

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Lehti Alver

FINANTSARUANNETE ARENG EESTI VABARIIGIS

AASTATEL 1991–2014

Bakalaureusetöö

Juhendaja: professor Lehte Alver

Tallinn 2014

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. FINANTSARUANNETE OLEMUS	7
1.1. Finantsaruanded	7
1.2. Finantsaruannete kasutajad	8
1.3. Finantsaruannetes kajastatav informatsioon	10
1.4. Finantsaruannete areng Eestis	12
2. FINANTSARUANNETE KIRJETE ANALÜÜS	15
2.1. Analüüsi meetodika	15
2.2. Raamatupidamisbilansi kirjete analüüs	15
2.2.1. Käibevara	15
2.1.1. Põhivara	23
2.1.2. Lühiajalised kohustused	29
2.1.4. Pikaajalised kohustused	34
2.2.5. Omakapital	37
2.3. Kasumiaruande kirjete analüüs	41
2.3.1. Kasumiaruanne 1991. aastal	41
2.3.2. Kasumiaruandeskeem 1	43
2.3.3. Kasumiaruandeskeem 2	46
2.4. Uuringu tulemuste kokkuvõte	47
3. BILANSI- JA KASUMIARUANDESKEEMIDE SÕNADE ARVU ANALÜÜS	49
KOKKUVÕTE	57
SUMMARY	59
KASUTATUD KIRJANDUS	60
LISAD	63
Lisa 1. Bilansiskeem (1. jaanuar 1991)	63
Lisa 2. Kasumiaruandeskeem (1. jaanuar 1991)	66
Lisa 3. Bilansiskeem (1. jaanuar 1995)	67
Lisa 4. Kasumiaruandeskeem 1 (1. jaanuar 1995)	71
Lisa 5. Kasumiaruandeskeem 2 (1. jaanuar 1995)	72
Lisa 6. Bilansiskeem (1. jaanuar 2003)	73

Lisa 7. Kasumiaruandeskeem 1 (1. jaanuar 2003).....	77
Lisa 8. Kasumiaruandeskeem 2 (1. jaanuar 2003).....	78
Lisa 9. Bilansiskeem (23. märts 2014)	79
Lisa 10. Kasumiaruandeskeem 1 (23. märts 2014).....	81
Lisa 11. Kasumiaruandeskeem 2 (23. märts 2014).....	82

ABSTRAKT

Bakalaureusetöö „Finantsaruannete areng Eesti Vabariigis aastatel 1991–2014” eesmärk on uurida ja üldistada aastatel 1991–2014 toimunud muutusi kahes põhjaruandes – raamatupidamisbilansis ja kasumiaruandes – ning kommenteerida ja hinnata toimunut. Finantsaruannete kirjade muutumist pole Eestis kuigi palju uuritud, mistõttu autor valiski selle teema. Aruandekirjeid on pidevalt muudetud ning seetõttu tuleks ka aru saada, miks neid muudetakse ning kas muudatused on õigustatud.

Bakalaureusetöö esimeses peatükis käsitletakse finantsaruannete olemust ja vajadust. Skemaatiliselt on eraldi välja toodud infotarbijad. Teises peatükis on vaatluse all aastatel 1991–2014 toimunud muutused raamatupidamisbilansi ja kasumiaruannete kirjetes. Koostatud on 15 bilansiskeemi ja 5 kasumiaruandeskeemi. Veel analüüsitakse bilansi- ja kasumiaruandekirjete sõnastust. Töö kolmandas peatükis on aruandeskeemide kirjade alusel teostatud sõnade arvu muutumise teguranalüüs. Selleks fikseeris autor kirjade sõnade arvu ja selle muutumise aastatel 1991, 1995, 2003 ja 2014. Sõnade arvu loendamisel on kasutatud *MS Word* sõnaloendurit.

Töö tulemusena selgus, et aastatel 1991–2014 oli küllaltki palju muudatusi põhjaruannetes – bilansis ja kasumiaruandes. Bilansiskeemi sõnade arv on 1991. aastast 2014. aastani vähenenud 108 sõna võrra, vaatamata sellele, et esialgu (1995. aastal) sõnade arv bilansiskeemis suurenes. Ka kasumiaruandeskeemide sõnade arv on langenud.

Võtmesõnad: finantsaruanded, infotarbijad, raamatupidamisbilanss, kasumiaruanne, aruandekirjete muutumine, Eesti raamatupidamine

SISSEJUHATUS

Finantsaruandeid on koostatud sajandeid. Nendeta ei kujuta me ettevõtteid, asutusi, organisatsioone enam ette. Finantsaruanded on olulised nii ühiskonnale kui ka majandusüksusele endale. Suurem vajadus koostada finantsaruandeid ilmnes 18. sajandi tööstusrevolutsiooni ajal, mil tekkisid esimesed suurettevõtted. Kuna suur ettevõtte juhtimine oli palju keerukam kui väikese töökoja juhtimine, oli vaja aruandeid, mis kajastaksid ettevõtte majandustegevust. Tänu aruannetele said omanikud kontrollida ettevõtte tegevust ning juhid hinnangu oma tegevusele ja teha tulevikuplaane.

Et finantsaruandeid mõista, tuleb osata aru saada, kuidas need koostatud on. Sellel teemal on välja antud palju raamatuid. Üks selline raamat on W. R. Purcelli „*Understanding a Company's Finances*”. Teose autor on öelnud: „Miks enamik investoreid ja juhte ei saa finantsaruannetest aru, on seotud sellega, et neile selgitatakse aruandeid, kasutades traditsioonilist lähenemist – eraldi seisvate osadena, kuigi võti selle kõige mõistmiseks on näha, kuidas finantsaruanded omavahel kokku sobituvad” (Purcell 1981, ix). Tänapäeval näevad investorid ja juhid pigem „numbreid”, kuid ei näe, mis nende taga on.

