurem erinevus õppekavades on taasiseseisvumisjärgselt just kõrgkoolides.

Kuna 1990ndatel aastatel hakkas kiiresti arenev tööturg nõudma uute oskustega töötajaid, siis nõukogude aegsed diplomid ja tunnistused ei vastanud paljude tööandjate meelest enam uue ühiskonna nõudmistele (st ei äratanud usaldust). Kõik see põhjustas tööandjate eestvedamisel kutsequalifikatsiooni omistamise lahutamise haridusdiplomist ja -tunnistusest. Haridusreformi käigus loobuti kutseõppeasutuse ja kõrgkooli lõpetajale kvalifikatsiooni omistamisest. Seega viimastel aastakümnetel väljastatud tunnistustel ja diplomitel lõpetanu kvalifikatsioon ei kajastu.

Sõjaeelse Eesti Vabariigi aegse Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu kohaselt oli võimalik kutse saada keskastme majanduskooli lõpetanul pärast kutseeksami sooritamist ning kõrgema astme kooli lõpetajal ka ilma eksamita, kui 12-kuine praktika sooritatud. Kutse oli võimalik saada ka sõltumata koolist, kui oli töötatud pikemat aega erialasel töö. Nõukogude ajal saadi kvalifikatsioon kas keskeri- või kõrgkooli lõpetades, kutseeksameid sooritamata. 1990ndatel aastatel ei omistatud kutset/kvalifikatsiooni kellelegi. Alates 2004. aastast oli võimalik sooritada madalama taseme kutseksam omal soovil, sõltumata sellest, kas kutse taotlejal on raamatupidamisalane haridus või mitte. Alates 1. septembrist 2017 tuleb kutseõppesse astujatel lõpetamiseks sooritada kutseksam, säilib ka võimalus sooritada kutseksam omal soovil. Seega praegu kehtiv süsteem sarnaneb suuresti sõjaeelse Eesti Vabariigi aegsega. Erinevuseks on see, et siis sai kooli lõpetada ka kutseeksamita ja kui keskastme majanduskooli lõpetanult nõuti kõrgema taseme kutse taotlemiseks eelneva taseme kutsetunnistust, siis kõrgema astme majanduskooli lõpetajal oli võimalik kõrgeim kutsetunnistus saada ka eelneva taseme kutsetunnistust omamata. Tänapäeval ei nõuta kõrgema taseme taotlemisel eelneva taseme tunnistuse olemasolu kelleltki. Sarnane on ka kutsesüsteemi tasemete arv. Kuigi praegu on kutsestandardid kinnitatud kolmele tasemele, siis reaalset toimuvad eksamid kahel tasemel. Ka sõjaeelses Eestis nägi kutsesüsteemi loomise eelnõu algselt ette kolm taset. Hiljem leiti, et piisab kahest tasemest.

Kui uurida põhjust, millest selline kutsesüsteemi loomise vajadus oli tekkinud, siis arvati, et kutsetunnistuse kohustuslikuks tegemisega oleks võimalik ära hoida võhikute sattumist ettevõtjainena kaubandusse. Viimatinimetatutel puudus korrektne kalkuleerimisoskus, millest tulenevalt osutusid hinnad ebanormaalselt madalaks ja mõjusid häirivalt õigesti kalkuleeritud hindadega kaupu müüvatele ettevõtetele. Teiseks põhjuseks oli asjaolu, et raamatupidajate teenusepakkumine ületas nõudlust. Kui 1925. aastal oli raamatupidamise assistentide puudus, siis 1930ndate aastate keskpaigaks oli nii raamatupidamise kursuste pakkujaid kui ka töötajaid palju, kuid teenuse kvaliteedi üle kontroll puudus. Kutsesüsteemis nähti nn kvaliteedikontrolli funktsiooni. Seega juba ajalooliselt on olnud olukordi, kus pakkumine ületas nõudlust, teenusepakkujate kvaliteet oli küsitav ning arvati, et tööturul osalemist oleks vaja piirata. Nõukogude ajal ei saanud sellist olukorda tekkida, sest oli plaanimajandus, spetsialiste koolitati vastavalt

vajadusele ning toimus kooli lõpetajate töölesuunamine. Tööjõu ettevalmistamine, kasutamine ja vajadus moodustasid kolmiksüsteemi.

Analüüsi käigus selgus ka see, et raamatupidaja kvalifikatsiooni saaja vanus on viimase aastasaja jooksul tõusnud. Kuna sõjaeelses Eesti Vabariigis olid majanduskoolid/kaubanduskoolid valdavalt 6-aastaselt algkoolil põhinevad 3-aastased koolid, siis kutse saaja vanus võis olla isegi 17 aastat. Nõukogude ajal saadi kvalifikatsioon koos kooli lõpetamisega ja sõltuvalt koolist (kutse, keskeri/kõrg) võis saaja vanus olla ca 18–23 aastat. Kuna tänapäeval on võimalik majandusarvestust õppida kutsekoolis keskhariduse baasil, siis kutse taotleja keskmine vanus võib olla 22–24 aastat. 22-aastaste hulka kvalifitseerusid kutse- ja rakenduskõrgkooli lõpetajad (kellel on võimalik õpingute lõpus tasuta sooritada madalama taseme kutseksam) ja 22–24 aastaste hulka bakalaureuseõppe lõpetanud, kes pärast kooli lõpetamist praktiseerivad raamatupidajatena või on läbinud täiendavad kursused, et sooritada madalama taseme kutseksam. Seega vanus, millal kutse/kvalifikatsiooni omandatakse, on siiani aastatega kasvanud.

Analüüsist selgus, et kutseühingute olemasolu ja funktsioon on eri ajajärgudel olnud erinev. Kui tänapäeval on raamatupidajaid koondavaks ühinguks ainult Eesti Raamatupidajate Kogu, kes korraldab ka kutseksameid, siis sõjaeelses Eestis tegutses kuus raamatupidajaid ühendavat seltsi. Vastupidiselt raamatupidamisühingutele, tegutses revidente koondavaid ühinguid enne Nõukogude okupatsiooni aega Eestis 1, taasiseseisvunud Eestis aga 3. Tänapäevaks on revisjonist välja kasvanud eraldi harud ja ühingud: Audiitorkogu, Siseaudiitorite Ühing ja Eesti Infosüsteemide Audiitorite Ühing.

Lisaks raamatupidajaid ühendavate liitude arvukusele sõjaeelses Eestis, erines ka nende funktsioon. Lisaks erialase enesetäiendamise ja abiandmise võimaluse pakkumisele oli tolaeagsetele seltsidele omane ka sotsiaalset laadi abi andmine oma liikmetele, st anti ka materiaalseid hüvesid/toetusi (näiteks abiraha haiguse ja tööpuuduse ajal, laene jms). Massiliselt hakati ühinguid ja liite likvideerima 1930ndate aastate lõpust. Osalt olid likvideerimised tingitud ka seadusemuudatustest, mis nägid ette, et ühe kutseala või tööharu kohta võib ühes ja samas piirkonnas olla ainult üks kutseühing.

Enne sõda ei olnud kutseühingud kutse andjateks. Eelnõus olid kavandatud kutse andjaks kesk- ja kõrgema astme koolid ning Majandusliku Kutseoskuse Amet. Tänapäeval on kutseandja õigused kutseühingul, Eesti Raamatupidajate Kogul ja õppeasutustel, kui nende õppekavad vastavad teatud tingimustele. Siiani ei ole ükski haridusasutus taotlenud majandusarvestuse õppekavale kutseandja õigusi. Nõukogude perioodil kutseühinguid, mis koondaks arvestusalal tegutsevaid isikuid, ei olnud. Kvalifikatsioon omistati kooli lõpetajale ja tööturule sisenemine oli riigi korraldatud suunamistega.

Ajalooline analüüs näitab, et Eestis on kutseühingute puhul eksisteerinud kahte liiki asutamist. Sõjaeelse Eesti Vabariigi ajal alt – iseregulatsioon ja taasiseseisvunud Eesti ajal segatüüp, mis hõlmas erialaste õppeasutuste, riigi ja raamatupidamise kogukonna ühist osalemist kutseühingu loomisel. Pärast taasiseseisvumist viis esimest aastat oli periood, kus puudusid kutseühingud ja ca kümme esimest aastat ka kutse/kvalifikatsiooni omistamine. 1990ndate aastate lõpus hakkasid uuesti tekkima ka erialased kutseühingud, kes hiljem hakkasid omistama raamatupidajatele, audiitoritele kvalifikatsioone. Käesoleval ajal on jõutud seisukohale, et esmase kutse andmine peaks olema ühildatud õppeasutuse lõpetamisega (ajalugu kordub!). Kutseksam muutub kohustuslikuks kutsekooli lõpus 2017/18 aasta vastuvõtule.

Kutseksamite vajaduse põhjendusena on toodud ka seda, et sageli ei ole raamatupidajate teadmised teenuse pakkumiseks vastavad, st teenuse kvaliteet on kaheldav. Samuti võib kutseksami kui kompetentsuse mõõdupuu vajalikkust seostada ka vastutuse ning kontrolli/revisjoni olemasolu või selle puudumisega vaadeldud ajastutel. Võib eeldada, et üks põhjus, miks Nõukogude ajal ei nähtud vajadust raamatupidaja tööle vormistamisel tema professionaalsust eraldi kontrollida vaid usaldati koolist saadud teadmisi ja haridust, oli raamatupidaja vastutus. Kuna pearaamatupidaja ametikohal töötamine ja sellega kaasnev vastutus oli määrustega reguleeritud, siis oskamatud või enda teadmistes ebakindlad praktikud ei soovinud nimetatud ametikohal töötada. Vastutust ja kohustusi arvestades ei olnud pearaamatupidaja palk tollase keskmisega võrreldes piisavalt atraktiivne. Samuti korraldati töötavatele raamatupidajatele regulaarselt kvalifikatsiooni tõstmise kursusi ning raamatupidamist revideeriti. Kuna Nõukogude korra lagunemisega kadus ära kohustuslik revisjon, tekkis palju eraettevõtteid, kelle tegevust ja isikute vastutust püüti seadustega rohkem reguleerida. Pärast taasiseseisvumist ei omistatud 15 esimesel aastal kvalifikatsioone ei kooli ega kutseühingu poolt.

Aastatel 1993–2002 kehtis Raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus. Viimasega püüti tagada raamatupidamisandmete õigsust ja raamatupidamist käsitlevate õigusaktide ranget täitmist, et tõkestada majanduslikku kuritegevust ja soodustada majandusüksuste tegevuse õigsuspärasuse kontrollimist. Kuna raamatupidaja kandis seaduse kohaselt tippjuhiga võrdset vastutust, siis oli võimalik karistus määrata ka raamatupidajale. Viimases tulenevalt võib väita, et mingil määral tagati, et ebakompetentsed ei töötaks raamatupidajana.

Tänapäeval vastutab raamatupidamise eest äriühingu juhatus. Raamatupidaja vastutab süüalise tegevuse korral, mitte aga oskuste, kogemuste ja teadmiste puudumise tõttu. Seega võib väita, et praegune regulatsioon ei hõlma raamatupidaja vastutust. Kuigi ükski 2018. aastal kehtiv õigusakt ei kehtesta finantstöötajatele hariduse nõudeid, on raamatupidajate kvalifikatsiooninõuded olemas, kuid raamatupidajana on võimalik töötada ka kvalifikatsiooni omamata. Valitseb olukord, kus ettevõtte juht vastutab kogu raamatupidamise eest ja raamatupidaja valikul ei anna ainuüksi haridustase piisavat alust eristada professionaalsust ebaprofessionaalsusest. Raamatupidamise lühikursusel osalemine ei taga sageli piisavalt teadmisi ega oskusi, et hakata raamatupidamisteenust pakkuma.

Kui Nõukogude perioodil käis tehnikumides õpe nii põhi- kui ka keskhariduse baasil, siis 2001. aastast on Eestis võimalik majandusarvestusalast haridust omandada ainult keskhariduse baasil. Kuna raamatupidaja tööülesanded ja teadmised, mis töö tegemiseks vajalikud, on aastakümnetega märgatavalt muutunud, siis ka raamatupidajana töötavate isikute haridustase on tõusnud. Uuringust selgus, et kui Nõukogude perioodil oli kõrgharidusega raamatupidajaid 10% nende üldarvust, siis tänapäeval on kõrgharidusega 73% raamatupidajatest.

Kuna raamatupidaja tööülesanded, oskuste ja teadmiste tase on tõusvas trendis, siis viimane on kajastunud ka raamatupidaja töötasus. Analüüsist selgus, et kui 1968. aastal moodustas raamatupidaja töötasu keskmisest 78%, siis käesoleval ajal ületab keskmist 20%.

Raamatupidamis- spetsialisti töötasu kuus	1968. aastal 96,00 rubla	1994. aastal 1886,52 krooni	2017. aasta mai 1388,74 eurot
võrreldes keskmisega	78%	109%	120%

Üks olulisem murdepunkt on seotud taasiseseisvumisjärgselt käsumajanduselt turumajandusele üleminekuga, kui hakati looma eraettevõtteid ja tekkis vajadus raamatupidajate järele, kes oleksid võimelised tegema raamatupidamist algdokumendist majandusaasta aruandeni. Seega tekkis vajadus laialdasemate teadmiste järele, mis kajastus ka raamatupidaja töö väärtustamises ja töötasu suurusel. Raamatupidaja palk hakkas ületama Eesti keskmist ja see trend on jätkunud tänapäevani. Erinevused raamatupidajate ja pearaamatupidajate töötasude vahel on suurimad käesoleval ajal. Põhjuseks võib tuua, et pearaamatupidaja ametikohad on loodud suurettevõtetes, neid on Eestis vähe ja sellel ametikohal töötades eeldatakse kõrgharidust ja laialdasi erialaseid teadmisi.

Raamatupidamine kui kutseala on kasvanud viimastel kümnenditel ainult horisontaalselt. Ametikohtadest on hääbunud tabelipidaja, takseerija, arvestaja, kassir, arveametnik. Uuringust selgus, et Eestis on töö iseloomu ja sellest tulenevaid kutsealaseid pädevusi 1990ndate aastateni enim mõjutanud majanduspoliitilised muutused keskkonnas, pärast seda aga infotehnoloogilised muutused. Küsimusele: „Kas raamatupidamine kui profession on Eestis välja kujunenud?“ võib vastata Wilensky (1964) välja töötatud „küpse“ professioni iseloomulikele teguritele tuginedes (pannes need Eesti konteksti) „jah“.

Uurimisküsimused: 3. Millised on nõuded kvalifikatsiooni omistamiseks ja säilitamiseks riigiti ja nende vastavus rahvusvahelistele standarditele?

4. Kas on välja kujunenud kutsekvalifikatsiooni omistamise tüpoloogia ning mis tüüpe iseloomustab?

Kõikides vaadeldud riikides on loodud raamatupidajaid koondavad liidud, üksikud neist (Soomes, Rootsis) väljastavad ka raamatupidamisteenust osutavatele ettevõtetele pädevuse kohta ametliku tõestuse (sertifikaadi). Norras väljastab litsentse FSA (Finantsinspektsioon). Liikmelisuse tingimused kutseühingutes on erinevad. Näiteks Eestis võivad ERKsse kuuluda ka sertifitseerimata isikud, Tšehhis, Rootsis ja Norras seevastu eeldatakse raamatupidaja sertifikaadi või litsentsi olemasolu. Kuigi Tšehhis ja Norras on liikmeks võimalik saada vaid pädevustunnistuse olemasolul, pole liikmelisus kohustuslik.

Tšehhis, Rootsis, Lätis, Leedus, Eestis ja Soomes toimub raamatupidajate sertifitseerimine eksami sooritamiseks. See on vabatahtlik ja ka sertifitseerimata isikud võivad antud kutsealal tegutseda. Norras eksameid ei korraldata, litsents saadakse töökogemuse, hariduslike jm nõuetele vastates. Kui teistes uuritud riikides on üks organisatsioon, kes annab välja kvalifikatsioonitunnistuse, siis Lätis on neid mitu.

Kuigi riikidele ei ole rahvusvahelised haridusstandardid ja -juhendid olnud kohustuslikud, siis juba 1991. aastal vastuvõetud juhend (IEG 9) nägi ette raamatupidajate kutseoskuse asjakohase hindamisprotsessi olemasolu või selle loomise. Hindamisprotsessi nõutavaks komponendiks oli eksam, kus märkimisväärne osa pidi koosnema kirjalikest vastustest, lisaks oli hariduse ja (vajaduse korral) kogemuse nõue.

2015. aastani kehtinud standard IES 5 nägi ette, et kutsesüsteemi sisenejal peaks praktilise kogemuse periood olema vähemalt kolm aastat. Kehtiv IES 5 võimaldab organisatsioonidel kasutada praktiliste kogemuste mõõtmisel ühte järgmistest lähenemistest: väljundipõhist, sisendipõhist või kombinatsiooni sisendipõhisest ja tulemustele orienteeritud lähenemisest. Uuritud riikidest kasutasid kõik sisendipõhist

lähenemist, et oleks lihtne mõõta ja kontrollida. Standardist tulenevalt võib organisatsioon otsustada, et kui omatakse magistrikraadi raamatupidamises, võib vähendada praktilise kogemuse komponenti. Näiteks kui valitakse sisendipõhine lähenemine, võiks kaaluda kolmeaastast praktilise kogemuse nõuet või kahte aastat, kui on magistrikraad raamatupidamise- või muus asjakohases valdkonnas või vähemalt viis aastat kokku kombineeritud arvestust hariduse ja praktiliste kogemustega.

Doktoritöö raames tehtud analüüsist selgus, et kõikides uuritud riikides on kvalifikatsioonisüsteemi sisenemisel raamatupidajatele ette nähtud töökogemuse ja hariduse nõue (va Eestis 5. tase). Samas Eesti erinevuseks teistest riikidest on see, et kutsehariduse tasemel raamatupidamise eriala õppijad saavad eksami sooritada tasuta ja neile omistatakse tähtajatu (5. taseme) kutsekvalifikatsioon.

Uuringust selgus, et kõikides riikides on eksamid kirjalikus vormis ning tuleb sooritada paberi ja pliiatsiga (va Rootsi). Rootsis, Lätis ja Soomes saab eksamil kasutada ka õigusakte. Erinevalt teistest riikidest avalikustab Soome ainsana eksamiküsimused ja õiged vastused. Pea kõikides vaadeldavates riikides jääb eksami sooritamise alammäär vahemikku 50–60%, va Rootsi, kus see on 75%.

Kuna Tšehhis on vajalik kõrgema taseme saamiseks ka eelneva taseme eksamid sooritada, siis minimaalne summa, millega tuleks arvestada raamatupidamise eksperdi kutse saamiseks, on kokku 1453 € (kui ei ole vaja korduseksamitele minna) ja arvestuslikult võtab protsess aega vähemalt 5 aastat. Arvestades, et kokku tuleb sooritada 13 eksamit, võib seda süsteemi hinnata üheks kallimaks ja aeganõudvamaks kutse omistamise protsessiks vaadeldud riikide seas. Samas süsteemi plussiks on selle integreerimise võimalused, st varasemate õpingute arvestamine. Teatud juhtudel võetakse arvesse tasemeõppe raames läbitud eksamid. Süsteemi miinuseks see, et kui eksperdi taseme eksameid 5 aasta jooksul ei suudeta sooritada, tuleb eelneva taseme eksamid, mis on rohkem kui 5 aastat tagasi sooritatud, uuesti teha. Kõrgemat kvalifikatsiooni ei saa enne, kui kõik eksamid on eelnevalt sooritatud. Analüüsist selgus, et sertifitseerimissüsteemi esimese kümne aasta jooksul oli väljastatud kokku 4326 sertifikaati ja sellele järgneva kümnendi jooksul lisandus ainult 2154. Seega juurdekasv langes oluliselt, kuigi eksami sooritamise alammäära langetati (60% 50%-le). Tulevikus sertifikaatide arv tõenäoliselt suureneb seoses kõrgkoolide õppekavade ühildamisega/sobitamisega kutseeksami nõuetega vastavaks, mis vabastaks paljud kõrgkooli lõpetajad täiendavatest eksamitest.

Uurides kutsekvalifikatsiooni omistamist vaadeldud riikides, tuleb märkida, et esindatud on kõik viis doktoritöö teoreetilises osas (lk 27) toodud skeemi. Liikudes geograafiliselt lõunast põhja poole, muutub eksamite arv märkimisväärselt väiksemaks. Tüüpidest esimest (Tšehhi) iseloomustab eksamite paljus, mis omakorda nõuab rohkem ressursse (aeg, raha) kui komplekseksam. Samas selle tüübi plussiks võib pidada võimalust aktsepteerida tasemeõppes läbitut (ja/või ka audiitoreksami osi). Kolmandat ja neljandat tüüpi iseloomustab lihtsus, tegemist on komplekseksamitega, mis tähendab nii eksami korraldajatele kui ka sooritajatele väiksemat aja ja rahakulu. Viienda tüübi kohaselt (näiteks Norras) kutsekvalifikatsioonieksamit eraldi ei korraldata, vaid litsentsi taotleja peab vastama töökogemuse ja hariduse nõuetele. Selle tüübi miinuseks on asjaolu, et see piirab kõrghariduseta inimeste ligipääsu litsentsi saamisel (ei toeta elukestvat õpet). Üks põhjus, miks Norras ei ole nähtud vajadust kutseeksamite järele, võib olla ka see, et ebakompetentsed ei tööta raamatupidajana. Raamatupidamise seaduse § 15 sätestab karmi karistuse: kriminaalkorras karistatakse igaüht, kes rikub raamatupidamisandmeid või raamatupidamise sätteid. Teiseks võib välja tuua riiklikul

tasandil koordineeritud raamatupidaja professiooni ja sellele vastava õppeplani, millest soovi korral kõrgkoolid õppekava koostamisel lähtuvad. Eraldi eksamite tegemine on ette nähtud näiteks sisserännanud isikutele ja needki eksamid ainult üksikutes ainetes (maksundus, õigus), mis sooritatakse Norra kolledžites ja ülikoolides. Kuna Norras on raamatupidamisteenuse osutamiseks vaja litsentsi, siis erinevalt Rootsist, ei ole väikeettevõtjatel teenuse ostmisel valikuvõimalust, kas osta seda litsentseeritud isikult või mitte.

Esimese tüübi puhul (Tšehhis) on võimalik arvestada lisaks kooli eksamitele ka ACCA eksameid või audiitorieksami osi ja vastupidi. Teiste riikide puhul ei ole raamatupidaja kutse omajatele vabastusi audiitori eksamiosadest. Kui Norras omatakse audiitori kutset, ei ole vaja teenuse osutamisel vastata raamatupidaja kvalifikatsiooni nõutele. Kõikides uuritud riikides on raamatupidamine ja auditeerimine eraldi valdkonnad.

Raamatupidaja kutsetegevus ning raamatupidamisbüroode tegutsemise kriteeriumid ei ole Eestis, Lätis, Leedu, Tšehhis ja Soomes seadusega reguleeritud. Kvalifikatsioonisüsteemiga liitumine on vabatahtlik ja kõikides riikides võib raamatupidaja töötada ka kutsetunnistuseeta. Vaadeldavatest riikidest on Norra ainuke, kus raamatupidajaid litsentseeritakse vastavalt selle jaoks 1993. aastal eraldi vastu võetud „Raamatupidajate litsentseerimise seadusele“. Seaduses on märgitud, et kõik (raamatupidajad ja raamatupidamisettevõtted), kes osutavad raamatupidamisteenust teistele (äriühingutele), peavad olema litsentseeritud.

Leedu süsteemi miinuseks võib pidada kõrgeid eksamitasusid. Samas, kui tööturg ei toeta, ei näe raamatupidajad ka mõtet kutsetunnistust taotlema hakata. Rootsist ei ole eksamitasu kõrge, küll aga iga-aastane tasu, mida makstakse kutseühingule, et sertifikaat oleks kehtiv. Tõuke kvalifikatsioonisüsteemi paremaks käivitamiseks Rootsist andis seadusandlik regulatsioon, mis vabastas väikeettevõtted auditist ning vabatahtliku auditi asemel on neil võimalik valida ka aastaaruande tõendamiseks raamatupidamist autoriseeritud raamatupidamiskonsultandilt. Viimasest tulenevalt on Rootsist nõudlus sertifitseeritud Raamatupidajate järgi kasvav. Rootsi süsteemi toimimise tugevusena võib välja tuua eksamikorralduse lihtsuse (2-päevane), avaldatud näidisesanded ja seda, et eksamil saab ka materjale kasutada. Positiivne on ka see, et erinevalt Norrast võivad raamatupidamisteenust osutada ka autoriseerimata isikud. Rootsist ja Norras on autoriseeritud/litsentseeritud raamatupidajatel ka kindlustuskohustus.

Raamatupidaja kutsekvalifikatsiooni tunnistus ei ole tööturul määrav Tšehhis, Eestis ja Lätis. Soomes, Rootsist ja Norras on sertifikaat hinnatud raamatupidamisettevõtete seas ja sertifitseeritud raamatupidaja on tööturul ka paremini tasustatud. Sealsed raamatupidajad ei ole ainuüksi andmesisestajad ja dokumentide arhiveerijad, vaid raamatupidajalt oodatakse ka konsultandi rolli kliendi (ettevõtte) seisukohalt oluliste otsuste langetamisel ja äriühingu tegevuse edasisel suunamisel. Postsotsialistlikes riikides (Eesti, Läti, Leedu, Tšehhi) on raamatupidajad tegelnud pikka aega peamiselt raamatupidamisarvestusega ja nõustamine on jäänud tagaplaanile. Võimalik, et tulevikus näevad juhid raamatupidajaid kui konsultante (sarnaselt põhjamaadele), hindavad seda ametit rohkem ning on nõus ka maksma selle teenuse eest.

Isikute vaba liikumisega seondub töötajate suurem mobiilsus. Erinevalt tervishoiutöötajatest, raamatupidajate migratsioon ei ole märkimisväärne. Kuigi 2005. aasta mais sõlmisid 45 Euroopa riigi kõrghariduse eest vastutavat ministrit Bergenis kokkuleppe põhjaliku kvalifikatsiooniraamistiku vastuvõtmise kohta, ning rõhutasid, et tuleb tagada, et Euroopa kõrghariduspiirkonna raamistik ja Euroopa kvalifikatsiooniraamistik üksteist täiendaksid, ei ole paljud riigid suutnud või tahtnud

siseriiklikke kvalifikatsioonisüsteeme siduda EQF-iga või teinud seda osa kutsete puhul. Uuringust selgus, et käesoleva doktoritöö raames uuritud riikidest ainukesena on raamatupidaja kutsestandardid sidunud EQF-iga Eesti (aastast 2012). Kui välisinvestorite/ettevõtjate huvi Eesti finantsala oskustööjõu vastu peaks tekkima, siis kutsetunnistus oleks lihtsaim viis määratleda raamatupidaja oskuste (st kvalifikatsiooni) taset. Kutsetunnistus võib tulevikus saada valiku tegemisel määravaks.

Uurimisküsimus: 5. Mis on põhjused, miks taastõendamist taotletud ei ole ja mida annaks teha teisiti?

Vanemraamatupidajatelt on nõutud, et nad säilitaksid oma erialase kompetentsuse läbi jätkuva kutsealase arengu (CPD) ja selle tõendamiseks peavad esitama iga 5 aasta järel taotluse koos dokumentidega. Analüüsides taastõendamise taotlusi selgus, et keskmiselt taotleb taastõendamist 62%. Võiks eeldada, et taotluse mitteesitamise põhjus on vanus kui argument, et tööturul konkureerida ei ole enam vaja. Samas doktoritöö raames tehtud korrelatsioonanalüüsist selgus, et puudub seos vanuse ja taastõendamistaotluse esitamise vahel. Osalt võib seda tõlgendada ka nii, et taotluse esitanutest vanemaalisemad näevad kutsetunnistust kui kompetentsuse näitajat juhuks, kui peaks töökoha kaotama ja konkureerima veel tööturul. Taotlust mitteesitanutest vanemad töid mitteesitamise põhjusteks nõutud koolitustundide arvu mittetäitmise. Samuti ei esinenud seost, et taastõendanud oleksid nn nõrgemad, kes vaevu eksami sooritasid.

Uuringust selgus, et otsus raamatupidaja kutset mitte taastõendada oli valdavalt tingitud kas nõutud koolitustundide arvu mittetäitmisest või tunnistuste/tõendite puudumisest, tõendamaks koolitustel osalemist. Kordagi ei toodud põhjusena välja töökogemuse nõuetele mittevastavust või isikliku huvi puudumist. Samas nõustusid vastanud väitega, et nõue töökogemuse perioodile on mõistlik (3 aastat viimase 5 aasta jooksul), kuigi standard töökogemuse nõuet aastates enam ette ei näe.

Arvamused taastõendamise tasu kohta erinesid taotluse esitanud ja mitteesitanud isikutel kardinaalselt. Mittetaotlejatest üle 70% olid arvamusel, et taastõendamise eest makstav tasu (80 €) on liiga suur. Samas ei olnud ühelgi juhul tasu suurus taastõendamise taotluse mitteesitamise põhjuseks. Taastõendamise taotluse esitanutest oli 80%-le makstav tasu vastuvõetav.

Kui arvesse võtta raamatupidaja keskmist töötasu ning võrrelda taastõendamise tasu Eestis ja Soomes, siis Soome raamatupidaja jaoks on sertifikaadi (KLT) säilitamine olnud odavam, moodustades ainult 2,7% kuutöötasust (Eesti vastav näitaja 8,8%). 2017. aastal moodustas Eestis raamatupidaja (tase 6) kutseeksami tasu 17,7% ja Soomes 11,4% kuutöötasust. Kui 2017. aastaks oli sertifitseeritud raamatupidajaid Soomes üle 2700, siis Eestis raamatupidaja kutsetaseme 6 kehtivaid sertifikaate 260. Viimane on ka tasu suuruse põhjuseks, et süsteemi oleks mõtet üleval pidada.

Kui analüüsida küsitluse tulemusi, siis 41% vastanutest väitis, et kutsetunnistus ei ole andnud neile eelist tööturul konkureerimisel, 32% nõustus sellega osaliselt. Väitega, et tööandjad peavad kutsetunnistust oluliseks ja see on kajastunud ka kõrgemas töötasus, ei nõustunud mittetaotlenutest keegi.

2/3 vastanutest ei nõustunud väitega, et täienduskoolituse mahtu võiks tõsta praeguselt 40 tunnilt 80-le tunnile (viimase 3 aasta kohta), 1/3 oli osaliselt nõus. Kui koolitusmahu tundide arvu suurendada 40-lt 80-le, võib see tegelikkuses tekitada

probleeme. Taastõendamisel esitatud dokumentide ja seal kajastatud koolituste analüüs näitas, et 55% isikutest jäiläbitud koolitustundide arv alla 80.

Kui nõutavate koolitustundide arvu suurendataks 80 tunnini, oleksid võimalikud kolm stsenaariumi:

- võimalik, et osa isikuid jääks taastõendamise võimalusest ilma, teine osa hakkaks end rohkem koolitama;
- muuta süsteemi selliselt, et arvestada koolitustundidena ka muud tegevust (sarnaselt audiitoritega ja teiste riikide kogemustega, st struktureerimata ja struktureeritud CPD);
- luua keskkond, kus on võimalik videokoolitusi/webinare vaadata ja teha e-keskkonnas teemakohane test.

Arvestades seda, et Eestis on 92% raamatupidajatest naised, on suur tõenäosus, et vahepeal on paljud 3 aastat lapsehoolduspuhkusel ja sel ajal ei ole tööandja huvitatud koolituskulude hüvitamisest. Seega e-keskkonna loomine oleks igati õigustatud ja vajalik. Autori tehtud uuringust selgus, et enamus vastanutest (mittetaotlejatest kõik) oleks kuulunud erialaseid videokoolitusi/webinare, kui neid oleks arvestatud täienduskoolituse tundide mahu sisse. Pea pooled oleksid nõus kuulama ja maksma ka ingliskeelsete videokoolituste/webinaride eest. Enamik vastanutest on nõus tasuma erialase videokoolituse eest kuni 20 eurot. Samas on varasemates uuringutes kinnitust leidnud, et ei ole märkimisväärset erinevust kursuse ülesehituse vormis: kontaktõppel ja e-õppel. Õppe tõhusus sõltub pigem pedagoogilisest disainist ja kursuse kvaliteedist. Arvestades raamatupidajate ja audiitorite arvu Eestis, oleks arvestuslik koolitustundide arv, mida audiitoritelt nõutakse, kokku üle 13 000 tunni ja raamatupidajatel üle 2000 tunni aastas. Seda arvestades, samuti rahvusvahelistumist, e-koolituste levikut ja arengut silmas pidades, tasuks uurida raamatupidajate ja audiitorite soovi ning kutseorganisatsiooni valmisolekut aktsepteerida ka e-õpet CPD-na Eestis.

Autori tehtud küsitlusest selgus, et 36% vastajatest oli täielikult nõus ja 50% osaliselt nõus väitega, et nad juhendaksid meelsamini praktikante, kui seda tegevust arvestataks taastõendamisel. Paljudes riikides on CPD-na arvestatav ka muu tegevus. Kuigi Tšehhis ja Lätis on tegevusi, mida aktsepteeritakse CPD tõendamiseks rohkem, on sealsed mahud ka märkimisväärselt suuremad (näiteks Tšehhis aasta kohta 40 h, Eestis ainult 8 h). Kui Eestis arvestataks ka muid tegevusi, oleks mõeldav ka tundide kohustusliku arvu suurendamine.

Uurides taastõendamist taotlenute ja mittetaotlenute tausta ja motiive, võib täheldada, et esines tugev seos taastõendamiseks taotluse esitanute ja vene keelt kõnelevate isikute vahel, kes vajasisid tõlget eksamil. Ükski venelane ei ole jätnud taastõendamata, millest võib järeldada, et nende jaoks on kutsetunnistus olulise tähtsusega. Võimalik, et nad peavad kutsetunnistust eeliseks tööturul konkureerimiseks.

Rakendades antud uuringus kavatsatud käitumise teooriat, selgus, et taastõendamist mittetaotlenud käitused ennekõike isiklikest teguritest lähtuvalt. Uuringust selgus, et otsus raamatupidaja kutset mitte taastõendada ei tulenenud sellest, et tööandjad ei väärtusta kutsetunnistust, vaid oli valdavalt tingitud nõutud koolitustundide arvu mittetäitmisest. Samas, võrreldes teiste riikidega, on Eestis nõuded väga madalad. Ka rahvusvahelistest standarditest lähtuvalt tuleks sisendipõhisel lähenemisel igalt elukutseliselt raamatupidajalt nõuda arvestuslikult vähemalt 40 tundi CPD-d aasta kohta, millest 20 tundi peaksid olema kontrollitavad. Kuigi viimane on mõeldud audiitoritele, on paljud riigid sama nõuet rakendanud ka raamatupidajatele kutsetaseme säilitamiseks.

Tulenevalt CPD eesmärgist täiendada erialaseid teadmisi ja kutseoskusi ühiskonnale kindlustunde andmiseks, et nõutud kutsealased oskused on teenuste osutamiseks piisavad, on doktoritöö autor arvamisel, et Eestis võiks raamatupidajatelt nõutav CPD olla kaks korda suurem kui praegu kehtiv, st 16 tundi aastas (nagu Soomes, kus mittestruktureeritud CPD-d ei arvestata). Selleks, et tundide arvu suurendamine ei muutuks taastõendamise piiranguks, tuleks luua e-keskkond. See aitaks tagada koolitusmahu täitmise ja oluliste muudatustega kursisoleku (ka lapsehoolduspuhkusel olijatel). Mainitud e-õpet arvestataks CPD-na juhul, kui on näiteks pärast videoloengut teemakohastele küsimustele kirjalikult vastatud.

Autor on seisukohal, et struktureerimata CPD-de osa (publikatsioonide lugemine jms enesetäiendamine, mida ei ole võimalik kontrollida) kohta andmeid ei ole mõttekas raamatupidajatelt taastõendamisel nõudma hakata. Küll aga tuleks lisaks struktureeritud CPD nõudele, mis on sätestatud miinimumnõudena, ka raamatupidajatele panna kohustus hoida oma teadmisi piisaval tasemel iseõppe abil, täiendades oma teadmisi seaduste muudatuste ja muu asjakohase kirjanduse lugemisega (elukestev õpe).

Kui 2014. aastal jõustunud standardis IES 7 on lahti kirjutatud CPD mõõtmiseks kolm lähenemisviisi (väljundipõhine, sisendipõhine ja kombineeritud lähenemine), siis uuringu tulemustest selgus, et riigiti on arvestuse alusena valdavalt säilinud struktureeritud ja struktureerimata CPD. Uuringu raames leidis kinnitust ka see, et CPD tundide mahud on suuremad nendes riikides, kus arvestatakse ka struktureerimata CPD-d (Läti, Tšehhi). Ainult struktureeritud CPDna koolituste arvestamine toimub Eestis, Soomes, Rootsis ja mahud on rohkem kui poole võrra väiksemad kui eelpool mainitud riikides.

Uurimisküsimus: 6. Kas 7. taset on raamatupidajatele vaja? Kui jah, kas on mõttekas ühildada raamatupidaja 7. taseme eksami audiitori kutseeksami raamatupidamise eriosaga? Kõrgkooli lõpetamisega? Mida tuleks siis muuta (sh seadustes, korralduses, tingimustes)? Kas on midagi õppida ajaloost ja teiste riikide kogemustest?

Analüüsist selgus, et nii juhtivraamatupidaja (tase 7) kui ka audiitori kutse puhul on nõutav erialane töökogemus ja haridusnõue ei ole seotud konkreetse valdkonnaga (st ei pea olema majandusalane). Kui juhtivraamatupidaja puhul on nõutav magistriskraad ja töökogemus raamatupidajana, siis audiitori kutse taotlejal esitatavad nõuded haridustasemele on leebemad (bakalaureusekraad ja 3-aastane töökogemus).

Kui audiitori eksamil ei ole lubatud kasutada seadusi, standardeid vms, siis raamatupidaja 6. taseme eksami II osas, mis sooritatakse arvutis, on lubatud kasutada ka elektroonsel kujul õigusakte (st Riigiteatajat). I osa on olnud käsitsi teostatav. Kutse andmise korra punktid 3.2 ja 3.3 näevad ette tasemetel 6 ja 7 kirjalikku eksamit või simulatsiooni (spetsiifilist reaalselt olukorda jälgendav ülesanne e-keskkonnas), mis tähendab, et nimetatud dokumenti selles osas muuta ei oleks vaja.

Kui võrrelda audiitori kutseeksami raamatupidamise eriosa hõlmatavaid valdkondi ja teemasid, siis need kattuvad juhtivraamatupidaja omadega (st tasemega 7). Tase 6 baseerub Eesti finantsaruandluse standardil ja selle tõlgendustel. Tase 7 ja audiitorite eksam hõlmab nii IASB kinnitatud rahvusvahelisi finantsaruandluse standardeid kui ka Eesti finantsaruandluse standardit. Kuna audiitoritel on lisaks raamatupidamise eriosale ka isiksuseomaduste hindamiseks essee, siis sarnaselt tuleks see ka juhtivraamatupidajatele kohustuslikuks teha ning selle raames hinnata ka kutse-eetikast kinnipidamist. Kuna varasematest uuringutest on selgunud, et firmajuhid hindavad

isikuomaduste tähtsust raamatupidaja töös rohkem kui raamatupidajad ise ja mida kõrgem on raamatupidaja kvalifikatsioonitase, seda olulisemaks muutub isikuomaduste tähtsus, siis tuleks kindlasti püüda tasemel 7 hinnata isikuomadusi ning kutsetaotleja sobivust.

Kui raamatupidamise eriosas on ka üksikuid auditaalaseid küsimusi, mis lähtuvad audiitori seisukohast, siis juhtivraamatupidaja hindamisstandardis ei ole auditist midagi (ka programmi veel ei ole). Seega tuleks 7. taseme hindamisstandardisse ja programmi lisada ka auditeerimisalased punktid.

Kuna Eestis muudetakse pidevalt seadusi ja määrusi (sh majandusarvestust puudutavaid), mis tähendab eksamiülesannete iga-aastast korrigeerimist, siis ühtse kutsekvalifikatsiooni eksamisüsteemi loomine raamatupidamise ja auditeerimise valdkonnas aitaks vähendada kahe eraldi süsteemi haldamisega seotud kulusid ja see oleks teostatav.

Kutsesüsteemi käivitamisele aitaks kaasa, kui kõrgema taseme kvalifikatsiooni oleks võimalik saada ka ülikoolist, magistritaseme majandusarvestuse õppekava läbimisega. Võimalus taotleda konkursita kutse andja õigusi oma õppeasutuse vastava õppekava lõpetajatele on haridusasutustel olnud juba mitu aastat, aga majandusarvestuse valdkonnas ei ole ükski haridusasutus seda teinud. Kõrgkoolide puhul loetakse kutseksam sooritatuks lõputöö kaitsmisega, kutseõppeasutustes loetakse õpe lõpetatuks kui õppur on sooritanud kohustusliku kutseksami.

Kutse andja õiguste saamiseks on haridusasutustel vaja saada töömaailma kutse andjalt kinnitus selle kohta, et nende õppekava vastab kutsestandardis kirjeldatud nõuetele. Kõrgharidusstandard § 6 lg 3 sätestab, et kõrghariduse õppekava võib arvestada kutsestandardist tulenevaid nõudeid, kui vastava taseme kutsestandard on välja töötatud. Seega kui ülikool soovib taotleda kutse andja õigust majandusarvestuse õppekavale, peab olema õppekava vastavuses kehtiva standardiga.

Kutsesüsteemis on kutsestandardeid, mis on samaaegselt nii haridusliku kvalifikatsiooni (õppekava lõppedes saadava kutse) kui ka töömaailmast tulevatele taotlejatele kutseksami sooritades saadava kutse aluseks. Seega 7. tase saadakse kas magistriõppekava läbides või töömaailmast tulevatele taotlejatele jääks võimalus sooritada kutseksam (mis ühildatud audiitori omaga). Samas on vajalik, et kutseühingu (ERK) kaudu saaks sooritada eksameid need inimesed, kes on kas õppinud kõrgkoolis või ka muul erialal, täiendanud ennast kursuste raames ja elukestvast õpest lähtuvalt tuleks anda neile ka võimalus oma oskusi tõestada. Selline variant eeldab valdkonnasisest kokkulepet. Praegune juhtivraamatupidaja kutsestandard on kirjeldatud eelkõige töökogemusega inimese kompetentsust silmas pidades.

Magistriõppe tudengite seas tehtud küsitlusest selgus, et huvi raamatupidaja kutsekvalifikatsiooni saamise vastu on. Vastanutest 40% olid kutsekvalifikatsiooni saamisest huvitatud ainult siis, kui midagi täiendavalt tegema ei pea ning 52% olid nõus ka õppekavas katmata teemade kohta sooritama kutseksami. Kuigi magistrantidel on enamasti töökogemuse nõue täidetud ja nad saaksid ERK juures eksamit sooritada (kui ülikool ei taotleks kutse andja õigusi), siis praegu kehtiv süsteem ei võimalda osaeksameid (st eri eksamiosi) eraldi sooritada.

Üks võimalik viis kutsesüsteemi jätkusuutlikkuse tagamiseks oleks ka variant, kus kõrgkoolid võimaldaksid soovi avaldanutel sooritada (1 kord tasuta) kutseksam magistritöö kirjutamise asemel. Autori tehtud küsitlusest selgus, et seda võimalust kasutaks TTÜ-s 39 magistranti 96-st (40% majandusarvestuse ja audiitortegevuse suunal

õppijatest). Kuigi teoreetiliselt ei peaks kõrgema taseme kutseeksameid doteerima (vt jaotist 1.4), siis kutse kvalifikatsioonisüsteemi käivitamiseks oleks see algselt vajalik.

Raamatupidaja kvalifikatsiooni populaarsust kirjeldatavate tunnustena saab kasutada kvalifikatsiooni taotlejate ja raamatupidajatena töötavate isikute suhtarvu. Kui madalama taseme (assistent I ja 5. taseme) tunnistus, mis on tähtajatu, on ca 16% raamatupidamisvaldkonnas töötavatest isikutest, siis 6. taseme tunnistuse omanikke ainult 1,5%. Raamatupidajate puhul ületab tööjõu pakkumine nõudlust ja arvestades tihenevat konkurentsi võib suureneva soov sooritada 5. taseme kutseeksami just ennekõike "iseõppinud" või muu valdkonna õppekava lõpetanud isikutel, tõestamaks kompetentsust raamatupidamise valdkonnas.

Eestis on ennekõike probleemiks raamatupidajate vähenenud huvi kõrgema taseme kutsetunnistuse vastu. Kuna kõrgema taseme eksami maksab ja tunnistus on tähtajaline, siis isikud, käitudes ratsionaalselt, kipuvad kulutada võrdlema saadava kasuga. Inimkapitali investeerimine on mõttekas ja tasuv, kui inimese tehtud kulutused kompenseerib hiljem kõrgem töötasu. Kui tööturg ei hakka toetama (st raamatupidaja ei tunneta, et tema töötasu sõltuks kutsetunnistuse olemaolust), ei teki ka motivatsiooni. Need, kes sooritavad eksami eneseteostusest, ei tarvitse hiljem taastõendada. Et tekiks tööjõuturul nn kriitiline arv kõrgema taseme tunnistusi, tuleks taastõendamise tasu madalal hoida. Kuna uuringust selgus, et takistuseks on olnud ka koolituste nõutava mahu mittetäitmine, tuleks luua e-keskkonna näol täiendavaid võimalusi soodsamaks enesetäienduseks. Täienduskoolituse (CPD) mahtu ei ole võimalik alandada. See on niigi väga madal (1/3 sellest, mis rahvusvahelistes standardites ja paljudes teistes riikides) ja kui seda hakata langetama, ei täida kõrgema taseme tunnistus oma eesmärki (st tagada kõrgemal tasemel kompetentsus sellises vägagi muutuv valdkonnas nagu raamatupidamine).

Autor on arvamisel, et Eesti jaoks oleks optimaalne, kui piirduks kahe tasemega. Madalam tase kutsekooli lõpetanutele, soovi korral ka bakalaureuse tasemel õppinutele ja nn töömaailmast tulijatele ERK-s ja ainult 1 (st kõrgem) tase hiljem. Kõrgemat taset võiks ühildada audiitorite raamatupidamise eriosaga (eksami sooritamiseks nn töömaailmast tulnud soovijatele) ja magistriõppe tasemel omistada kutse majandusarvestuse õppekava läbinutele. Olles uurinud trende teistes riikides, tuleb märkida, et raamatupidajate kutsetasemeid on vähendatud. Tšehhis on süsteemi muudetud kolmelt tasemelt kahele, Lätis kahelt ühele. Läti on Eestist rahvastiku arvult 1,5 korda ja Tšehhi ligi 8 korda suurem. Rohkem tasemeid ei pane kutsesüsteemi paremini toimima ega tööandjaid kvalifikatsioonitunnistusi rohkem hindama. Kui tööturg ei toeta (ei näe kutsetunnistuse vajadust), siis ka need, kes on kõrgema taseme kutseeksami sooritanud, ei näe vajadust iga 5 aasta tagant maksta, et taastõendada oma taset. Seega vajaks täiendavat uurimist, kas tööturg Eestis ikka vajab raamatupidajatele kolme kutsetaset.

Autori arvates toob muutuse kvalifikatsioonieksami sooritamise nõue kooli lõpetamisel ja tasemete kajastamine lõputunnistustel. See teeb raamistikud nähtavaks, ja mitte ainult õppuritele, vaid ka tööandjatele. Tööandjate teadlikkus kutseeksamite sisust ja olemusest on praegu madal.

Eestis on valdavalt väikeettevõtted (seisuga 01.01.2017 majanduslikult aktiivseid mikro- ja väikeettevõtteid 119 070, moodustades 98,9% ettevõtete koguarvust), kes ei vaja raamatupidamist tegevalt isikult tasemele 6 vastavaid teadmisi ning ei oleks ka nõus rohkem maksma, kui teenuse pakkujal vastav tase oleks, sest sageli nähakse raamatupidamist kui kohustust ja raamatupidamisteenust loodetakse võimalikult

soodsalt saada. Seega otsest vajadust kõrgema taseme tunnistuste järele ei ole ja kui süsteemi ei muudeta, ei muutu ka kõrgema taseme tunnistus populaarsemaks. Majanduslikult aktiivseid keskmise suurusega ja suurettevõtteid oli 2017. aasta alguseks Eestis 1380 ja neil oleks vaja kõrgema taseme teadmistega raamatupidajaid.

Sertifitseerimisega võib küll edastada signaali kvaliteedi kohta, kuid kas seda vajatakse ja ollakse selle eest ka nõus rohkem maksma? Praegu EI. Käesoleva töö autor ei näe ka vajadust ja ei nõustu OSKA raporti (Sõmer, lk 75) toodud ettepanekuga kaaluda 6. ja 7. taseme kutsestandardile spetsialiseerumiste lisamist – nt controlling, analüütika, audit, valdkonnaspetsiifiline IKT. Kuigi ACCA kõrgema taseme valikmoodulis on võimalik valida 2 eksamit 4-st, on Eesti niivõrd väike, et vajadus spetsialiseerumiseks puudub.

Kvalifikatsiooniraamistike püsivus ja jätkusuutlikkus kajastub riigi finants- ja inimressursside investeerimises neisse. On reaalne vajadus raha- ja inimressursi järgi, et tõhustada tööd seniks, kuni kutsequalifikatsioonisüsteem muutuks täielikult toimivaks. Vaja on leida rahastus kutseeksami elektroonse keskkonna loomiseks ja sisu tootmiseks raamatupidaja kõigile kutsetasemetele ning taseme 6 taastõendamiseks. Elektroonsel kujul eksami sooritamine aitaks mingilgi määral hinnata arvuti kasutamisoskust, mis on oluline ja mida praegu madalama taseme eksamil ei ole võimalik muud moodi teha.

Kokkuvõte

Käesoleva doktoritöö raames püüti lahendada kahte raamatupidaja kutsega seonduvat probleemi. Neist esimene puudutab ajalugu ja selle kaardistamist, teine praegu kehtivat kutsesüsteemi ja selle toimimist. Kuigi kutseeksameid on korraldatud juba 15 aastat, on raamatupidajate huvi kõrgema taseme eksamite vastu väike (6. taseme kutsetunnistus on ainult 1,5% raamatupidajatest). Paljud, kes on sooritanud 6. taseme eksami, ei esita taastõendamiseks taotlust.

Eeltoodust tulenevalt oli doktoritöö eesmärk selgitada välja, kuidas on toimunud raamatupidamise kui kutseala areng ja kutse omistamine Eestis, analüüsida teiste riikide praktikat kutsesüsteemi rakendamisel ning teha ettepanekuid kutsesüsteemi täiustamiseks Eestis.

Ajaloo uurimisel keskenduti nii raamatupidamisalase hariduse omandamisele kui ka kutse omistamisele Eestis. Professiooni uurimise seisukohalt analüüsiti raamatupidajate haridustaset, tööülesandeid ja taset, et selgitada, kas nende vahel on seost. Uuriti, kuidas raamatupidamine kui kutseala suhestub eri perioodide majanduspoliitilise keskkonda. Professiooniks kujunemise protsessi hindamisel lähtuti Abbotti (1988) ja Wilensky (1964) väljatöötatud teguritest.

Uuringust selgus, et tegemist on suhteliselt uue elukutsega. Eestis on töö iseloomu ja sellest tulenevaid kutsealaseid pädevusi 1990ndate aastateni enim mõjutanud majanduspoliitilised muutused keskkonnas, pärast seda aga infotehnoloogilised muutused. Professioon saavutas oma praeguse staatuse taasiseseisvumisjärgselt plaani- ja käsumajanduselt turumajandusele üleminekul.

Ka kutseühingute asutamise meetodid Eestis on eri perioodidel sõltunud eelkõige majanduspoliitilisest süsteemist. Antud uuringu tulemus kattub Roberts *et al* 2008 avaldatud riikide ülese uuringu tulemusega. Ajalooline analüüs näitas, et kutseühingute asutamise meetodid, eesmärgid ja ülesanded on eri perioodidel olnud erinevad. Kuna Nõukogude ajal olid peaaegu kõik asutused moodustatud ülevalt alla ning nende rajamine oli võimatu ilma valitsuse toetuseta, siis raamatupidajate koondamist erialaühingusse ei toetatud ja ühinguid ei loodud. Küll aga eksisteeris enne ja pärast nõukogude perioodi kahte liiki asutamist: alt – iseregulatsioon (sõjajaeelses Eesti Vabariigis) ja segatüüp (10 aastat pärast Eesti taasiseseisvumist). Viimane hõlmas erialaste õppeasutuste, riigi ja raamatupidamiskogukonna ühist osalemist kutseühingu loomisel.

Autori tehtud uuringust selgus, et lisaks raamatupidajaid ühendavate liitude arvukusele sõjajaeelses Eesti Vabariigis, erines ka nende funktsioon. Lisaks erialase enesetäiendamise ja abiandmise võimaluse pakkumisele, oli tolleaegsetele seltsidele omane ka sotsiaalset laadi abi andmine oma liikmetele. Kutseühingute paljusus ja nende sotsiaalne iseloom oli omane ka Inglismaale.

Sõjajaeelses Eesti Vabariigis ei olnud kutseühingud kutse andjateks. Eelneolud olid kavandatud kutse andjaks kesk- ja kõrgema astme koolid ning Majandusliku Kutseoskuse Amet. Tänapäeval on kutseandja õigused kutseühingul, Eesti Raamatupidajate Kogul ja õppeasutustel, kui nende õppekavad vastavad teatud tingimustele ning nad on seda taotlenud. Nõukogude perioodil omistati kvalifikatsioon kooli lõpetajale ja tööturule sisenemine oli riigi korraldatud suunamistega.

Taasiseseisvumisjärgselt oli periood, kus puudusid nii kutseühingud kui ka kutse/kvalifikatsiooni omistamine. 1990ndate aastate keskel hakkasid uuesti tekkima ka erialased kutseühingud, kes hiljem hakkasid omistama raamatupidajatele, audiitoritele kvalifikatsioone. Kutseeksamite vajadust võis põhjendada ka asjaoludega, et kõrgkooli

lõpetanud omased üldisemaid majandusalaseid teadmisi (ei omistatud lõpetamisel mingit kutset/kvalifikatsiooni) ja need, kes lühikursustel osalesid, ei omanud piisavalt raamatupidamisalaseid teadmisi/oskusi, et tagada kvaliteetset teenust.

Uuringust selgus, et ajalugu suures osas kordub. Kui sõjaeelses Eestis oli algselt kavandatud kolm, kuid jäeti 2 taset, siis tänapäeval on samuti kutsetasemeid kolm, kuid eksameid korraldatakse kahel tasemel. Nii praegu kui ka sõjaeelses Eestis oli võimalik kutse saada nii kooli lõpetades kui ka eraldi eksamit sooritades (töömaailmast tulnud inimestel).

Kui algselt peeti „raamatute pidamist“ kontoritöö hulka kuuluvaks, siis praeguseks on raamatupidaja ametikohast välja kujunenud eraldiseisev teenus ja raamatupidamise õppeainest on välja kasvanud eriala. Tänapäeval võib raamatupidamist kui eriala pidada oluliseks, sest raamatupidamisalased teadmised on muutunud majanduslikult asendamatuks.

Uuringust selgus ka, et raamatupidajate tööülesanded on ajaga muutunud rohkem teadmisi nõudvamaks ja see on kajastunud ka raamatupidaja töö väärtustamises. Selgus, et üks olulisemaid murdepunkte on seotud käsumajanduselt turumajandusele üleminekuga, kui hakati looma eraettevõtteid ja tekkis vajadus raamatupidajate järele, kes oleksid võimelised tegema raamatupidamist algdokumentidest majandusaasta aruandeni. Kui Nõukogude perioodil moodustas raamatupidaja töötasu 78% keskmisest töötasust, siis taasiseseisvumisjärgselt on see tõusnud, ületades praegu keskmist 20%. Seega võib väita, et esineb tugev positiivne seos hariduse, tööülesannete ja töötasu vahel.

Uuringust selgus, et taasiseseisvumisjärgselt on tööülesannete täitmiseks vaja erialaste teadmiste, oskuste kõrgemat taset, kuid tööandjad ei hinda seda lähtuvalt haridustunnistuste/kõrghariduse olemasolust. Kuigi Eestis toimib vaba konkurents ning nii tööle kandideerijal kui ka tööandjal on täielik info, ei rakendu Beckeri (1964) inimkapitali teooria, millest lähtuvalt käituvad nii tööandja kui ka töötaja ratsionaalselt: üks valides hariduse põhjal ja teine haridusse investeerides. Kuna raamatupidaja palkamisel ei ole määrav kõrgharidus, siis Eestis ei leidnud kinnitust ka *credentialism*'i teooria (Brown 1995), mille kohaselt tagab haridus parema positsiooni mitte paremate teadmiste või oskuste tõttu, vaid seepärast, et kõrgharidusega inimesed kontrollivad juurdepääsu võtme positsioonidele ühiskonnas.

Nähtusel, et Eestis raamatupidaja tööle värbamisel peetakse olulisemaks töökogemust ja ei väärtustata niivõrd haridust, võib välja tuua mitu põhjust:

1. taasiseseisvumisjärgselt majandusharidust pakkuvaid kõrgkoole oli palju, õppekavaarendus vaba, sageli puudus spetsialiseerumine raamatupidamisele ning kooli lõpetamisel ei ole omistatud kvalifikatsiooni/kutset;
2. sagedased muudatused raamatupidamise valdkonnas ja tunnistus ei taga kompetentsust.

Samas nendele tööandjatele, kes raamatupidaja kompetentsust (st ka kvaliteeti) oluliseks peavad, annab signaliseerimisteooriast lähtuvalt selle võimaluse kutsetunnistus. Hinnangule, et tulevikus muutub raamatupidaja palkamisel kutsetunnistus oluliseks, võib tuua kinnituseks mitu argumenti:

1. Kuna raamatupidaja töötasu on taasiseseisvumisjärgselt kasvanud ja samas tänapäeval raamatupidajal vastutus ebakompetentse töö eest puudub, siis tööjõupakkumine ületab nõudlust. See on meelitanud inimesi võtma raamatupidamisalaseid lühikursuseid, misjärel sisenevad tööturule, kuigi neil puudub raamatupidaja tööks vajalik kompetentsus. Seega, et eristada oskajaid oskamatumest, on üks võimalus kompetentsust tõestada kutsetunnistusega.

2. Üha enam hakkab teenuste pakkumist suunama infotehnoloogia ning teenuseid püüavad osutada ka erialase ettevalmistuseta isikud. See kõik tõstab sertifitseerimise kui professioni arengut mõjutava teguri oluliselt tähtsamale kohale.
3. Kuna kutsekooli lõpetamiseks on vaja sooritada kutseksam, siis inimeste teadlikkus kutsetunnistustest kasvab.

Üks mõjus argument, mis toetab ka sertifitseerimise vajadust tänapäeval, on nn elukestev õpe. Sageli on inimene omandanud mingi hariduse ja hiljem toimub ümberõpe. Sertifitseerimine annaks raamatupidamisteenuse pakkujatele võimaluse tõestada tööandjatele kompetentsust kutseksamit sooritades.

Raamatupidaja kompetentsuse tagajana tuleks käsitleda ka jätkuvat erialast arengut (CPD). Tuleks järgida vajadust, asjakohaseid õppimisvõimalusi ning et koolitus oleks raamatupidaja jaoks nii hariv kui ka erialaselt kasulik. Samas ei tohiks CPD nõue saada takistuseks kutsesüsteemi arendamisele ja levikule. Kuna kutsequalifikatsioonisüsteemi eesmärk on kvaliteedi tagamine tööandjatele/klientidele, siis nõuded erialasele koolitusele on asjakohased, kui need ei osutu liiga madalaks. Liiga kõrged nõudmised viivad selleni, et nõutud tundide arvu ei suudeta saavutada või et kutsetaseme säilitamine on kallid ning kui tööturul ei peeta vajalikuks kutsetunnistuse olemasolu, loobutakse taastõendamisest. Näiteks Tšehhis ei suuda paljud nõutavat CPD mahtu täita (40 tundi arvestuslikult aasta kohta), samas aga kutseühing ei pidanud õigeks neid välja visata ega kutsetunnistust kehtetuks tunnistada (kuigi kord seda võimaldab). Probleemi püütakse lahendada nii, et kodulehel avaldatakse isikud, kes on täitnud CPD nõude. Viimane distsiplineerib mingil määral raamatupidajaid. Kuigi Eestis on CPD maht väike, selgus autori teostatud uuringust, et taastõendamise taotluse mitteesitamise põhjuseks oli ka Eestis koolitusmahu mittetäitmine või tõendite puudumine, mis kinnitaks koolitusel osalemist. Samas annaks seda probleemi tänapäevaste infotehnoloogiliste võimaluste juures lihtsalt lahendada, tehes platvormi loomisel koostööd Audiitorkoguga. Arvestades raamatupidajate ja audiitorite arvu Eestis, oleks arvestuslik koolitustundide maht, mida nõutakse kokku üle 15 000 tunni aastas. Seda samuti arvestades, rahvusvahelistumist, e-koolituste levikut ja arengut silmas pidades, tasuks edaspidi uurida kutseorganisatsiooni valmisolekut aktsepteerida ka e-õpet CPD-na Eestis.

Uurides kutsequalifikatsiooni omistamist riigiti, tuleb märkida, et Norra süsteemi tugevus on riiklikul tasandil koordineeritud raamatupidaja profession ja sellele vastav õppeplan, millest kõrgkoolid õppekava koostamisel lähtuda saavad. Norras kutsequalifikatsiooniksamt eraldi ei korraldata, vaid litsentsi taotleja peab vastama töökogemuse ja hariduse nõuetele. Üks põhjustest, miks ei ole nähtud vajadust kutseeksamite järele, võib olla ka see, et ebakompetentsed ei tööta raamatupidajana. Seadusest tulenevalt on võimalik kriminaalkorras karistada raamatupidajat, kes rikub raamatupidamisandmeid või raamatupidamise sätteid.

Tšehhi süsteemi võib pidada kõige aeganõudvamaks ja kallimaks kutse omistamise protsessiks vaadeldud riikide seas. Hoolimata sellest, et eksami sooritamise lävendit aastaid tagasi langetati 60%-lt 50%-le ja teatud tasemeõppes läbitud aineid aktsepteeritakse, ei ole need suuri positiivseid muutusi kutseeksamite atraktiivsuses kaasa toonud. Tšehhis süsteemi plussiks on see, et on võimalik arvestada lisaks õppeasutuse eksamitele ka ACCA eksameid või audiitorieksami osi ja vastupidi.

Rootsi süsteemi toimimise tugevusena võib välja tuua eksamikorralduse lihtsuse ja riiklikul tasandil vastuvõetud standardi, mis peaks tagama teenuse osutamise kõrge

kvaliteedi (toimub ka kvaliteedi tagamise järelevalve). Standardi jõustumise järgselt on nõudlus autoriseeritud raamatupidajate järgi Rootsis suurenev.

Tehtud uuringu põhjal võib täheldada ka seda, et postsotsialistlikes riikides ei peeta kutsetunnistust praegu oluliseks. Võimalik, et osalt on see tingitud asjaolust, et ka raamatupidaja ametit ei väärtustata nii palju kui põhjamaades, kus nähakse raamatupidajas pigem konsultandi rolli. Riikides, kus on pikemat aega eksisteerinud turumajandus, näevad ettevõtjad raamatupidajas midagi rohkemat kui seadusjärgse kohustuse täitjat.

Professionisiseselt on märgata mõningaid tendentse: naiste domineerimine raamatupidamistöös (Eestis 94%); haridustaseme tõusu (Eestis omab 73% raamatupidajatest kõrgharidust); raamatupidamise kui teenuse sisseostmist.

Uuringust selgus, et riigiti kutsekvalifikatsiooni omistamine erineb, samas eksisteerivad nn teatud tüübid. Kuigi Euroopa Liidus on püütud jõuda selleni, et liikmesriigid vähemalt suhestaksid oma siseriiklikud kvalifikatsioonid EQF-iga, siis uuritud seitsmest riigist oli Eesti ainuke, kes on raamatupidamisvaldkonna siseriikliku kvalifikatsioonisüsteemi sidunud EQF-iga (aastast 2012). Kuigi Euroopa kvalifikatsiooniraamistiku abil oleks võimalik muuta riiklikud kvalifikatsioonisüsteemid võrreldavaks ja sidusaks, ei ole tegemist kohustusliku sättega.

Töö viimases osas uuriti, kas ja kuidas saaks süsteemi muuta, et kõrgema (7.) taseme kutsetunnistuse omajaid ka tekiks. Selleks uuriti juhtivraamatupidaja kutseeksami ühildamise võimalust audiitori kutseeksami raamatupidamise eriosaga ja TTÜ magistriõppes õppivate tudengite huvi kõrgema kutsetaseme saamise vastu.

Kuna uuringust selgus, et magistrantidel on huvi kõrgkooli lõpetamisel saada ka kutsetunnistus, siis on täiendavalt vaja uurida õppekava vastavust kutsestandardile, et selgitada välja, kui palju vajalikest teemadest ja õpiväljunditest on kaetud.

Kindlasti vajab edasist uurimist 5. tase ja mis on põhjused, miks selle taseme kutseeksamit ei suudeta sooritada. 5. taseme kutseksam on kutsekooli lõpetamiseks kohustuslik, samas aga suudavad selle edukalt sooritada umbes pooled õppuritest. Kui ei suudeta eksamit sooritada, jääb kool lõpetamata ja õppele kulutatud aeg 2,5 aastat on õppuritele raisatud aeg ning riigi jaoks õppekoha maksumus kulu.

Kaugemas tulevikus tasub uurida seda, kas ja kuidas on teised riigid hakanud CPD-d väljundipõhiselt hindama.

Käesolev töö panustas raamatupidamise kui professioni uurimisse Eestis, täites lünga ajaloouringutes. Eesti on olnud majanduspoliitilise keskkonna poolest väga erinev arenenud lääneriikidest ja aastakümneid ei ole raamatupidajaamet olnud Eestis prestiižne. Eesti unikaalsus seisneb ka selles, et Nõukogude Liidu lagunemisega ja turumajandusele üleminekuga muutusid haridusasutuste tunnistused tööandjate jaoks vähemoluliseks ja raamatupidajate palkamisel on see trend jätkunud praeguseni. Eesti raamatupidamise eriala ajaloolise uurimisega selgitati, kuidas muutused keskkonnas on mõjutanud professioniks kujunemise protsessi ja mis on olnud seda enim mõjutanud faktorid.

Kuna puudub kutsealasi ja kvalifikatsioone käsitlev kirjandus, mis oleks panustanud mitte-lääneliku perspektiivi omaks võtmisele, siis käesolev doktoritöö saab pakkuda alternatiivset perspektiivi (lähenemist) täiendamaks professioni arengu mõistmist. Töö eesmärk ei olnud luua uut teooriat, vaid uurida, kuidas teiste loodud teooriad sobituvad Eesti konteksti ning kas varasemate uuringute tulemused on ülekantavad ka Eesti oludele. Samuti on doktoritöö panuseks välja töötatud kvalifikatsiooni omistamise skeemide tüpologia ning tehtud ettepanekud süsteemi, regulatsioonide muutmiseks Eestis.

Kirjanduse loetelu

- Aarna, A. (1960). TPI rektori A. Aarna sõnavõtust – Rmt: Eesti NSV Ülemnõukogu viienda koosseisu kolmas istungjärk 18.–19. augustil 1960. Stenogramm. Tallinn.
- Abbott, A. (1988). The system of professions. An essay on the division of the expert labour. Chicago: University of Chicago Press.
- About Finanstilsynet 2009. Supervision of the financial market. The Financial Supervisory Authority of Norway. Kättesaadav: <http://www.finanstilsynet.no/en/Secondary-menu/About-Finanstilsynet/>, 12. detsember 2016.
- Airaksinen, T. (1991). Ammattien etiikan filosofiset perusteet. In T. Airaksinen (Ed.) Ammattien ja ansaitsemisen etiikka. Näkemyksiä ammattien, johtamisen ja liike-elämänarvoista. Helsinki: Yliopistopaino, 19–60.
- Ajzen, I. (1991). Theory of Planned Behavior. Organizational behavior and human decision processes 50, 179–211.
- Ajzen, I., Fishbein, M. (1980). Understanding attitudes and predicting social behavior. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Algas kategorijā: Ekonomika, Finances, Grāmatvedība. Kättesaadav: <http://www.algas.lv/salaryinfo/ekonomika-finances-gramatvediba>, 30. mai 2017.
- All, K. (2007). Haridus koos kutsega või ilma. – *Õpetajate Leht*. Kättesaadav: <http://rajaleidja.ee/98386/>, 22. veebruar 2012.
- Alver, J., Alver, L. (2010) Raamatupidajast ja tema tööst (Taani tüdarettevõtete näitel). *Raamatupidamiselt majandusarvestusele III*. Tallinn: OÜ Infotrükk, 28–29
- Alver, J., Alver, L. (2016). Majanduse oskussõnu kahe maailmasõja vahelt. *Emakeele Seltsi aastaraamat*. Teaduste Akadeemia Kirjastus, 9–31.
- Alver, L. (2004). Raamatupidamisest Eesti Vabariigis aastatel 1918–1940. Rmt: Majandusarvestuse aktuaalsed probleemid äri- ja avalikus sektoris: konverentsikogumik, 151–159.
- Alver, L., Lumi, M. (2011). The Quality of the Accounting Education on Undergraduate and Graduate Level in Estonian Universities. *Journal of International Scientific Publications: Educational alternatives*, 9 (1), 268–286. Kättesaadav: <http://www.scientific-publications.net/download/educational-alternatives-2011-1.pdf>, 05. november 2015.
- Anbefalt plan Bachelor i økonomi og administrasjon- profilering regnskapsfører. (2013). Vedtatt av Nasjonalt råd for økonomisk administrativ utdanning (NRØA) 9. januar 2013, justert 16.12.13 Kättesaadav: <https://www.finanstilsynet.no/konsesjon/regnskapsforer/personlig-autorisasjon-som-regnskapsforer/>, 12. jaanuar 2017.
- Arveasjanduse asjatundlik talitus moodsa äritegevuse aluseks. (1932). *Kaubandus-tööstuskoja Teataja* nr 2, 24 –25.
- Arvepidamisest kesk- ja väikekaubanduses. (1926). *Kaubandus-Tööstuskoja Teataja* nr 3, 77–78
- Arvestusala arengud 2014–2017. (2014). Rahandusministeerium.
- Arvestusala halduskoormuse uuring. (2011). BDO Eesti AS.

- Arvestusala õigusraamistiku ja praktika muutused Eestis aastatel 2004–2014. Uuringu aruanne. (2016). AS PricewaterhouseCoopers.
- ARÜ likvideerimise otsus. RT lisa nr 38-1937.
- Association of Finnish Accounting Firms. Kättesaadav: http://www.taloushallintoliitto.fi/taloushallintoliitto/association_of_finnish_accounting/, 14. juuni 2011.
- Atlyginimai srityje: Ekonomika, Finansai, Apskaita. Kättesaadav: <http://www.manoalga.lt/salaryinfo/ekonomika-finansai-apskaita>, 30. mai 2017.
- Audiitorkogu. (2010). Audiitorkogu oma teel. 2. detsember.
- Audiitorkogu täiendusõppe programm. Kättesaadav: https://www.auditorkogu.ee/uploads/Vandeaudiitori_taiendusoppe_programm.PDF, 1. jaanuar 2017.
- Audiitorteenuste hinnakiri. Eesti Vabariigi Riikliku Hinnaameti määrus 12.04.1990.a – ÜVT, 1990, 9 – 26.
- Audiitortegevuse seadus. RT I, 17.11.2017, 25.
- Autorisasjon og etterutdanning. Kättesaadav: <https://www.regnskapnorge.no/karriere/autorisasjonsordningen/>, 12. juuli 2017.
- Bagnetova, A. (2017). Inimressursside arvestus ja areng Eestis. (Bakalaureusetöö). TTÜ Majandusarvestuse instituut. Tallinn.
- Becker, G. S. (1964). Human capital: A theoretical and empirical analysis, with special reference to education. New York: National Bureau of Economic Research.
- Becker, G.S. (1983). Human Capital: A theoretical and empirical analysis with special references to education. 2nded. Chicago: University of Chicago Press.
- Berendsen, R. (1938). Kaubandusliku kutseoskuse korraldamine. *Kaubandus-tööstuskoja Teataja* nr 9, 204–206.
- Berg, I. (1971). Education and jobs: The great training robbery. Boston: Beacon Press.
- Bernard, R. M., Abrami, P. C., Lou, Y., Borokhovski, E., Wade, A., Wozney, L., Walseth, P. A., Fiset, M., & Huang, B. (2004). How does distance education compare with classroom instruction? A meta-analysis of the empirical literature. *Review of Educational Research*, 74 (3), 379–439.
- Bisgaard, S. (2007). Quality Management and Juran's Legacy. *Quality and Reliability Engineering International*, 23 (6), 665–677.
- Blank, T. (2012). Uued raamatupidamise kutsestandardid. *Spetsialist*, 3, 4–5.
- Bolagsverket. (2012). *Sämre Kvalitet på Årsredovisningar och fler Förseningsavgifter*. Sundsvall: Bolagsverket.
- Boylan, R. D. (1993). The Effect of Number of Diplomas on Their Value. *Sociology of Education*, 66 (3), 206–221.
- Brown, D. K. (1995). Degrees of Control: A Sociology of Educational Expansion and Occupational Credentialism. New York: Teachers College Press.
- Chartered Accountants Can Help. Finland Accountants. Kättesaadav: <http://www.finlandaccountants.com/finland-accountants-chartered-accountants-can-help.html>, 12. detsember 2016.
- CEDEFOP (2016). Euroopa Kutseõppe Arenduskeskus. Kvalifikatsiooniraamistikud Euroopas.

- De Lange, P., Jackling, B., Basioudis, I.G. (2013). A Framework of Best Practice of Continuing Professional Development for the Accounting Profession. *Accounting Education*, 22 (5), 494–497.
- Døving, E. Gooderham, P. N. (2005). Small firm accountancy practices as business advisors: a dynamic capabilities view of the scope of their services. Kättesaadav: http://bora.nhh.no/bitstream/2330/177/1/A65_05.pdf, 12. detsember 2016.
- Eedo, K. (2010). Tallinna Tehnikaülikooli majandusteaduskond 1940–2010. TTÜ Kirjastus. Tallinn.
- Eesti Entsüklopeedia VI. (1936). Tartu: K./Ü Loodus.
- Eesti kutseharidussüsteemi arengukava aastateks 2005- 2008. (2005). Tartu: Haridus- ja Teadusministeerium.
- Eesti kõrgharidussüsteemi kirjeldus. Kõrgharidussüsteem alates 01.09.2013. Haridus- ja Teadusministeerium. Kättesaadav: <http://www.hm.ee/index.php?046465>, 05. november 2015.
- Eesti NSV ajalugu 3. kd. (1971). 1917. aasta märtsist kuni 50-ndate aastate alguseni. Eesti NSV Teaduste Akadeemia Ajaloo Instituut. Tallinn: Eesti Raamat.
- Eesti NSV audiitoritegevuse ajutine põhimäärus. Eesti NSV Valitsuse määrus 19. veebruar 1990. a – ÜVT, 1990, 7, 113.
- Eesti NSV haridusseadus. (1974). ENSV Ülemnõukogu ja Valitsuse Teataja nr 23 (445) 7. juuni 1974. Tallinn: Eesti NSV Ministrite Nõukogu Asjadevalitsus, 503–522
- Eesti NSV ettevõtete, asutuste ja organisatsioonide tootmis- ja finantsmajandusliku tegevuse ametkonnasisese kontrolli ja revideerimise määrustik. Eesti NSV Ministrite Nõukogu 1970. aasta 4. augusti määrus nr 356.
- Eesti Põllumajanduse Akadeemia ajalugu. EAA.5387. Ajalooarhiivi fondiloend. Kättesaadav: www.eha.ee/fondiloend/frames/fond_prop.php?id=12426, 12.01.2018.
- Eesti Raamatupidajate Kogu. Kutse taotlemine. Kättesaadav: https://www.erk.ee/index.php?option=com_content&view=article&id=45&Itemid=403&lang=et, 10. jaanuar 2017.
- Ettevõtjaskond võimaldagu majanduskoolide õpilasile praktiseerimist. (1938). Haridusministeeriumi sooviavaldus Kaubandus-tööstuskojale. *Kaubandus-tööstuskoja Teataja* nr 12, 276–277.
- Fevre, R., Rees, G., & Gorard, S. (1999). Some sociological alternatives to human capital theory and their implications for research on post-compulsory education and training. *Journal of Education and Work*, 12, 117–140.
- Forskrift om autorisasjon av regnskapsførere m.v. (1999, redaktsiooni muudatus 2013). Kättesaadav: https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/1999-02-08-196/KAPITTEL_1-1#§1-2, 12. jaanuar 2017.
- Freidson, E. (1983). The theory of professions: State of the art. *The Sociology of the Professions*, MacMillan, London, 19–37.
- Friedman, A. L. (2012). Continuing Professional Development: Lifelong Learning of Millions (Abingdon: Routledge).
- Friedman, M. (1962). *Capitalism and Freedom*. Chicago: University of Chicago Press.
- Friedman, M. (1994). *Kapitalism ja vabadus*. Tallinn: Eesti Avatud Ühiskonna Instituut.
- Gavrilova, V. (2017). Kaasaegse raamatupidaja profiil tööandjate pilgu läbi. (Bakalaureusetöö). TTÜ Majandusarvestuse instituut. Tallinn.

- Gellhorn, W. (1968). Individual Freedom and Government Restraints. Baton Rouge: Louisiana State University Press, 1956. Reprint, New York: Greenwood Press.
- Gordejev, L. (2007). 100 aastat kaubandus-, äriandus-, rahandus- ja majandusalast koolitust Tallinnas. Tallinna Majanduskool 1906–2006, 3–6.
- Graf, G. (1934). Praktilise raamatupidamise, kaubandusteaduse ja masinakirja registreeritud kursused. Tallinn: Praktilise raamatupidamise kursuse juhatus.
- Graf, G. (1937). Praktilise raamatupidamise, kaubandusteaduse ja masinakirja registreeritud kursused. Tallinn: Praktilise raamatupidamise kursuse juhatus.
- GRFS 0 - General issues relating to accounting services assignments. Norwegian Association of Authorized Accountants. Kättesaadav: http://www.narf.no/upload/13608/2-1-1-0e_GRFS_0_Allment-engelsk.pdf
- Grootings, P. (1998). Kutsehariduse reformi arengusuunad Eestis. Tallinn: Sihtasutus Eesti Kutsehariduse Reform.
- Grāmatvežu sertifikācijas centrs. Sertificēšanas kritēriji. Kättesaadav: <http://www.gramatvezusc.lv>, 12. juuli 2017.
- Haav, K. (2013). Õppiv ülikool: õppekavaarendus TTÜ-s. Kättesaadav: <http://opleht.ee/7056-oppiv-ulikool-oppekavaarendus-ttu-s/>, 14. november 2015.
- Haridusasutused Eestis 1919–1940. (1989). Tallinn: Eesti NSV Oktoobrirevolutsiooni ja Sotsialistliku Ülesehituse Riiklik Keskarhiiv.
- Hellberg, I. (1978). Studier I Professionell Organisation. Monografier utgivna av Sociologiska Institutionen vid Göteborgs Universitet 20, 11–20.
- Henry, B., Hicks, M. (2015) “A Survey of Perspectives on the Future of the Accounting Profession.” CPA Journal, 85 (8), 6–12.
- Hilep, T. Ülemiste Raamatupidamisbüroo koduleht. Kättesaadav: <http://www.raamatupidajad.com/>, 05. august 2017.
- Hämäläinen, T. KLT-Tutkintoon Liityvät maksut. Kättesaadav: <https://taloushallintoliitto.fi/klt-pht/klt-tutkinto/klt-tutkintoon-liityvat-maksut>, 22. detsember 2016.
- IAB Qualifications for Business. Kättesaadav: www.iab.org.uk, 01.oktoober 2008.
- Institut certifikace účetních. Kättesaadav: www.icu-praha.cz, 12. jaanuar 2017.
- International Education Standard (IES) 5. Initial Professional Development – Practical Experience (Revised). (2013). International Accounting Education Standards Board. Kättesaadav: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES-5-Initial-Professional-Experience.pdf>, 22. detsember 2016.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2008). Approaches to Continuing Professional Development (CPD) Measurement (New York: IFAC).
- International Education Standard (IES) 7. Continuing Professional Development (Redrafted). (2012). International Accounting Education Standards Board. Kättesaadav: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES%207%20FINAL%20July%2019%202012.pdf>, 22. detsember 2016.
- International Labour Office. (2010) A Skilled Workforce for Strong, Sustainable, and Balanced Growth. A G20 Training Strategy. International Labour Organization, Geneva.
- International qualifications. (2012). European Centre for the Development of Vocational Training. Publications Office of the European Union.

- Jarvis, P., Holford, J.; Griffin, C. (2001). *The Theory and Practice of Learning*. London: Kogan Page.
- Johansson, J., Österman, O. (2014). *Reko and the accounting consultant: A quantitative study of the effects of Reko*. Umeå School of Business and Economics. Degree Project.
- Kadakas, K. (2016). *Raamatupidajate kutseksamite korraldus*. (Bakalaureusetöö). TTÜ Majandusarvestuse instituut. Tallinn.
- Kallaste, K. (2013). *Raamatupidaja kutse kvalifikatsioon – riiklike süsteemide võrdlus ja vastavus standarditele. Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus, 45–50
- Kallaste, K., Alver, J. (2017). *The recertification of the professional accounting qualification in Estonia: The requirements and quality of CPD. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 93, 113–134.
- Kallaste, K., Praulinš, A. (2010). *Raamatupidaja kutse omistamisest ja taseme säilitamisest Lätis. Raamatupidamiselt majandusarvestusele III*. Tallinn: OÜ Infotrükk, 49–51.
- Karelskaia, S. N., Sokolov, V. Y., Zuga, E.I (2016). *Development of the Accounting Profession Illustrated by the History of Russian Accounting Societies*.
- Karlöf, S. (2011). *Outsourcing is growing and becoming more qualified*. Kättesaadav: http://www.sonat.se/files/docs/rundqvists_kronika_sce2.pdf, 21. november 2016.
- Karvinen, S. (1996). *Sosiaalityön ammatillisuus modernista professionaalisuudesta reflektiiviseen asiantuntijuuteen*. Kuopio: Kuopion Yliopisto.
- Kerb, A. (2010). *Diplomiveskid – kas kasvav majandusharu? – Õpetajate Leht*, 29. oktoober. Kättesaadav: http://www.raamatupidaja.ee/article/2010/11/03/Diplomiveskid_kas_kasvav_majandusharu, 01. jaanuar 2011.
- Kern, A. F. (2009). *Human Capital Development Theory: Implications for Education - Comparison of Influential Twenty-First Century Economists Samuel Bowles and Gary S. Becker*. Kättesaadav: http://www.personal.psu.edu/afk119/blogs/career_tech_ed/2009/12/human-capital-development-theory.html, 14.03.2012.
- Kiivet, J. (1939). *Majanduslik kutseharidus Rahvusvahelisel Kutsehariduse Kongressil Berliinis 1938. a. suvel. Eesti Kool*, 3. Tallinn: Haridusministeerium, 180–187.
- Kilter, R. (2016). *Majandusarvestuse õpe ning finantstöötajate haridustaseme ja ametikoha vahelised seosed*. (Magistritöö). TTÜ Majandusarvestuse instituut. Tallinn.
- Kipper, U. (2010). *20 aastat audiitorlust Eestis. Teine kümnend: maailma tasandile. Äripäev*, 23. veebruar.
- Kirjanpitäjä palkka. Kättesaadav: <http://www.palkkadata.fi./salaryinfo/talouhallinto-rahoitus-ja-kirjanpito>, 22. märts 2017.
- Klegon, D. (1978). *The sociology of professions: an emerging perspective, Sociology of Work and Occupations*, 5(3): 259–283.
- KLT-Kirjanpitäjien nimilista. Kättesaadav: https://talouhallintoliitto.fi/klt/suomen_klt-kirjanpitajat, 22. märts 2017.
- Kluge, S. (2000). *Empirisch begründete Typenbildung in der qualitativen Sozialforschung. Forum Qualitative Sozialforschung / Forum: Qualitative Social*

- Research*, 1(1), Art. 14. Kättesaadav: <http://nbnresolving.de/urn:nbn:de:0114-fqs0001145>, 22. detsember 2016.
- Kongo, K. (1932). Akadeemiliste majandustegelaste ettevalmistus Eestis. Tallinna Kaupmeeste selts 1917– 1932. Tallinn, 206–209.
- Kooperatiivühingute ja nende liitude seadus. *RT* nr 110/111-1919.
- Kooperatiivühingute ja nende liitude seaduse muutmise ja täiendamise seadus. *RT* nr 42, art 236, 1931.
- Kooperatiivühingute ja nende liitude välisrevisjoni seadus. *RT* nr 6, 2, 1937.
- Kraut, L. (2006). Kutseõppeasutuste ja lõpetanute palga seos Eestis. (Magistritöö). TÜ. Tartu.
- Krav til etterutdanning for regnskapsførere. (2012). Kättesaadav: <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/rundskriv/2012/krav-til-etterutdanning-for-regnskapsforere/>, 12. jaanuar 2017.
- Kreiskool. Kättesaadav: http://www.eha.ee/fondiloend/frames/struc_prop.php?id=363&lid=437, 12. jaanuar 2018.
- Kutse andmise kord raamatupidaja kutseala kutsetele. (2018). Eesti Raamatupidajate Kogu. Kättesaadav: https://www.erk.ee/images/Dokumentid/Kutseksamid/Kutsestandard/Raamatupidamise-kutseala-KA-kord_jaan2018.pdf, 05. veebruar 2018.
- Kutsealane tunnustamine. Eestis reguleeritud kutsed. (2010). Kättesaadav: <http://www.archimedes.ee/enic/index.php?leht=8>, 01. november 2010.
- Kutsealane tunnustamine. (2018). Eesti ENIC/NARIC keskus. Kättesaadav: <http://adm.archimedes.ee/enic/kutsealane/pohimotted/>, 12. jaanuar 2018.
- Kutseeksami kord. *RT* I, 21.07.2011, 3
- Kutseharidus. Haridus- ja teadusministeerium. Kättesaadav: <https://www.hm.ee/et/eesmargid-tegevused/kutseharidus>, 15. detsember 2015.
- Kutsehariduslike õppeasutuste seadus. *RT* nr 53, 02.07.1937.
- Kutseharidusstandard. *RT* I, 2006, 16, 131.
- Kutseharidusstandard. *RT* I, 16.07.2016, 8.
- Kutseregister. Kättesaadav: <https://www.kutsekoda.ee/et/kutseregister/tutvustus>, 05. jaanuar 2018.
- Kutseregister. Kättesaadav: <http://www.kutsekoda.ee/et/kutseregister/kutsetunnistused>, 22. detsember 2016.
- Kutseseadus. *RT* I, 23.03.2015, 261.
- Kutseõppeasutuste lõputunnistuse statuut. Vabariigi Valitsuse määrus 23. aprill 1996 nr 115. *RT* I 1996, 30, 600.
- Kõrgharidust tõendava ühtse riikliku diplomi statuut. Vabariigi Valitsuse määrus 11. mai 1994 nr 167. *RT* I 1994, 37, 574.
- Külaots, I. (1970). Töötajate kvalifikatsioon ja palk. Tallinn: Eesti Raamat.
- Labaree, D. F. (1997). How to succeed in school without really learning: The credentials race in American education. New Haven, CT: Yale University Press.
- Lahe, A. (1938). Kaubanduslik kutseoskus Inglismaal. *Kaubandus-Tööstuskoja teataja* nr 3, 51–54.
- Laroche, M., Merette, M., Ruggeri, G.C. (1998). On the Concept and Dimensions of Human Capital in a Knowledge-Based Economy Context. Ottawa: University of Ottawa.

- Latvijas Republikas Grāmatvežu asociācija. Kättesaadav:
<http://www.lrga.lv/sertifikacija/resertifikacija>, 12. jaanuar 2017.
- Levald, H. (2010). Haridus, kutsed ja tööturg Eestis. Kättesaadav:
<https://roomaklubi.files.wordpress.com/2010/09/kutsed-ja-tooturg-eestis1.pdf>, 21. märts 2013.
- Levald, H. (2011). Lõpetagem süsteemi töötamine tühikäigul. – *Õpetajate Leht*, 11. märts 2011.
- Levald, H. (2012). Kutsete ja kvalifikatsioonide probleem Inglismaal. Kättesaadav:
<http://www.eestiklubi.ee/wp-content/uploads/2011/05/P%C3%96%C3%96RDUMINE-p%C3%B5hjenduselised.doc>, 21.01.2017
- Lindsay, H. (2016). More than 'continuing professional development': a proposed new learning framework for professional accountants. *Accounting Education*, 25 (1), 1–13.
- Lindsay, H. (2012). Patterns of learning in the accountancy profession under an output-based continuing professional development scheme. *Accounting Education*, 21 (6), 615–630.
- Lithuanian Association of Accountants and Auditors. Kättesaadav:
<http://www.lbaa.lt/en/about-us/lithuanian-association-of-accountants-and-auditors/>, 12. juuni 2017.
- Lov om bokføring (bokføringsloven). (2004). Kättesaadav:
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2004-11-19-73>, 12. juuni 2017.
- Luts, S. (2006). Raamatupidamisõppe areng Mõdrikul. Konverentsikogumik: Arvestus, maksud ja auditeerimine. Tallinn: Infotrükk OÜ, 281–286
- Madisson, K., Aavik, J., Raudsepp, P. (2012). Vastutusest raamatupidamise eest. *Spetsialist*, 3, 17–22.
- Majandusarvestuse riiklik õppekava. RTL 2007, 6, 106.
- Majandusharidus ja -teadus Tartu Ülikoolis.* (2015). /Toim. J. Sepp. Tartu: Eesti Ülikoolide Kirjastus.
- Majanduskoolide seadus. RT nr 1, 05.01.1926.
- Majanduskoolide tunnikavad. RT nr 64, 10.08.1937.
- Majanduslik kutseharidus Eestis. (1938). Tallinn: Vaba Maa. Kättesaadav:
<http://www.digar.ee/id/nlib-digar:280615>, 22. jaanuar 2018.
- Majanduslik kutseoskus. (1937). *Kaubandus-tööstuskoja Teataja* nr 13, 347–348.
- Majanduslike õppeasutistesse õpilaste vastuvõtmise ja nende õppeasutiste klassi ning kooli õpingute lõpetamise ja kutse omandamise määrus. RT nr 34, 05.04.1938.
- Majanduslikult aktiivsed ettevõtted töötajate arvu järgi. Statistikaamet. Kättesaadav:
<https://www.stat.ee/68771>, 21. veebruar 2017.
- Malm, P. (2013). Växande behov av redovisningskonsulter. Kättesaadav:
<http://www.civilekonomen.se/artikel/vaxande-behov-avredovisningskonsulter/>, 24. september 2016.
- Mika on KLT? Suomen Taloushallintoliitto. Kättesaadav:
<https://taloushallintoliitto.fi/usein-kysytya/mika-on-klt>, 12. detsember 2016.
- Missugune on Eesti üliõpilaskond? (2010). Kättesaadav:
http://www.eyl.ee/public/files/Missugune_on_Eesti_Yliopilaskond_090710.pdf, 21. jaanuar 2011.
- Murre, M. (2007). Kompetentsidel põhinev raamatupidaja kutsestandard. (Magistritöö). Estonian Business School. Tallinn.

- Männamaa, T. (1996). Kutse omistatakse vaid vastava kutse- või erialaeksami sooritanule. Kättesaadav: <http://www.epl.ee/artikkel/2544>, 26. veebruar 2012.
- Niglas, K. (2004). The Combined Use of Qualitative and Quantitative Methods in Educational Research. (Doktoritöö). Tallinn Ülikool. Tallinn
- Niilus, R. (1992). Keskeriharidusega põllumajandusraamatupidajate ettevalmistamine. (Diplomitöö). Eesti Põllumajandusülikool. Tartu.
- Noorväli, H. (2001). Raamatupidamise eriala kõrghariduse õppekava koostamine ja arendamine. (Magistritöö). Tallinna Ülikool. Tallinn
- Noorväli, H., Vahero, E., Nukka, A., Luts, S., Kasearu, M. (2017). 60 aastat raamatupidamisõpet Mõdrikul. LVRKK toimetised. Tallinn, Printon AS.
- Nordic Accountant Federation NAF. Association of Finnish Accounting Firms. Kättesaadav: http://www.taloushallintoliitto.fi/taloushallintoliitto/association_of_finnish_accounting/nordic_accountant_federation_naf/, 25. oktoober 2012.
- Norwegian Association of Authorised Accountants. Kättesaadav: <http://www.narf.no/English/>, 22. märts 2017.
- Nurminen, R. 1993. Ammattikäsitys opettajan työn lähtökohtana. In A. Eteläpelto & R. Miettinen (Eds.) Ammattitaito ja ammatillinen kasvu. Helsinki: Painatuskeskus OY, 47–67.
- Ojasoo, Ü. (2005). Riikliku kutseharidussüsteemi kutsekoolid Eestis aastatel 1944–1991. Tallinn.
- Om den Auktoriserade Redovisningskonsulten. Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. Kättesaadav: <http://www.srfkonsult.se/redovisning/for-foretag/om-den-auktoiserade-redovisningskonsulten/>, 12. juuni 2017.
- Oras, K., Siilak, K., Unt, M. (2010). Kõrgkoolilõpetaja tööturul: majandus- ja tehnikaerialade vilistlaste hinnangud oma tööturuvõimalustele. Tallinna Ülikool. Väljaanne nr 1/2010
- Palgad kategoorias: Majandus, rahandus ja raamatupidamine. Kättesaadav: <http://www.palgad.ee/salaryinfo/majandus-rahandus-ja-raamatupidamine>, 30. mai 2017.
- Palkat luokkaan: taloushallinto, rahoitus, kirjanpito. Kättesaadav: <http://www.palkkadata.fi/salaryinfo/taloushallinto-rahoitus-ja-kirjanpito>, 30. mai 2017.
- Paucker, H. (1880). Die Deutsche Kreisschule in Reval 1805-1880. Reval.
- Pearaamatupidajate põhimäärus. (1980). ENSV Rahandusministeerium. Tallinn.
- Penjam, K. (2011). Kutsekoda on välja selgitanud kutsetunnistuse olemasolu eeldavad ametid. – *Kutseleht*, 6. veebruar, 5.
- Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession. (1989). American Accounting Association. Kättesaadav: <http://www2.aaahq.org/aecc/big8/sect3.htm>, 06. november 2015.
- Platy v kategorii: Ekonomika, finance, účetnictví. Kättesaadav: <http://www.platy.cz/platy/ekonomika-finance-ucetnictvi>, 30. mai 2017.
- Presenting Accounting Norway. Kättesaadav: <https://www.regnskapnorge.no/english>, 12. juuli 2017.
- Põllumajandusliikude Ühisuste Revisjoniliidu töö põhimõtted. (1934). Tallinnas: Põllumajandusliikude Ühisuste Revisjoniliit. Ühistöö kirjavara, nr 5.
- Raamatupidaja kutsekvalifikatsiooni tõendamise ja omistamise kord. (2002). Kättesaadav: <http://www.erk.ee> (10.10.2008)

- Raamatupidajate statistiline koondportree. Eesti Statistikaamet. Kättesaadav: <http://www.rmp.ee/uudised/raamatupidamine/raamatupidajate-statistiline-koondportree-2015-11-11>, 25. november 2015.
- Raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus. RT I 1993, 43, 620.
- Rahvamajandusharude juhtivate ja inseneritehniliste töötajate ning riigiaparaadi töötajate kvalifikatsioonitõstmise süsteemist. Eesti NSV Ministrite Nõukogu 1960.a. 6. oktoobri määruse nr 401.
- Raidna, R. (1968). Riiklike põllumajandusettevõtete töötajate töö tasustamine: täiendav juhendmaterjali-de kogumik. Keila: Eesti NSV Ministrite Nõukogu Koondis "Eesti Põllumajandustehnika".
- Rannap, H. (2001). Eesti kooli ja pedagoogika kronoloogia. Haridus- ja Teadusministeerium. Kättesaadav: https://www.hm.ee/sites/default/files/eesti_kooli_ja_pedagoogika_kronoloogia.pdf, 05. jaanuar 2017.
- Reisman, M. (2017). Raamatupidajatele esitatavad nõuded tööle kandideerimisel Eestis. (Magistritöö). TTÜ Majandusarvestuse instituut. Tallinn.
- Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) Lithuania, Accounting and Auditing. (2007). Kättesaadav: http://www.general-files.com/download/gs49f1e98eh32i0/rosc_aa_ltu_2008.pdf.html, 12. jaanuar 2009.
- Resertifikācijas nolikums. (2017). Latvijas Republikas grāmatvežu asociācija. Kättesaadav: <http://www.lrga.lv/sertifikacija/resertifikācijas-nolikums>, 22. jaanuar 2017.
- Riiklike, kooperatiivsete (välja arvatud kolhoosid) ja ühiskondlike ettevõtete, organisatsioonide ning asutuste pea-(vanem-) raamatupidajate põhimäärus. (1973). NSV Liidu Ministrite Nõukogu 6. november 1964. a. määrus nr 923. Tallinna Polütehniline Instituut. Tallinn.
- Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P. (2008). International corporate reporting: A comparative approach. UK: Pearson Education Limited.
- Root, A. (1991). Audiitorkontroll: Õppevahend. Tallinn: Eesti Majandusjuhtide Instituut.
- Root, A. (2006). Audiitortegevus tänases Eestis – kuidas ta tuli ja kuhu läheb? Audiitorkogu.
- Ross, K., Anderson, T. (2013). Deciding what kind of course to take: Factors that influence modality selection in accounting continuing professional development. *Knowledge Management & E-Learning*, 5 (2), 137–152.
- Rätsepp, A. (1973). Kvalifikatsioonieksamite ettevalmistamise ja läbiviimise korrast ettevõtetes. Metoodiline juhend. Tallinn: Valgus.
- Saar, E. (2011). Tegevusala kahe suurema (konkurendi) majandustulemuste võrdlevanalüüs. (Magistritöö). TTÜ Majandusarvestuse instituut. Tallinn.
- Saba, F. (2000). Research in distance education: A status report. The International Review of Research in Open and Distance Learning, 1 (1). Kättesaadav: <http://www.irrodl.org/index.php/irrodl/article/view/4>, 12. jaanuar 2017.
- Sarapik, L. (1983). Majandushariduse areng Tallinnas alates XIX sajandist. // TPI Toim. 565
- Seeder, K. (2014). Raamatupidaja töö täna ja homme. Palgainfo Agentuur.
- Sertifikācija. (2017). Latvijas Republikas grāmatvežu asociācija. Kättesaadav: <http://www.lrga.lv/sertifikacija>, 12. juuli 2017.

- Směrnice Komory certifikovaných účetních kterou se stanoví systém kontinuálního profesního vzdělávání. (2015). Kättesaadav: <http://www.komora-ucetnich.cz/cze/vzdelavani/kontinualni-profesni-vzdelavani/smernice>, 15. veebruar 2017.
- Smith, K.G., Mitchell, T.R., Summer, C.E. (1985). Top Level Management Priorities in Different Stages of the Organizational Life Cycle. – *Academy of Management Journal*. Vol. 28, no. 4, pp. 799-820.
- SRF auktoriserar landets bästa redovisningskonsulter. Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. Kättesaadav: http://www.srfkonsult.se/portal/page/portal/srf/medlem/om_medlemskapet_auktorisation, 12. juuni 2017.
- Stafford, A. P. (2002). Capitalising education: Exploring the development of professional identity in certified accountants through the role of education and training. (Doktoritöö). Department of Accounting and Finance, Warwick Business School University of Warwick.
- Stenman, K. (2017). *Ylläpitokoulutus*. Kättesaadav: <https://taloushallintoliitto.fi/klt-pht/klt-tutkinnon-yllapito/yllapitokoulutus>, 14. jaanuar 2017.
- Stiglitz, J. E. (1975). Incentives, risk, and information: Notes towards a theory of hierarchy. *Bell Journal of Economics*, 6, 552–578.
- Stiglitz, J. E. (1995). Ühiskondliku sektori ökonomika. Tallinn: Külim.
- Strouhal, J. (2008). Certification of Professional Accountants in the Czech Republic and their Continual Professional Development. Business analysis, accounting, taxes and auditing: proceedings of the conference, 187–192. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool.
- Strouhal, J., Kallaste, K. (2011). Feasibility Analysis of Czech and Estonian Accounting Certification Schemes. Business Analysis, Accounting, Taxes and Auditing. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, 280–291
- Suomen Taloushallintoliitto. Kättesaadav: <http://www.taloushallintoliitto.fi/KLT>, 14. jaanuar 2017.
- Susi, A. (1974). Revisjon ja kontroll. Tartu: Tartu Riiklik Ülikool.
- Sömer, K., Rosenblad, Y. (2016). OSKA tööjõuvajaduse seire- ja prognoosisüsteemi loomine. Tulevikuvaade tööjõu ja oskuste vajadusele: Arvestusala. Kättesaadav: <http://oska.kutsekoda.ee/wp-content/uploads/2016/04/Arvestusala-Raport-sisukorraga.pdf>, 20. detsember, 2016.
- Säätiön hyväksymien KLT-Kirjanpidäjien säännöt. (2016). Suomen Taloushallintoliitto. Kättesaadav: <https://taloushallintoliitto.fi/klt-pht/klt-tutkinto/klt-saannot>, 12. jaanuar 2017.
- Systém certifikace a vzdělávání účetních v ČR. (2017). Bakalaureuse tudengitele. Kättesaadav: http://www.icu-praha.cz/prilohyarchiv/571/Studijn%C3%AD%20pl%C3%A1n%20a%20kalkulac%C3%A9%20stupe%C5%88%20certifikace_bakal%C3%A1n%C5%99sk%C3%A9%20studium%20SV%C5%A0E%20Znojmo.pdf, 15. veebruar 2017.
- Systém certifikace a vzdělávání účetních v ČR. (2017). Magistriõppe tudengitele. Kättesaadav: http://www.icu-praha.cz/prilohyarchiv/564/Studijn%C3%AD%20pl%C3%A1n%20a%20kalkulac%C3%A9%20stupe%C5%88%20certifikace_magistersk%C3%A9%20studium%20

- C3%9A%C4%8Detnictv%C3%AD%20a%20finan%C4%8Dn%C3%AD%20C5%99
%C3%ADzen%C3%AD%20na%20J%C4%8CU.pdf
- Zkoušky. (2017). Kättesaadav: <http://www.icu-praha.cz/certifikace/zkousky>, 15. jaanuar 2017.
- Tallinna Linna Tütarlaste Kommertsgümnaasium ja Kaubanduskool 1911–1936. (1936). Tallinn.
- Tallinna Tehnikaülikooli majandusteaduskonna asutamise seadlus. *ENSV Teataja* 1940, 15, 147.
- Teder, J. (1989). Majandusspetsialistide kasutamine, vajadus ja ettevalmistamine Eesti NSV rahvamajanduses. Eesti Teaduste Akadeemia.
- Teenistujate ametikohtade kvalifikatsiooni teatmik I osa. (1972). Üldised teenistujate ametikohad ettevõtetes ja asutustes.
- Teenistujate ametikohtade kvalifikatsiooni teatmik II osa. (1972). Inseneritehnilise ja majandusliku töö juhtide ning spetsialistide ametikohad tööstusettevõtetes.
- Teenistujate ametikohtade kvalifikatsiooniteatmik. (1975). Tallinn.
- Thurrow, L. (1975). *Generating inequality*. New York: Basic Books.
- Toomaspoeg, J., Sarapik, J. (1980). TPI majandusteaduskonna osa ENSV rahvamajanduse varustamisel kõrgharidusega spetsialistidega. Eestis teaduskonverentsi materjalid. 100 aastat tehnikaharidust, 180–191.
- Tööjõuvajaduse baromeeter. Tööjõu pakkumise ja nõudluse vahelise tasakaalu hinnang järgmise 12 kuu pärast. Kättesaadav: https://www.tootukassa.ee/baromeeter/kaart?period=21&profession=3313&indicator=labour_balance_assessment&markers=0, 15. jaanuar 2018.
- Töölise ettevalmistamise ja kvalifikatsiooni tõstmisest vahetult tootmises. (1964). Eesti NSV Rahvamajanduse Nõukogu põhimäärus. Tallinn: ENSV RMT Tehnilise Informatsiooni Keskbüroo.
- Töölise ja teenistujate keskmine kuupalk rahvamajanduses. 1974. aasta statistika aastaraamat. ENSV Rahvamajandus, lk 242.
- Töövõtjate kutseühingute ja nende liitude seadus. *RT* nr 42, art 398, 19.04.1938.
- Töövõtjate kutseühingute ja nende liitude seaduse teostamise määrus. *RT* nr 70, 558, 24.08.1939.
- United Nations Conference on Trade and Development. Guideline on national requirements for the qualification of professional accountants. New York: United Nations, 1999, p 11.
- Uznání předchozího vzdělání (VÕTA kord). (2015). Kättesaadav: <http://www.icu-praha.cz/certifikace/uznani-predchoziho-vzdelani-platnost-od-1-12-2011>, 15. veebruar 2017.
- Uznání zkoušek ze systému ACCA. Kättesaadav: <http://www.icu-praha.cz/certifikace/uznani-zkousek-ze-systemu-acca>, 15. jaanuar 2017.
- Uznávání zkoušek v KA ČR. Kättesaadav: <http://www.icu-praha.cz/certifikace/uznavani-zkousek-v-ka-cr>, 15. jaanuar 2017.
- V. K. (1924). Uus kaubandus kõrgem õppeasutus Eestisse! – *Üliõpilasleht*, 8, 114–115
- Vainu, J. (1995). Audiitortegevusest Eesti Vabariigis. Kriminaalsus majandusruumis. Tallinn: Eesti Riigikaitse Akadeemia kirjastus, 63–67.
- Varasemate õpingute ja töökogemuse arvestamise (VÕTA) tingimused ja kord. Äriteeninduse ja Muu Äritegevuse Kutsenõukogu 02.01.2014 otsus nr.15.
- Veel majandusliku kutseoskuse küsimusest. (1939). *Kaubandus-Tööstuskoja Teataja* nr 6, 171–174

- Veetamm, T. (2016). Eesti majandusarvestusalase kutseharidussüsteemi vastavus tööandjate vajadustele. (Bakalaureusetöö). TTÜ Majandusarvestuse instituut. Tallinn.
- Viisma, A. (2006). Auditi riski hindamine tootmisettevõtte varude auditeerimisel. Tallinna Tehnikaülikool. Tallinn.
- Ving, K. (2014). Majandusarvestusalaste spetsialistide kõrgharidustasemel koolitamise võimalused Eestis ning nende kompetentsuse vastavus tööturu vajadustele. (Magistritöö). TTÜ Majandusarvestuse instituut. Tallinn.
- Vurdering av egnethetskrav. (2015). Finanstilsynet, The Financial Supervisory Authority of Norway.
- Wilensky, H. (1964). The Professionalization for Everyone? - *American Journal of Sociology*, 2, 137–158.
- Willmott, H. (1986). Organising the profession: A theoretical and historical examination of the development of the major accountancy bodies in the UK. *Accounting, Organizations and Society*, 11(6): 555–580.
- Ühistegevuse Kalender 1931. (1930). Tallinn.
- Young, S. D. (1985). An economic and historical analysis of licensure in public accountancy. University of Virginia.
- Young, M. (2010). National vocational qualifications in the United Kingdom. Their origins and legacy. ILO Skills and Employability Department. Kättesaadav: http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---ifp_skills/documents/genericdocument/wcms_145934.pdf, 25. jaanuar 2017.
- Уставъ Ревельской городской торговой школы. Ревель, 1910
- Уставъ Ревельскаго городского мужского коммерческаго училища. Ревель, 1914

Arhiivimaterjalid

- A. Liebergi raamatupidamiskursused Viljandis. (1919). ERA.1108.4.491
- Aktsiaseltside ja osahühisuste järevalve seaduse eelnõu. (1933). ERA.891.1.739
- Aktsiaseltside ja osahühisuste järevalve ja välisrevisjoni aruandvate ettevõtete järevalve seaduseelnõud koos arvamusalaldustega. (1935). ERA.891.1.739
- Allettevõtete raamatupidajatele korraldatud kvalifikatsiooni tõstmise kursuste õppeplaaniid, osavõtjate nimekirjad ja lõputunnistused ning kirjavahetus allettevõtetega vastavas küsimuses. Isiklikud kirjad aastast 1949. ERA.R-1831.1.1424
- Aruandvate ettevõtete järevalve seaduse eelnõu. (1933). ERA.891.1.739
- Arveasjanduse Revidentide Ühingu põhikiri. (1931). ERA.14.4.1106
- ARÜ liikmed. (1937). ERA.72.2.15580
- E. Enno kaubanduskursused Valgas. (1919). ERA.1108.6.9
- Eesti Raamatupidajate ja Kontoriametnikkude Vastastikku Abiandmise Seltsi põhikiri. (1928). ERA.891.2.7567
- Eesti Ühistegeline Liit, põhikiri. (1919). ERA.14.11.180
- I Viru Raamatupidamise Ühingu põhikiri. (1926). ERA.14.6.2958
- Kirjavahetus Eesti Ühistegelise Liiduga ühistegelike asutuste sundusliku välirevisjoni kohta. (1921). ERA.1357.8.3
- Kirjavahetus raamatupidamis-assistentide ja põllumajandus-raamatupidajate kursuse läbiviimise kohta. (1927). ERA.1648.4.1054

Kohtu- ja siseministri otsused kooperatiivühingute ja nende liitude seaduse muutmise ja täiendamise seaduse § 70 põhjal kustutatud ühingute kohta. (1931). ERA 14.1.1606

Kooperatiivühingute ja nende liitude seaduse § 69 muutmise seadus välisrevisjoni osas. (1932). ERA.80.5.2384

Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu. ERA.989.1.207

Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu seletuskiri. ERA.989.1.207

Mohrbergi praktilise raamatupidamise kursused Tartus. (1919). ERA.1108.4.491

Põllumajanduslike Ühisuste Revisjoniliit, põhikiri. (1926). ERA 891.1.739

Raamatupidajate ja Kontoriametnikkude Ühing Eestis, põhikiri. (1930). ERA.14.4.1141

Raamatupidajate Vastastikku Abiandmise seltsi põhikiri. (1924). ERA.14.9.832

Riigi ja Omavalitsuse Raamatupidajate Kolleegiumi põhikiri. (1921). ERA.14.4.1485

Riigivolikogu Rahvakasvatuse ja –kultuuri komisjoni ettepanek (Majandusliku kutseoskuse seaduse eelnõu kohta). (1939). ERA.696.6.74

Tallinna-Harju Rahukohtu otsus nr 872 Üleriiklik Raamatupidajate Ühisus tegevuse peatamise kohta. (1939). ERA.27.3.4367

Tallinna linnas asuvate ühingute likvideerimiskomisjoni otsus nr 150 Üleriiklik Raamatupidajate Ühisus tegevuse likvideerimise kohta. (1940). ERA.27.3.4367

Vanemraamatupidajate-(raamatupidajate) revidentide nõupidamise protokoll väljavõte 10.11.1960. Valitsuse majandusaktiivi koosoleku protokoll ja otsus ning RMN haruvalitsuste revident-raamatupidajate nõupidamise protokoll. ERA.R.1882.1.30

Vannutatud Revidentide Kogu seaduse eelnõu. (1933). ERA.891.1.739

Vannutatud revidentide-käitis majandusekspertide instituudi seadus (kava). (1937). ERA.969.6.43

Vannutatud revidentide-käitis majandusekspertide instituudi seaduse seletuskiri. (1937). ERA.969.6.43

Ühistegeliste Asutiste Raamatupidajate Ühingu põhikiri. (1935). ERA.14.4.1163

Ühistegeliste Ettevõtete Revisjoni Liit „Ühistöö“, põhikiri. (1926). ERA.14.11.232

Ühistegevuse Instituudi kursused. (1930). ERA.1108.4.502

Üleriikline Raamatupidajate Ühisuse ja Üleriikline Eesti Raamatupidajate Seltsi põhikirjad. (1923). ERA.14.4.1165

Tänuavaldused

Tänan Jumalat, kes andis jõudu ja meelegindlust doktoritöö kirjutamisega lõpuni minna. Tahaksin väljendada oma siirast tänu ka oma juhendajale, TTÜ professor Jaan Alverile. Samuti tänan kolleege, eelkaitsmise komisjoni liikmeid ja retsense, kes kõik tegid kasulikke märkuseid ja soovitusi.

Võlgnen tänu ka isikutele, kes leidsid aega vastata minu küsimustikele. Lõpuks ja erilist tänu võlgnen oma perekonnale mõistmise ja toetuse eest kogu õpingute perioodil.

Abstract

The Practice of Awarding Professional Qualification and the Development of Accounting as a Profession in Estonia

The purpose of the given doctoral thesis was to solve two problems concerning the accounting profession. The first one regards its history and mapping. The development of accounting as a profession and the history of awarding professional qualification in Estonia have not been researched before. If, who and on what conditions the professional qualification has been awarded and what has caused changes in different periods. The second problem regards the current qualification system and its efficiency. Although qualification exams have been arranged over ten years, accountants' interest in higher-level exams is low (1.5% of the accountants have Level 6 certificate, Level 7 exams have not been arranged at all). Several accountants who have passed Level 6 exam do not apply for recertification.

Considering the above the objective of the doctoral thesis was to find out how the development of accounting as a profession and awarding professional qualification in Estonia had functioned in different periods, to analyse the practice of applying qualification systems in other countries and to make suggestions for enhancing the qualification system in Estonia.

Both quantitative and qualitative methods for data collection and analyses were used while writing the thesis. Researching the profession was based on Harold Wilensky's (1964) theory, which claims that society has a natural process for the development of a profession and it is possible to distinguish certain factors for achieving a professional status and for developing a trade into a profession. While researching the profession accountants' level of education, job responsibilities and salaries in different periods were analysed to find out if there was a link between them.

Even though accountancy as a discipline is very old, it is a relatively new job. Initially, keeping the books was considered part of clerical work. Historical research revealed that while initially bookkeeping was taught to males at school, nowadays 94% of the accountants are women. Over a hundred years ago bookkeeping was just one of the subjects studied by future trade specialists; however, today vocational schools and universities cultivate accounting specialists, which means that the subject has grown into a specialisation.

While investigating the reasons for creating the qualification system, one of them was the fact that there were many providers of accounting courses as well as many job seekers but quality control was lacking. The qualification system was seen as the so-called quality control function (both in the pre-war Republic of Estonia and during Regained Independence). The Soviet time was characterised by the planned economy and job appointments after graduating from an educational institution.

The research has revealed that the history is largely iterative (qualification system, state study programme, graduating from a vocational school by passing a qualification exam). Both today and in the pre-war Republic of Estonia it was possible to be awarded the profession either by graduating from an educational institution or by passing a separate exam (for those working). In the Soviet time a qualification was acquired by graduating from an educational institution.

The research has revealed that accountants' job responsibilities have been requiring more and more knowledge, which has been reflected in acknowledging an accountant's job. The research has revealed that one of the most important milestones is related to the transition from the command economy to the market economy after regaining independence, when private companies were founded and a need for such accountants arose who would be able to deal with accounting from the source document to the annual report. While earlier an accountant's salary was about 78% of the average wages, it has been increasing after regaining independence, being 20% above average today. As the job responsibilities and the required level of knowledge and skills increased as a result of the transition to the market economy, accountants' level of education has risen too. While 10% of the accountants had a higher education in the Soviet era, today 73% of the accountants have an academic degree. Nowadays one can study accountancy in a vocational school only after secondary education, earlier it was possible after primary education too. Thus, we can state that there is a strong positive correlation between education, job responsibilities and salaries.

A historical analysis shows that the methods, objectives and tasks of establishing professional associations have been different in different periods. Since in the Soviet time all institutions were established 'top-down' and their foundation was impossible without government support, joining accountants by a professional association was not supported and thus associations were not formed. However, before and after the Soviet era two types of formation existed – 'bottom-up' – self-regulation (in the pre-war Republic of Estonia) and a mixed type (10 years after Estonia regained independence). The latter comprised the joint participation of specialised educational institutions, the state and the accounting community in the foundation of a professional association. Thus, the methods of establishing professional associations in Estonia have depended primarily on the political and economic system. The outcome of the given survey is in accordance with the outcome of the global survey published in 2008 by Roberts et al.

The research done by the author revealed that in addition to the number of unions joining accountants in the pre-war Republic of Estonia also their function was different. In addition to professional qualification training and providing professional assistance, the then unions were also known for providing social help to their members.

The first ten years of regained independence was a period when professional associations and awarding professional qualification were missing. In the 2000s professional associations were emerging again, which later started to award qualifications to accountants and auditors. It was realised that graduates from universities had a more general knowledge (no professional qualification was awarded at graduation) and those who had attended short courses did not have adequate accounting knowledge and skills to ensure high quality services.

In the pre-war Republic of Estonia professional associations did not award qualifications. Nowadays the professional association the Association of Estonian Accountants and educational institutions are entitled to award qualifications if their programmes meet certain criteria and if they have applied for it. In the Soviet time a qualification was awarded upon graduation from an educational institution.

The need for a qualification exam as a proof of competence can be associated with the existence or lack of responsibility and control in the periods under discussion. We can assume that one of the reasons why there was no need for a specific control of the professional knowledge of an accountant on employment and the knowledge and skills acquired at an educational institution were trusted, was an accountant's responsibility.

As working in the position of a chief accountant and the related responsibility was regulated by directives, practitioners who lacked skills or were not confident in their knowledge were not willing to work in the given position. The salary of a chief accountant in relation to the responsibilities was not attractive enough compared to the average wages at that time. The survey revealed that 39% of the accountants with vocational education did not work in their profession.

After regaining independence an accountant and an executive had equal responsibilities arising from the law and the law determined penalties for presenting false information. Today, the management of a business entity is responsible for accounting. Now that an accountant's salary is above the average (whereas there is no responsibility for unprofessional work) labour supply exceeds demand, thus the need for restricting/controlling the entrants to the labour market (similar to the situation in the pre-war Republic of Estonia). Although several Estonian small enterprises do not prioritise the quality of the service (rather the price) while employing accountants, by certifying a signal can be sent to the employers who prioritise quality. Thus, there is a need for certification and its importance will rise in the future. The latter is related to life-long learning where working people would have an opportunity to prove their competence by passing a qualification exam rather than graduating from a specialised school. There is no need for licencing in Estonia.

Accounting as a profession has grown only horizontally in recent decades. The jobs of a table keeper, an assessor, a counter, a cashier, a bookkeeper are diminishing. The survey revealed that in Estonia until 1990s the content of the job and the related professional competencies were most influenced by economic and political changes in society, thereafter by changes in information technology. The question "Has accounting as a profession reached its development in Estonia?" can be answered "Yes" based on the characteristic factors of a "mature" profession worked out by Wilensky (1964) (setting them in the Estonian context).

The second part of the doctoral thesis deals with the systems of awarding qualifications in other countries, their accordance with the international standards has been researched, and whether a typology of awarding professional qualifications has developed. The survey has revealed that in all the countries researched accountants have to meet a requirement for work experience and education when entering the qualification system (except level 5 in Estonia). In the Czech Republic, Sweden, Latvia, Lithuania, Estonia and Finland accountants are certified by passing an exam. It is voluntary and uncertified people may also work in the profession.

Looking into awarding professional qualifications in the given countries we can state that all the five schemes outlined in the first part of the doctoral thesis were represented. Moving geographically from the South to the North, the number of exams will decrease significantly. In Norway, no separate qualification exam is arranged, the applicant for the licence has to meet the requirements for work experience and education. One of the reasons why no need for qualification exams is perceived may be the fact that incompetent persons do not work as accountants. According to the law, also an accountant may be subject to a criminal punishment. Secondly, we can point out the accountant's profession being coordinated at the state level and the respective study plan that universities can follow while designing their programmes if they choose to. Since in Norway a licence is required to provide accounting services, differently from Sweden, small enterprises do not have a choice between outsourcing them from a licenced person or not.

In the Czech Republic an advantage of the system is that also ACCA exams and parts of auditor's exams can be recognised in addition to the exams at educational institutions. In the other countries those having an accountant's qualification will not be exempt from any parts of an auditor's exam. In Norway, if one has an auditor's qualification, there is no need to meet the requirements for an accountant's qualification. In all the countries researched accounting and auditing are separate disciplines.

The survey revealed the Lithuanian and the Czech system were the most expensive ones in the given countries. The cost of acquiring the professional qualification considerably exceeds the salary of an accountant, 1.73 and 1.6 times respectively. On the other hand, the annual costs of maintaining the qualification are among the lowest ones.

As in the Czech Republic one also has to pass the exams of the previous levels to achieve a higher level, the process is estimated to take at least 5 years. Taking into account that a total of 13 exams have to be passed, the given system can be considered to be one of the most expensive and time consuming processes for acquiring the professional qualification in the countries that were researched. On the other hand, the advantage of the system is opportunities for its integration, including accreditation of prior learning. Thus, the number of certificates is likely to increase as a result of the harmonisation of the university programmes with the requirements of the qualification exams, granting exemption from certain exams to several university graduates.

In Sweden the exam fee is not high (only accounting for 7% of an accountant's net salary), however, the annual fee payable to the professional association to validate the certificate is high. The better implementation of the qualification system in Sweden was incentivised by the legal regulation, which granted small enterprises exemption from audit, and they may also opt for accounting service by an authorised accounting consultant to verify the annual report instead of the voluntary audit. Consequently, in Sweden there is a rising demand for certified accountants. The simplicity (2 days) of the exam arrangement, published sample questions, and the fact that the exam is open-book can be considered as a strength of the Swedish system.

Free movement of individuals leads to employees' higher mobility. Although it is possible to make the qualification systems in different countries comparable and integrated with the help of the European Qualification Framework, the survey has revealed that several countries are lacking the professional standards for accountants (i.e. there is no domestic professional qualification system). Only one of the six countries researched had tied their domestic qualification system with the EQF (Estonian since 2012).

While qualification systems and requirements for entrants were researched initially, in the following the requirements for accountants for maintaining their professional competence were analysed by countries, and the most important outcomes of the survey performed by the author were outlined. The analysis of applications for recertification in Estonia revealed that an average of 62% apply for recertification. We could assume that the reason for not submitting an application for recertification is the age as an argument that there is no need to compete in the labour market any more. However, the correlation analysis performed in the doctoral thesis has shown that there is no link between the age and submission of applications for recertification. This could be partially interpreted as the senior ones having submitted the application might consider the qualification certificate as proof of competence in case they should lose their job and still compete in the labour market. There was no correlation between the ones recertifying and the so-called weaker ones who hardly passed the exam.

The survey revealed that the decision not to recertify an accountant's qualification was primarily due to not meeting the requirement of the number of training hours or lack of certificates giving proof of participating in qualification trainings. On the other hand, the requirements are very low in Estonia compared to other countries. Furthermore, according to the International Standard (IES 7) in case of input-based approach each professional accountant should be required at least 40 hours of CPD per year, 20 hours of which should be controllable. Even though the latter is meant for auditors, several countries have applied the same requirement for accountants as well to maintain their professional qualification. According to the objective of CPD to enhance professional knowledge and skills to ensure society that the required professional skills are sufficient to provide the service, the author of the given thesis is of the opinion that in Estonia the CPD required from accountants should be twice as high as at present, i.e. 16 hours per year or 80 hours within a five-year period (like in Finland where unstructured CPDs are not considered). However, the survey performed by the author has revealed that an increase in the number of qualification training hours from 40 to 80 can cause problems in reality. The analysis of the documents presented at recertification and the trainings outlined showed that for 55% of the persons the number of qualification training hours was below 80. Thus, the thesis outlines suggestions for the improvement of the system. While in several countries (incl. the Czech Republic and Latvia) other activities can also count as CPDs, the author thinks that it is not reasonable to require accountants to present data about the part of unstructured CPDs (reading publications and similar self-learning, which cannot be controlled). However, in addition to the requirement for structured CPDs, which has been set as a minimum requirement, accountants should be responsible for maintaining their knowledge at an adequate level by self-learning, improving their knowledge by reading amendments in legal acts and other relevant literature (life-long learning).

While IES 7 enforced in 2014 outlines three different approaches (output-based, input-based and combination approaches) for measuring the attainment of CPD, the results of the survey have revealed that the countries have primarily maintained structured and unstructured CPDs as the basis of recognition. The survey has also confirmed that the numbers of CPD hours are higher in the countries where unstructured CPDs are also recognised (Latvia, the Czech Republic). Only structured CPDs are recognised as qualification training in Estonia, Finland, Sweden, and the volumes are half the amount compared to the above-mentioned countries.

In the last part of the thesis it was researched if and how the system could be changed to have also those who have a certificate of the higher level. The possibility of integrating the professional exam for the senior accountant with the specialised part of accounting in the auditor's exam (and the possible negative consequences arising thereof) was outlined. In addition, the interest in attaining the higher level of qualification by master's students at TUT was investigated. The questionnaire revealed that there was interest in attaining an accounting qualification. 40% of the respondents were interested in attaining the professional qualification only if they did not have to do anything additional for it and 52% would agree to sit for a qualification exam on the topics not covered in the university programme. Although master's students as a rule meet the requirement of work experience and they could do the exam at the AEA (if the university did not apply for the position of a qualification provider), the present system does not enable to do separate parts of the exam separately. Since accountants are required to have professional work experience while entering the system, students could have the

opportunity to include the internship as part of work experience as it is for certified accountants in the Czech Republic. It would also help to implement the qualification system if the higher level qualification could be awarded by universities by graduating from a master's programme in accounting. As the present Level 7 Senior Accountant has been described considering the competencies of a person with work experience the qualification standard could be amended in the future.

The present thesis contributes to the research of accounting education and qualification, filling a gap in historic research. Researching the accounting specialisation in Estonia also contributes to the research of the profession at the international level. The doctoral thesis helps Western accountants and professional associations understand how the economic and political environment affects the development of the discipline. Differently from the United Kingdom or the USA in Estonia an accountant's job has not been prestigious all the time, or the development of the profession straight-line. The Estonian experience could contribute valuable knowledge to researching professions, highlighting that in post-Soviet countries the development of a profession could be most influenced by the economic policy prevailing in the given country.

In addition, the contribution of the doctoral thesis is the typology of the schemes for awarding qualification that has been worked out and the suggestions made for changing the system and regulations in Estonia.

Lisa 1. Aastatel 1919–1940 revisjone teostanud liidud

Välisrevisjone teostanud liidud

Aastad	Nimetus	Põhikirja järgne eesmärk/ülesanne
1919–1940	Eesti Ühistegeline Liit	<p>Ühistegeliste põhjasmõtete arendamine ja laialilaotamine ning ühistegeliste asutuste huvide kaitsmine ja ideeline juhtimine.</p> <p>Oma ülesannete täitmiseks:</p> <ul style="list-style-type: none"> • asutab Liit ja peab üleval Tallinnas, tarviduse järele ka teistes kohtades Eestimaal, bürood, kus teateid, juhatust, nõu ja õigusteadlist abi antakse asjades ja küsimustes, mis ühistegevusesse puutuvad; • paneb äkilisi ja järjekorralisi revisjonisid toime liikmeks olevates asutustes, viimaseid mitte harvem, kui üks kord kahes aastas (liidu kulul). (ERA.14.11.180)
1926–?	Põllumajanduslike Ühisuste Revisjoniliit	<ul style="list-style-type: none"> • Liitu kuuluvates ühisustes välisrevisjone toimetada sellekohaste seaduste ja määruste põhjal ja neis ettenähtud korras. • Ühistegevuse põhimõtete selgitamine, ühisuste asutamisel abiksolemine ja tegutsevatele ühisustele nõuandmine kõikides neid puutuvates küsimustes. • Põllumajandusliku ühistegevuse huvide kaitsmine. (ERA 891.1.739)
1926–1937	Ühistegeliste Ettevõtete Revisjoni Liit „Ühistöö“	<ul style="list-style-type: none"> • Ühistegeliste põhimõtete arendamine ja laialilaotamine; • Oma liikmete huvide kaitsmine igasugustes ametiasutustes; • Nõu ja juhatuse andmine oma liikmetele; • Liidu liikmeks olevate ettevõtete revideerimine mitte harvem kui üks kord kahe aasta jooksul. (ERA.14.11.232)

Revisjone teostanud organisatsioon

Aasta	Nimi	Põhikirjajärgne eesmärk/ülesanne
1931–1937	Arveasjanduse Revidentide Ühing	<p>A. Enda liikmete kaudu kaubandus- ja tööstusettevõtetes, põllumajapidamistes, pangaasutistes, riigi- ja omavalitsusasutistes jne, kes ühingu või selle liikmete poolt pöörduvad toimetada:</p> <ul style="list-style-type: none"> • asjaajamise ja raamatupidamise revideerimist, • bilansside ja aruannete koostamist ning kontrollimist, • raamatupidamise sisseseadmist ja raamatute pidamist, • inventuuride tegemist ja varanduste hindamist, • eelarvete, kalkulatsioonide, kontsessiooni-plaanide ja igasuguste majanduslikkude kavade koostamist ja kontrollimist, • nõuannet maksude alal, nõuannet ja kaastööd äride organiseerimise, reorganiseerimise, saneerimise ja likvideerimise puhul, • ekspertiise, • ettevõtete juhtimist, varanduste valitsemist ja hooldamist; <p>B. enda liikmete keskel ja väljaspool arendada ning levitada teadusliku arveasjanduse meetodeid ja põhimõtteid kirjanduse, kursuste, loengute, näituste, nõupidamiste jne abil;</p> <p>C. enda liikmete huvides vastastikku abiandmise korraldamine. (ERA.14.4.1106)</p>

Märkus: säilitatud on originaalsõnastus.

Lisa 2. Aastatel 1921–1940 tegutsenud raamatupidamis- alased ühingud ja seltsid

Aasta	Nimetus	Põhikirja järgne eesmärk/ülesanne
1921– 1929	Riigi ja Omavalitsuse Raamatupidajate Kolleegium	Raamatupidajate iseteadvuse kasvatamine ja teadmiste laialilaotamine arveteadvuse alal. Nende vaimliste, õigusliste, majandusliste ja kutseliste huvide arendamine ja kaitsmine. Raamatupidajate vastastikkuse vastutuse küsimuse lahendamine. Nende instrueerimine ja uute jõudude ettevalmistamine. Igasuguste juhtnööride ja näpunäidete väljatöötamine riigi-ja omavalitsuse asutuste arvepidamise alal. Kolleegiumi liigete ühindamine teoreetiliste ja praktiliste teadmiste pinnal ja nendele võimaluse andmine oma teadmisi kasutada arvepidamise, majanduse- ja õigusteadvuse alal. (ERA.14.4.1485)
1924– 1939	Raamatupidajate Vastastikku Abiandmise selts	on ühendada kõiki tema tegevuse piirkonnas olevaid raamatupidajaid, kaitsta nende professionaalseid huvisid, parandada nende ainelist seisukorda, arendada nende soliidust ja seltskondlikku solidaarsuse tunnet ning edendada nende tehnilist ja vaimlist kultuuri. Oma sihtide saavutamiseks selts: a) astub oma esitajate kaudu välja küsimustes, mis vajavad temas koondunud raamatupidajate ainelise ja moraalse vahekorra lahendamist tööandjatega, väljatöötades oma statistiliste andmete põhjal ajakohaseid projekte ja püüdes neid teostada ning maksma panna seaduslike abinõudega; b) astub välja vahemehena raamatupidajate ja tööandjate vahel tööle palkamise ja lahtilaskmise küsimustes; c) astub välja raamatupidajate ja nende peremeeste vahel tekkinud arusaamatusi ja hõõrumisi selgitama, järelevalvates, et viimased täidaksid oma teenijate vastu nendega sõlmitud tingimisi, kinnitatud palgatariife, töökaitse seadust ja tervishoiu määrusi ning nõudeid. Selts annab oma liikmetele ja nende perekondadele juhatuse heaksarvamisel abiraha haiguse ja tööpuuduse ajal, elukoha muutmisel, abiellu astumisel, töövõimetuks jäämisel ja matuseks, määrab oma liikmetele laenusid ja toetust ekskursioonideks ja võimaldab maksuta juriidilist ja arstiabi. (ERA.14.9.832)
1926– 1940	I Viru Raamatupidamise Ühing	on talu-raamatupidamist edendada ja oma liikmete majapidamistes raamatupidamist korraldada niihästi kogu talu majapidamise, kui ka selle üksikute harude seisukorra ja tasuvuse selgitamiseks, et selle põhjal võimaldada talumajapidamise juhtijal oma majapidamise oludekohaseks korraldamiseks ja selle paremale järjele tõstmiseks õiget teed leida. Tegevused: levitab teadmisi raamatupidamise üle oma liikmete seas ettelugemise, kursuste, parematele raamatupidajatele auhinna andmise ja muul teel; kutsub asjatundjaid abiks oma liikmete majapidamistes raamatupidamise sisseseadmiseks, arveraamatute pidamiseks kui ka kokkuvõtete tegemiseks või palkab alalise asjatundja-

		assistenti ametisse, kes ühingu peakoosoleku poolt otsustatud korra ja viisi järele oma liikmete arveraamatuid peab; soetab liikmetele raamatupidamise jaoks arveraamatuid.
1928–1940	Eesti Raamatupidajate ja kontoriametnikkude vastastikkude abiandmise selts	a) oma puudust kannatavate liikmete ja nende perekondade elutingimiste kergendamine ja parandamine; b) neile alatise või ajutise abiraha andmine; c) tööleidmise kergendamine kõigi abinõudega; d) neile laenude andmine; e) üldise ja erihariduse laialilaotamine nende keskel; f) ainelise toetuse andmine neile tööpuuduse ja haiguse ajal, niisama ka ühest kohast teise asumise korral; g) õigus-teaduslike abisaamise kergendamine kohtuja muis asjus; h) osavõtmine oma liikmete asjade harutamisest vahekohtu teel; i) arstiabi saamise kergendamine ja arstirohtude muretsemine; j) igasuguste tarbeasjade muretsemine võimalikult odavate hindade eest, selleks otstarbeks sellekohaste kauplustega kokkuleppides ja tarvitajate ühisusi asutades; k) odavate korterite muretsemine ja ühiselumaja ehitamine; l) paiukikassa asutamine. (ERA.891.2.7567)
1930–1939	Raamatupidajate ja Kontoriametnikkude Ühing Eestis	on seista oma liigete majandusliste, sotsiaalsete, õigusliste ja vaimliste huvide eest. Ühingu eesmärk saavutatakse: a) läbirääkimiste kaudu töö-, palga- ja puhkevaheaegade olukordi korraldades ja parandades kõikide asjakohaste ühingute, ametiasutuste, üksikute tööandjate jne vahel; b) püüdes kättesaadavaks teha odavaid, tervislike korteri- ja elutingimusi; c) lepitamisega ja lahendamisega tekkivaid kokkupõrkeid oma liigete ja tööandjate vahel; d) kutselise kaitse, nõu ja selgitustega kõigis juhistes põhikirjas ettenähtud aladel; e) korraldamisega ühingu liigetele loenguid, kursusi ja diskusioone tööstus-kaubandusteadlisel, raamatupidamise, kantselei tööde ja teistel põhikirjas ettenähtud aladel; f) tarvilisel korral raamatute revisjonide ettevõtmisega ja ekspertide nimetamisega asjatundlike liigete hulgast; g) maksuta kohasobitamisega läbi oma liigetele; h) avalikkuse etteastumisega ajakirjanduse kaudu; i) teiste seltside ning ühingutega koostöötamisega ja välismaal asuvatega läbikäimisega; j) puhkekodu avamisega ja sisseseadmisega, kui ka ametipuhkereiside korraldamisega; k) seltskondlike läbikäimiste tõstmisega, raamatukogude, lugemistubade, klubide, pidude, kunsti ja spordiosakondade ellukutsumise näol jne; l) vanadusabi andmisega; m) haiguste ja surmajuhustel toetamisega. (ERA.14.4.1141)
1935–1939	Ühistegeliste Asutiste Raamatupidajate Ühing	a) edendada, liikmete ametioskust ja sõbralikku koostööd, toetada nende majanduslike olukorra paranduspüüdeid, asutada vastastikkude abiandmise kassasid, korraldada õppereise sise- ja välismaal, pidada kursusi ja ettelugemisi nii üldhariduse

		<p>kui ka ametioskuse alal, korraldada seltskondlist ja kultuurilist ajaviidet;</p> <p>b) muretseda liikmeile teenistust ühistegelistes asutistes;</p> <p>c) valvata, et liikmed tegutseksid ühistegevuse põhimõtete alusel ausalt ja laitmatult;</p> <p>d) lahendada tekkinud vahakordi ühingu liikmete ja nende teenistusandja vahel. (ERA.14.4.1163)</p>
<p>Järgmised 2 ühingu loodi, kuid nende tegevus peatati registreerimisest kuni 1939. aastani, misjärel nad likvideeriti.</p>		
1923	<p>Üleriikline Raamatupidajate Ühisus</p>	<p>liikmetele toiduaineid ja tarbeasju suurel viisil sisse osta ja nende vahel ära jaotada ning oma liikmetele tagavara kogumist hõlbustada, neilt hoiumasid vastu võttes ja neile ühisuse tegevuse ülejäägist ostukasu määrates, ja teisi abinõusid otsida, kuidas liikmete majanduslist ja vaimlist olukorda parandada. (ERA.14.4.1165)</p>
1923	<p>Üleriikline Eesti Raamatupidajate Selts</p>	<p>ühendada kõiki raamatupidajaid Eestis,</p> <p>a) oma liikmetele üleüldist ja kutsehariduse täiendamist võimaldada,</p> <p>b) neile tehnilist, juriidilist ja ainelist abiandmist korraldada,</p> <p>c) vastutavate raamatupidajate ametiseadmise teostamisele kaasa aidata ja liikmetele abiks olla nende võimetele ja teadmistele vastavate kohtade muretsemise juures. (ERA.14.4.1165)</p>

Märkus: säilitatud on originaalsõnastus.

Lisa 3. Seltside ja ühingute liikmeskond ning nende esitatavad nõuded

Riigi ja Omavalitsuse Raamatupidajate Kolleegium	Riigi- ja omavalitsuse asutuste raamatupidajad. Liikmemaks määrati igal aastal peakoosolekuga, 1921. aastal oli see 50 marka.
Raamatupidajate Vastastikku Abiandmise selts	Seltsi liikmeks võisid olla isikud, kes vastava kutseteaduse omanud. Tegevliikmed maksid sisseastumis ja igaaastast liikmemaksu, mille määras progressiivse sissetuleku maksupõhimõtte järele seltsi peakoosolek eraldi iga aasta kohta.
Eesti Raamatupidajate ja kontoriametnikkude vastastikku abiandmise selts	Tegevateks liikmeteks võisid olla isikud, kelle tööpõlluks oli raamatupidamine, statistika, rahalised ja majanduslised asjad, niisama ka need, kes kaubanduslise hariduse olid saanud või kaubanduse koolides õpetavalt ametis ja ülepea kantselei- ja kontoritöös tegevad olid. Liikmeskond jagunes kolmeks: <i>Eluaegseteks liikmeteks</i> arvati isikud, kes nõudmistele vastasid ning kes seltsi kassasse ühe korruga 100 rubla liikmemaksu ära tasuvad. <i>Toetajateks liikmeteks</i> võisid olla isikud, kes nõuetele ei vastanud, kuid kes seltsi püüetele kaasa aitavad ja kes iga aasta vähemalt 10 rubla ja ühekordselt 100 rubla liikmemaksu seltsi kassasse maksavad. <i>Tegevad liikmed</i> maksavad ühekordselt 20 rubla sisseastumiseraha, sisseastumisel 10 rubla ja ülejääda osa aasta jooksul, ja iga aasta 10 rubla ehk pooles aastas 5 rubla liikmemaksu.
I Viru Raamatupidamise Ühing	Ühingu liikmeks võis olla iga täisealine põllupidaja. Põhikirjajärgselt koguti sisseastumis ja liikmemaksu, suurus teadmata.
Raamatupidajate ja Kontoriametnikkude Ühing Eestis	Ühingu <i>aktiivseteks</i> liikmeteks võisid olla kõik ametnikud: prokurist, raamatupidaja, sekretär, laekahoidja jne., kel 3-aastane teenistusvanus ja mitte alla 21 a. vanad. Ühingu <i>passiivseteks</i> liikmeteks võisid olla kõik ametnikud ja õpilased, kes eelneva punkti alla ei kuulunud ja olid vähemalt 18 aastat vanad. Viimastel oli ainult ühingu sõnaõigus. Põhikirjajärgselt koguti sisseastumis ja liikmemaksu, suurus teadmata.
Ühistegeliste Asutiste Raamatupidajate Ühing	Ühingu liikmeteks võisid olla tarvitajate-, majandusühingute ja teiste ühistegeliste ettevõtete raamatupidajad, arveametnikud, asjaajajad ja teised vastavad bürooametnikud, kes korralikult ja laitmatult töötanud ühistegelistes asutistes vähemalt ühe aasta. Põhikirjajärgselt koguti sisseastumis- ja liikmemaksu, suurus teadmata.

Märkus: säilitatud on originaalsõnastus.

Lisa 4. 1982. aasta õppeplaanides toodud raamatupidaja ja ökonomisti kvalifikatsiooni kirjeldused

Tehnikumi lõpetaja pidi teadma:	Tallinna Tehnikaülikooli lõpetaja pidi teadma:
<ul style="list-style-type: none"> • marksismi ja leninismi aluseid, partei ja valitsuse otsuseid ning alles seejärel oli toodud erialaste teadmiste kohustuslik osa; • partei ja valitsuse määrusi, samuti juhendmaterjale, mis käsitlesid arvestust ja aruandlust; • töö teadusliku organiseerimise aluseid; • raamatupidamisalase töö organiseerimist, kaasaegset arvutustehnikat, arvestuse progressiivseid meetodeid ja võtteid; • ökonomika ja organiseerimise meetodeid ja võtteid; • kontrolli ja revisjoni meetodeid ning võtteid jne. 	<ul style="list-style-type: none"> • marksismist-leninismist, laiapõhjalist eruditsiooni ja kultuuri, omama selget arusaama riigi ja kommunistliku partei poliitilistest eesmärkidest. • teoreetilisi aluseid, et leida lahendusi ülesannetele, mis on seotud planeerimise, rahastamise, krediteerimine, raamatupidamine, äritegevuse analüüsi, kontrolli, revisjoni, uuringutega ettevõtetes ja korraldamisega rahvamajanduse eri harudes. • majanduse aluseid: statistikat, sotsiaalset planeerimist ja NSVL majanduslikku arengut, juhtimise põhimõtteid jne. • valdkonna spetsiifikat, seostades teooriat raamatupidamise praktikaga, raamatupidamise meetodeid ja peamised põhimõtteid. • planeerimismeetodeid ja ettevõtete, organisatsioonide peamiste ning täiendavate tegevusnäitajate prognoosimist, eripärasid ja raamatupidamise reegleid ja ettevõtte tegevuse analüüsimeetodeid, aruannete koostamist. • konkreetse rahvamajanduse haru tehnoloogiat, selle ökonomikat, organiseerimist ja planeerimist, rahandust ja haruettevõtete krediteerimist, toodetud kauba kulukalkulatsioonide koostamist nimetatud tootmisharus, majanduslikke ja matemaatilisi meetodeid, mudeleid ja nende rakendamist rahvamajanduses. • kaasaegsete seadmete kasutamise võimalusi majandusliku teabe kogumiseks, edastamiseks, peegeldamiseks ja käitlemiseks. Teemad seotud teabe käitlemisega arvutis ja automatiseeritud juhtimissüsteemide loomisega, nõukogude õiguse põhimõtete, teadusorganisatsiooni ja keskkonna, töökaitses ja töö normeerimisega.

Lõpetaja pidi oskama:	Lõpetaja pidi olema võimeline:
<ul style="list-style-type: none"> • õigesti ja ratsionaalselt üles ehitada raamatupidamisarvestust, mis oleks ranges vastavuses raamatupidamisele esitatud nõuetega; • juurutada raamatupidamise eesrindlike vorme ja meetodeid; • koostada ja töödelda algdokumente ning koodeid kõikides arvestusvaldkondades, koostada raamatupidamise perioodilisi ja aastaaruandeid; 	<ul style="list-style-type: none"> • korraldama ja läbi viima raamatupidamise, revisjoni ja finantskontrolli protseduure erinevates ettevõtetes ja rahvamajanduse organisatsioonides, kasutama juhtimismeetodeid ja finantsarvestuse vorme ja revideerima keskendudes kehtestatud kehtivate nõuete täitmisele juhtimises ja rahvamajanduse planeerimises. • ratsionaliseerima raamatupidamise protsessi ja kontrollima kogutud teabe usaldusväärsust, kontrollima, kas seadusega on kooskõlas raha ja materiaalsete ressursside kasutamine, koostama revisjoni ja raamatupidamise aruandeid õigeaegselt

<ul style="list-style-type: none">• piisava kiirusega ette valmistada infot töötlemiseks arvutusmasinatele;• koostada tootmisplaani finantsosa;• arvutada plaanilist ja tegelikku omahinda, teha ettepanekuid omahinna alandamiseks;• rangelt jälgida vara säilivust; läbi viia revisjoni ja kontrolli;• tagada tööde teostamise ohutus ja kontrollida seda kogu ettevõttes jne.	ning kontrollima selle vastavust raamatupidamisstandarditele.
--	---

Lisa 5. Raamatupidaja II kutseeksami edukalt sooritanute osatähtsus

Eksami aeg	Osalenud	Sooritanud	Sooritanute osatähtsus
05/2005	39	8	21%
11/2005	13	7	54%
05/2006	11	7	64%
11/2006	3	1	33%
05/2007	12	9	75%
11/2007	21	17	81%
06/2008	2	1	50%
06/2009	2	1	50%
12/2009	3	3	100%
05/2010	9	8	89%
11/2010	5	2	40%
05/2011	6	4	67%
12/2011	10	8	80%
05/2012	13	8	62%
12/2012	15	8	53%
Kokku	125	84	67%

Allikas: Eesti Raamatupidajate Kogu

Lisa 6. Vanemraamatupidaja, tase 6. kutseeksami edukalt sooritanute osatähtsus

Eksami aeg	Osalenud	Sooritanud	Sooritanute osatähtsus
05/2013	36	31	86%
12/2013	36	33	92%
05/2014	20	13	65%
11/2014	17	11	65%
05/2015	29	16	55%
11/2015	41	32	78%
05/2016	32	22	69%
11/2016	28	16	57%
05/2017	34	28	82%
11/2017	29	21	72%
Kokku	302	223	74%

Allikas: Eesti Raamatupidajate Kogu

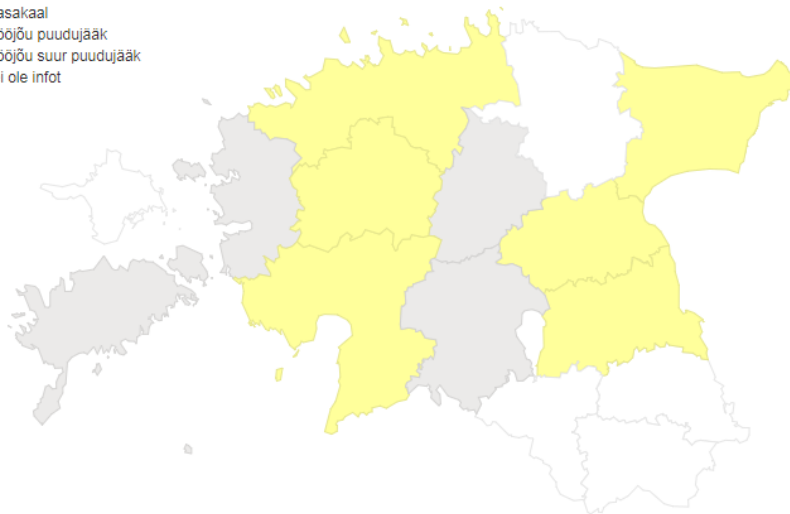
Lisa 7. Tööjõu pakkumise ja nõudluse vahelise tasakaalu hinnang

Arve- ja raamatupidamisametnikud

Tööjõu pakkumise ja nõudluse vahelise tasakaalu hinnang järgmise 12 kuu pärast, hindamise aeg oktoober 2017

▣ Kuva märgistus

- tööjõu suur ülejääk
- tööjõu ülejääk
- tasakaal
- tööjõu puudujääk
- tööjõu suur puudujääk
- ei ole infot

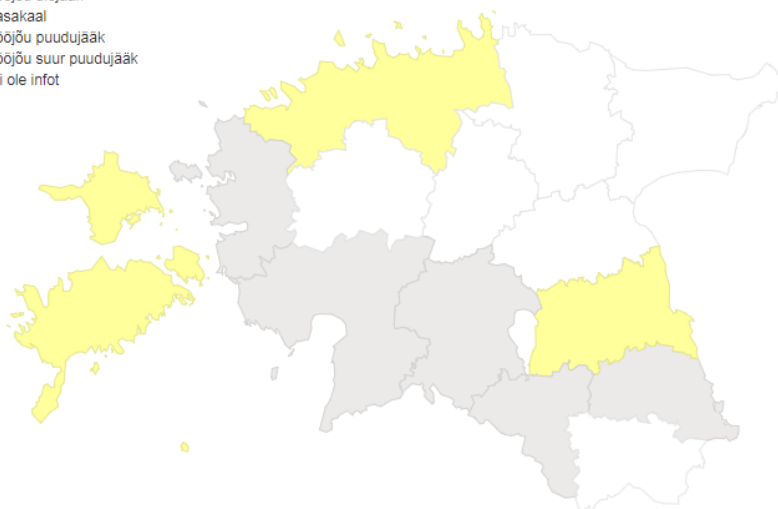


Raamatupidajad

Tööjõu pakkumise ja nõudluse vahelise tasakaalu hinnang järgmise 12 kuu pärast, hindamise aeg oktoober 2017

▣ Kuva märgistus

- tööjõu suur ülejääk
- tööjõu ülejääk
- tasakaal
- tööjõu puudujääk
- tööjõu suur puudujääk
- ei ole infot

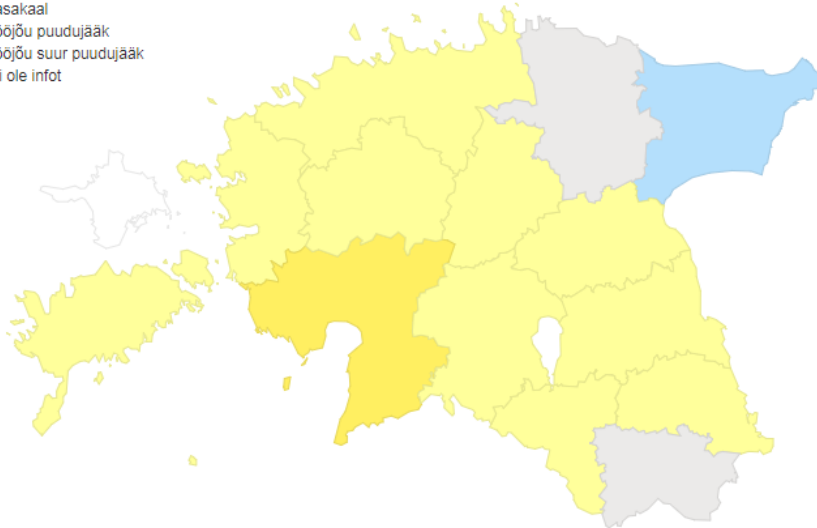


Raamatupidamise keskastme spetsialistid

Tööjõu pakkumise ja nõudluse vahelise tasakaalu hinnang järgmise 12 kuu pärast, hindamise aeg oktoober 2017

■ Kuva märgistus

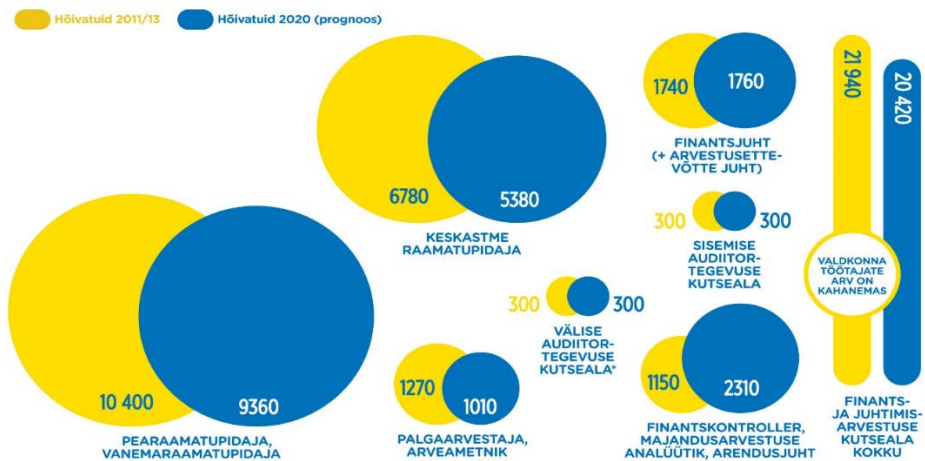
- tööjõu suur ülejääk
- tööjõu ülejääk
- tasakaal
- tööjõu puudujääk
- tööjõu suur puudujääk
- ei ole infot



Allikas:

https://www.tootukassa.ee/baromeeter/kaart?period=21&profession=3313&indicator=labour_balance_assessment&markers=0

Lisa 8. Hõive jagunemine põhikutsealati võrdluses tööjõuvajaduse prognoosiga



Allikas: Sömer, 2016

Lisa 9. Eksamite tunnustamisest Tšehhi Vabariigis

Eksami number/õppeaine	Haridustase		Kutsekvalifikatsioonid	
	Bakalaureuseõpe	Magistriõpe	Maksunõustaja *	Audiitor
1. Raamatupidamise põhimõtted ja tehnika	jah, kui ülikoolis	jah, kui ülikoolis	–	jah
2. Õigus	jah, kui ülikoolis ja vastab 2014. aastast kehtivatele õigusaktidele	jah, kui ülikoolis ja vastab 2014. aastast kehtivatele õigusaktidele	jah	jah
3. Informatsiooni, kommunikatsiooni tehnoloogiad	jah, kui ülikoolis	jah, kui ülikoolis	–	jah
4. Majandus	jah, kui ülikoolis	jah, kui ülikoolis	–	jah
5. Maksundus	–	–	jah	jah
6. Finantsarvestus ja aruandlus	–	–	–	jah
7. Kutseeetika ja kommunikatsioon	–	–	–	jah
8. Finantsjuhtimine	–	jah, kui ülikoolis	–	jah
9. Juhtimisarvestus	–	jah, kui ülikoolis	–	jah
10. IFRS **	–	–	–	–
11. Finantsjuhtimine edasijõudnutele	–	–	–	–
12. Juhtimine	–	–	–	–
13. Auditeerimine ja sisekontroll	–	–	–	jah

– eksamit ei saa aktsepteerida

jah - eksamit saab tunnustada

* sertifitseeritud raamatupidaja kutsetasemel võib Maksunõustajatel aktsepteerida järgnevaid eksameid eelmise hariduse baasil

** Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite spetsialisti diplomi (ICU eksam) omanikel arvestatakse IFRS-i testi või DipIFR (ACCA test)

Allikas: Uznání předchozího..., 2015

Lisa 10. Isiklik e-kiri Mikael Carlson'ile

From: promik@gmail.com [mailto:promik@gmail.com] **On Behalf Of** Mikael Carlson

Sent: Wednesday, June 28, 2017 7:01 PM

To: Kaidi Kallaste <kaidi.kallaste@ttu.ee>

Subject: Questions

- 1) From what year have you been asked to take an exam to obtain a license?
FROM 2014
- 2) How many times a year are examinations organized? every month?
2-3 TIMES A YEAR
- 3) How many people pass the exam (average in %)?
ABOUT 70% EACH TIME OF APPROX 60-70 PERSONS
- 4) Is VAT 25% added to all fees in Sweden?
Redovisningskonsultexamen 2900+VAT 25%=3625
Medlemsavgift 650+VAT 25%=812,5
Auktorisationsavgift 4250+VAT 25%=5312,5
Serviceavgift 1700+VAT 25%=2125
NO, VAT RULES ARE COMPLEX AND APPLIES DIFFERENTLY - NO VAT ON ABOVE
- 5) How much have to pay for insurance?
DEPENDS ON HOW MANY EMPLOYEES AND TURNOVER, NO STANDARD ANSWER HERE
- 6) Is it necessary to pay for verification of Continuing Professional Development (CPD: 60 hours per 3 years)?
Or Medlemsavgift, Auktorisationsavgift include this? YOU HAVE TO PAY FOR THIS
- 7) Are e-courses accepted? Do you have a CPD guide?
YES
- 8) How is the quality control carried out over a period of 6 years?
PHYSICAL INSPECTIONS AND EVALUATION OF SAMPLE WORK
- 9) Are there any exemptions from the accounting exam if you want to apply for an auditor's license (Auktoriserad Revisor) in the future ie mutual recognition?
NO
- 10) Can accounting services be provided only by a licensed accountant? Please refer to the legal act
NO
- 11) If I do not own a license, is it possible to do accounting for my small business and submit an annual report?
YES
- 12) How many certified accountants are in Sweden for today?
APPROX 5000
- 13) Is Swedish system(Auktoriserad Redovisningskonsult) related to the European Qualifications Framework?
NO
- 14) Is it planned to change system of qualification to the next year? NOT PLANNED

Kind regards, Mikael Carlson, Srf konsulterna

Lisa 11. CPD-na aktsepteeritavad tegevused Lätis

Kutsealased tegevused Lätis	Punktide arv	Ühik
Teadusliku artikli koostamine ja avaldamine eelretsenseeritud rahvusvahelises teadusajakirjas	100 punkti	Üks kord
Kõrgkoolis õppimine	50 punkti	Üks õppeaasta
IFAC liikmesorganisatsioonide ja muude rahvusvaheliselt tunnustatud kutseorganisatsioonide kutsekvalifikatsiooni saamiseks	50 punkti	Üks eksam
Populaarteadusliku artikli koostamine ja avaldamine erinevates kohalikes väljaannetes (ajakirjad, raamat, internetiportaal jne.)	30 punkti	Üks kord
Rahvusvahelistel teaduskonverentsidel osalemine kuulajana	20 punkti	Üks kord
Rahvusvahelistel konverentsidel ja/või teaduslikel aruteludel esinejana osalemine	50 punkti	Üks kord
Kohalikel erialastel konverentsidel osalemine kuulajana ja Läti Raamatupidajate Assotsiatsiooni korraldatud aruteludel osalemine	15 punkti	Üks kord
Kohalikel erialastel konverentsidel ja/või erialastel aruteludel esinejana osalemine	30 punkti	Üks kord
Läti Raamatupidajate Assotsiatsiooni komiteedes ja töögruppides osalemine	20 punkti	Üks kord
Raamatupidamisega seonduvate seaduseelnõude ja määruste kohta kommentaaride või arvamuste avaldamine	10 punkti	Üks kommentaar või arvamus
Professionaalse arengu kursuste ja/või seminaride ettevalmistamine ja ettekandmine	15 punkti	Üks kursuse või seminari tund
Professionaalse arengu kursustel ja seminaridel osalemine kuulajana	10 punkti	Üks kursuse või seminari päev
E-õpe (veebiseminarid, e-kursused)	2 punkti	Üks tund, kuid mitte rohkem kui 25 punkti ühe aasta jooksul

Allikas: Resertifikācijas nolikums, 2017

Lisa 12. Raamatupidajate keskmine netokuupalk eurodes, mai 2017

Eesti		Läti		Leedu	
Pearaamatupidaja	1 305	Galvenais grāmatvedis	1 145	Vyriausiasis buhalteris	966
Vanemraamatupidaja	1 107	Vecākais grāmatvedis	872	Vyresnysis buhalteris	790
Palgaarvestaja	971	Algu grāmatvedis	713	Darbo užmokesčio apskaitininkas	701
Raamatupidaja	904	Grāmatvedis	710	Sąskaitininkas	591
Nooremraamatupidaja	775	Jaunākais grāmatvedis	583	Jaunesnysis buhalteris	604
Arvepidaja / arveametnik	777	Uzskaitvedis	496	Apskaitininkas	549

Allikas: <http://www.palgad.ee/salaryinfo/majandus-rahandus-ja-raamatupidamine>
<http://www.algas.lv/salaryinfo/ekonomika-finanses-gramatvediba>
<http://www.manoalga.lt/salaryinfo/ekonomika-finansai-apskaita>

	Tšehhi		Soome	
Pearaamatupidaja	Hlavní účetní	1163	Kirjanpitopäällikkö	4 162
Vanemraamatupidaja	Senior účetní	1130	Pääkirjanpitäjä	3 337
Palgaarvestaja	Mzdový účetní	949	Palkanlaskija	2 567
Raamatupidaja	Účetní	903	Kirjanpitäjä	2 627
Nooremraamatupidaja	Junior účetní	839	Junior kirjanpitäjä	2 641
Arvepidaja / arveametnik	Fakturant	766	Laskutusvirkaillija	2 471

Allikas: <http://www.platy.cz/platy/ekonomika-finance-ucetnictvi>
<http://www.palkkadata.fi./salaryinfo/taloushallinto-rahoitus-ja-kirjanpito>

Lisa 13. Küsimustik

Lugupeetud raamatupidaja kutseeksami sooritanu!

Käesoleva küsimustiku eesmärk on selgitada välja raamatupidaja kutsekvalifikatsiooni 6. taseme taastõendamise taotluse esitamise/mitteesitamise põhjused.

Vastamine on anonüümne. Andmeid kasutatakse Eesti Raamatupidajate Kogu juures tegutseva Kutsekomisjoni poolt 10.02.2011 vastu võetud VÕTA korra analüüsimiseks ning vajadusel selle muutmiseks.

Palun märkige ristiga sobiv vastuse variant/variandid.

Kas te taotlesite kutse taastõendamist

- **Jah.** Kavatsus taastõendada oli tingitud:

- isiklikust huvist
- tööandjapoolsest huvist/survest
- tööandja võimalusest tasuda kutse taastõendamise eest
- lähedaste, sõprade arvamusest/ soovitusest
- nimeta muud mõjuvad faktorid, mis kallutasid otsust.....

- **Ei.** Kavatsus mitte taastõendada oli tingitud:

- taastõendamise eest makstava tasu suurusest
- töökogemuse nõuetele mittevastavusest
- tunnistuste/tõendite puudumisest, tõendamaks koolitustel osalemist
- nõutud koolitustundide mahu mittetäitmisest (koolitused on kallid, ei pakuta minule vajalikke/sobivaid koolitusi, ma ei vaja koolitusi, viibisin lapsehoolduspuhkusel vms)
- kutsetunnistuse ebaolulisusest töö leidmisel ja töö tasustamisel
- isikliku huvi/motivatsiooni puudumisest
- ei näe vajadust, sest oman raamatupidaja kutsetunnistust (IAB, ACCA vms)
- nimeta muud mõjuvad faktorid, mis kallutasid otsust.....

- Unustasin tähtaegselt taotluse esitada

Palun andke hinnang järgnevatele väidetele

	Nõustun täielikult	Nõustun osaliselt	Ei nõustu
Taastõendamise eest makstav tasu on Teile vastuvõetav.			
Nõue töökogemuse ajale on mõistlik (3 aastat viimase 5 aasta jooksul).			
Nõutavat täienduskoolituse läbimise mahtu võiks tõsta praeguselt 40 tunnilt 80 tunnile (viimase 3 aasta kohta).			
Te kuulaksite erialaseid videokoolitusi/webinare, kui neid arvestataks täienduskoolituse tundide mahu sisse.			
Te oleksite meelsamini nõus juhendama praktikante, kui seda tegevust arvestatakse taastõendamisel.			
Kutsetunnistus on andnud taotlejale eelise tööturul konkureerimisel.			
Kutsetunnistus võib tulevikus anda eelise tööturul konkureerimisel.			
Kutsetunnistus on aidanud kaasa erialasele/töölasele karjäärile.			
Tööandjad peavad kutsetunnistust oluliseks ja see on kajastunud ka kõrgemas töötasus.			
Võimalik, et tulevikus peavad tööandjad kutsetunnistust oluliseks ja see kajastub ka kõrgemas töötasus.			

Teie erialase täienduskoolituse tundide maht on keskmiselttundi aastas ja kulud katab

- tööandja
- koolitav ise
-

Koolitate ennast, sest:

- tunnete, et vajate seda
- tööandja saadab/peab vajalikuks
- soovite taastõendada ja selleks on vaja tunnistust

Te valiksite kuulamiseks ka erialaseid võõrkeelseid videokoolitusi/webinare

- jah, eelistaksin(inglise/saksa/vene) keelset
- ei

Te oleksite nõus tasuma erialase videokoolituse eest

- 0 eurot
- 1–10 eurot
- 11–20 eurot

21–30 eurot

.....

Teie poolsed ettepanekud ja soovitud raamatupidamise kutse kvalifikatsiooni taastõendamiseks on järgmised

Teie haridus:

keskeriharidus

kõrgharidus

erialane

muu

Teie vanus:

kuni 20 aastat

21–30 aastat

31–50 aastat

51–65 aastat

üle 65 aasta

Hetkel töötate

Raamatupidajana

Palgaarvestajana

Pearaamatupidajana

Finantsjuht/controller

Audiitor

Hetkel ei tööta

6. taseme (varem raamatupidaja II) kutseeksami sooritasiteaastal ja Teie kutseeksami tulemus jäi vahemikku

61–69% õigeid vastuseid

70–89%

90–100%

Ei mäleta

Lisa 14. Väljavõtte taastõendamise küsitluste tulemustest ja vastanute ettepanekud

Väide	Nõustun täielikult	Nõustun osaliselt	Ei nõustu
Nõutavat täienduskoolituse läbimise mahtu võiks tõsta praeguselt 40 tunnilt 80 tunnile (viimase 3 aasta kohta).	4%	32%	64%
Te oleksite kuulanud erialaseid videokoolitusi/webinare, kui neid oleks arvestatud täienduskoolituse tundide mahu sisse.	73%	18%	9%
Te oleksite meelsamini olnud nõus juhendama praktikante, kui seda tegevust oleks arvestatud taastõendamisel.	36%	50%	14%
Kutsetunnistus on andnud teile eelise tööturul konkureerimisel.	27%	32%	41%
Kutsetunnistus võib tulevikus anda eelise tööturul konkureerimisel.	Taastõendanutest kõik olid selle väitega osaliselt või täielikult nõus.		1 taastõendamist mittetaotlenu*
Kutsetunnistus on aidanud kaasa erialasele/töölasele karjäärile.			
Taastõendamist taotlenud	27%	40%	33%
Taastõendamist mittetaotlenud		14%	86%
Tööandjad peavad kutsetunnistust oluliseks ja see on kajastunud ka kõrgemas töötasus.			
Taastõendamist taotlenud	6%	47%	47%
Taastõendamist mittetaotlenud			100%
Võimalik, et tulevikus peavad tööandjad kutsetunnistust oluliseks ja see kajastub ka kõrgemas töötasus.	27%	64%	9%

*taastõendamist mittetaotlenu: 43 aastane, keskharidusega ja koolitab end üle 25 h aastas

Vastanute seisukohad ja ettepanekud:

- Kui kutsetunnistus on väljastatud, ei peaks taastõendama juhul, kui kutsetunnistuse omanik teeb erialast tööd.
- Kutsekvalifikatsiooni omamine tööturul peaks olema kohustuslik.
- Täiendkoolituse maht võiks olla väiksem.
- Täiendkoolituse maht tekitab küsimusi. Kui erialase töö staaž on piisavalt pikk, siis tuleb nagunii ennast täiendada pidevalt seoses muutunud seadustega nii raamatupidamise kui ka maksunduse alal. Kuid milleks peab siis osalema tingimata kellegi koolitaja korraldatud koolitustel? Mõistlik on lugeda uute seaduste või seadusemuudatuste seletuskirju, saada uusi mõtteid portaalides,

lugeda juhendmaterjale. Kui raamatupidaja alustab tegevust, on kahtlemata vajalik algõpe ja täiendusõpe, kuid kui ka eksam on läbitud, siis ei oleks ju vajalik taas läbida näiteks mahukat täiendusõppe programmi?

- Võiks kasutada ka internetipõhiseid teste, millel on ka väike osakaal taastõendamises. See eeldaks ka erinevaid teste harjutamiseks internetis.
- Ei muudaks praegust taastõendamise korda, mis on minu arvates praegu mõistlikult arvestav.

Autori publikatsioonide nimekiri

ETIS 1.1

Paseková, M.; Ředinová, H.; Oprean, V.; Kallaste, K.; Homolka, L.; Blechová, B.; Sobotovičová, S. (2013). The Level of Financial Literacy among the High School Students in the chosen regions of the Czech Republic. *Mathematical Models and Methods in Applied Sciences*, 4 (7), 462–469.

ETIS 1.2

Kallaste, K.; Alver, J. (2017). The recertification of the professional accounting qualification in Estonia: The requirements and quality of CPD. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 93, 113–134.

Strouhal, I.; Kallaste, K. (2010). Accounting Professional Education Schemes: Case of Czech Republic and Estonia. *WSEAS Transactions on Communications*, 9 (8), 485–494.

ETIS 3.1

Strouhal, J.; Kallaste, K. (2010). Professional Qualification of Accountants in Czech Republic and Estonia: Are Their Certification Schemes Really Different? Selected Topics in Economy and Management Transformation, Vol II: 5th WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation (EMT '10); West University of Timisoara, October 24-26, 2010. Ed. Marilen Pirtea, Mirela Mazilu, Jiri Strouhal. Romania: WSEAS, 434–439.

ETIS 3.2

Matis, D.; Cailean, G. V.; Kallaste, K. (2016). Accounting Education, Profession and Accountability. In: *Corporate Governance in Knowledge-Based Society*. WSEAS Press, 186–217.

Matis, D.; Cailean, G. V.; Bonaci, C. G.; Strouhal, J.; Nikitina-Kalamäe, M.; Kallaste, K. (2013). Accounting Profession and Sustainable Development. In: *Mathematics and Computers in Business, Manufacturing and Tourism*. WSEAS, 60–66.

Matis, D.; Cailean, G. V.; Bonaci, C. G.; Strouhal, J.; Nikitina-Kalamäe, M.; Kallaste, K. (2013). Some Views on Accounting Education. In: *Mathematics and Computers in Business, Manufacturing and Tourism*. WSEAS, 51–59.

Strouhal, J.; Paseková, M.; Kovářik, M.; Bata, T.; Kallaste, K.; Nikitina-Kalamäe, M.; Blechová, B.; G. Bonaci, C.; Müller, V. O.; Ienciu, A. I.; Cioara, N. M. (2013). Professional Accountants' Perception on Measurement Issues in Financial Reporting. In: *WSEAS Transactions on Business and Economics*. WSEAS. Issue 3, Volume 10, July 2013, 278–289.

ETIS 3.4

Strouhal, J.; Kallaste, K. (2011). Feasibility Analysis of Czech and Estonian Accounting Certification Schemes. In: *Business Analysis, Accounting, Taxes and Auditing: Business Analysis, Accounting, Taxes and Auditing*, Tallinn, 10-11 November 2011. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, 280–291.

Kallaste, K. (2008). Raamatupidajate kutsekvalifikatsioon ja selle tõendamise võimalustest Eestis. Alver, J. (Toim.). Business analysis, accounting, taxes and auditing: proceedings of the conference = Majandusanalüüs, majandusarvestus, maksundus ja auditeerimine: konverentsikogumik: 6.-7.11.2008. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, 344–347.

ETIS 3.5

Kallaste, K. (2013). Raamatupidaja kutsekvalifikatsioon- riiklike süsteemide võrdlus ja vastavus standarditele. J. Alver (Toim.). Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus, 45–50.

Kallaste, K.; Praulinš, A. (2010). Raamatupidaja kutse omistamisest ja taseme säilitamisest Lätis. Raamatupidamiselt majandusarvestusele III: Raamatupidamiselt majandusarvestusele III, Tallinn, 10.12.2010. Toim. Alver, J.; Paldrok, K. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, 49–51.

Kallaste, K. (2009). Olukord tööturul - mis on määrav raamatupidaja palkamisel? Alver, J.; Paldrok, K. (Toim.). Raamatupidamiselt majandusarvestusele II Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, 50–53.

ETIS 6.3

Kallaste, K. (2009). Kutsealasest litsentseerimisest ning raamatupidajate kutsekvalifikatsiooni omistamisest Ameerika Ühendriikides. Raamatupidamis uudised, 4, 41–45.

Elulookirjeldus

Isikuandmed

Nimi: Kaidi Kallaste
Sünniaeg: 04.11.1978
Sünnikoht: Rakvere, Eesti
Kodakondsus: Eesti

Kontaktandmed

E-post: kaidi.kallaste@ttu.ee

Hariduskäik

2008–2018 Tallinna Tehnikaülikool, PhD
2002–2004 Tallinna Tehnikaülikool, magistrikraad ärikorralduses
1998–2001 TTÜ Kõrgem Majanduskool, rakenduskõrgharidus, Rahvusvaheline majandus ja ärikorraldus
1985–1997 Rakvere Reaalgümnaasium, keskkharidus

Keelteoskus

Eesti keel – emakeel
Inglise keel – kesktase
Vene keel – algtase

Teenistuskäik

2005–... Tallinna Tehnikaülikool, Majandusteaduskond, Ärikorralduse instituut, lektor
2003–2006 OÜ Gamexe, juhatuse esimees
2002–2004 Lääne-Viru Rakenduskõrgkool, siseaudiitor
2001–2007 Lääne-Viru Rakenduskõrgkool, lektor

Curriculum vitae

Personal data

Name: Kaidi Kallaste
Date of birth: 04.11.1978
Place of birth: Rakvere, Estonia
Citizenship: Estonian

Contact data

E-mail: kaidi.kallaste@ttu.ee

Education

2008–2018 Tallinn University of Technology, Doctor of Philosophy
2002–2004 Tallinn University of Technology, Master in Business Administration
1998–2001 Tallinn Technical University Higher School of Economics, International Economics and Business Administration, Diploma of professional higher education
1985–1997 Rakvere High School of Sciences, Secondary education

Language competence

Estonian mother tongue
English average
Russian basic skills

Professional employment

2005–... Tallinn University of Technology, School of Business and Governance, Department of Business Administration, Lecturer
2003–2006 Gamex Ltd, Chairman of the Board
2002–2004 Lääne-Viru College, Internal Auditor
2001–2007 Lääne-Viru College, Lecturer