Kui põhimõtte, kuidas koostada finantsaruandeid, on selge, võivad tekkida küsimused: „miks tuleb koostada aruandeid just nii?”, „kas aruannete kirjed on loogiliselt sõnastatud?”, „kas kõik need kirjed on vajalikud?”, „miks on aruandeid üldse vaja?” jne.

Euroopa Liidus võeti 26.03.2013 vastu uus raamatupidamisdirektiiv, mille kohaselt mikro- ja väikeettevõtted peavad esitama vaid kaks põhiaruannet (raamatupidamisbilansi ja kasumiaruande). Mikro- või väikeettevõtte juhina võib ju rõõmustada, kuid samas on Eesti riigis selliseid ettevõtteid üle 99% kõikidest ettevõtetest, mistõttu järelevalve nende üle väheneb (Kontseptsioonidokument... 2014, 15). See toob kaasa suurema võimaluse maksudest kõrvale hiilimiseks. Ettevõtte ise võib muutuda laisaks ning ei pööra enam sellisele aruandele nagu rahakäibe aruanne tähelepanu. Seetõttu võib ettevõtte leida end olukorrast, kus kasum on suur, aga raha pole ning ähvardab pankrot. Veelgi väheneb info konkurentide kohta.

Autor ei käsitle oma bakalaureusetöös eurodirektiivi olemust ja mõju. Lähtudes raamatupidamisdirektiivi nõuetest on keskendutud vaid kahe põhiaruande (bilansi ja kasumiaruande) kirjete muudatuste uurimisele alates Eesti taasiseseisvumisest kuni praeguseni. Bakalaureusetöö teema on aktuaalne, kuna meid ootab ees jällegi raamatupidamiseseaduse

muutmise. Arvatavasti muudetakse ka aruandevorme ning seetõttu antakse käesolevas uuringus ülevaade meie bilansi- ja kasumiaruandeskeemide kujunemisest.

Bakalaureusetöö eesmärk on uurida ja üldistada aastatel 1991–2014 toimunud muudatusi kahes põhiaruandes – raamatupidamisbilansis ja kasumiaruandes – ning anda kommenteeritud hinnangud toimunule. Finantsaruannete kirjete muutumist pole Eestis kuigi palju uuritud, mistõttu valiski autor selle teema. Aruandekirjeid on muudetud pidevalt ning seetõttu tuleks ka aru saada, miks neid muudetakse ning kas muudatused on õigustatud.

Bakalaureusetöö esimeses peatükis käsitletakse finantsaruannete olemust ja vajadust. Skemaatiliselt on eraldi välja toodud infotarbijad. Teises peatükis on vaatluse alla võetud aastatel 1991–2014 toimunud raamatupidamisbilansi ja kasumiaruannete kirjete muutused. Koostatud on 15 bilansi- ja 5 kasumiaruandeskeemi. Veel analüüsitakse bilansi- ja kasumiaruandekirjete sõnastusi. Töö kolmandas peatükis teostatakse aruandekirjete ja sõnade arvu muutumise analüüs. Selleks loendatakse kirjetes olevate sõnade arvu muutumist aastatel 1991, 1995, 2003 ja 2014. Sõnade arvu loendamisel on kasutatud *MS Word* sõnaloendurit.

1. FINANTSARUANNETE OLEMUS

1.1. Finantsaruanded

Finantsaruanded on üldtunnustatud vahend äriüksuse analüüsimiseks (Bandler 1994, 1). Finantsaruanne on ainult rahalisi (rahas väljendatavaid) näitajaid sisaldav aruanne, mis koostatakse finantsarvestuse andmeil ning kajastab majandusüksuse tegevuse põhitulemusi (J. Alver, L. Alver 2011a, 286). Finantsaruanded on raamatupidamisbilanss, kasumiaruanne, rahakäibe aruanne ja omakapitali muutumise aruanne.

Vastavalt Euroopa Liidu uuele raamatupidamisdirektiivile on tulevikus mikro- ja väikeettevõtetele kohustuslik esitada vaid kaks põhiaruannet. 2012. aasta andmetel oli Eestis 8,02% nanoettevõtjaid¹, 88,31% mikroettevõtjaid, 3,26% väikeseid ettevõtjaid, 0,35% keskmiseid ettevõtjaid ja 0,06% suurettevõtjaid. Kokku oli tegutsevate ettevõtete arv 115 228 (Kontseptsioonidokument... 2014, 15). Arvestades toodud asjaolu ja seda, et 1990. aastate alguses oli Eestis vaid kaks põhiaruannet, on käesoleva bakalaureusetöö autor käsitlenud vaid kahte põhiaruannet: raamatupidamisbilanssi ja kasumiaruannet.

Praegu kehtivas raamatupidamise seaduses (edaspidi RPS) on bilanssi ja kasumiaruannet defineeritud järgmiselt: bilanss on raamatupidamisaruanne, mis kajastab teatud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit (vara, kohustusi ja omakapitali); kasumiaruanne (tulude ja kulude aruanne) on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi majandustulemust (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit) (RPS, § 18 lg 1–2). Olgu märgitud, et RPS-is on termineid „vara” ja „varad” kasutatud läbisegi. Sama seaduse paragrahvis 3 on toodud seaduses kasutatud terminid ning terminina on kasutatud „vara”, mitte „varad”. „Vara” on defineeritud järgmiselt: vara on raamatupidamiskohustuslasele kuuluv rahaliselt hinnatav asi või õigus. (*ibid*, § 3 lg 1). Töö autor kasutab terminit „kohustis”, mis on rahvusvahelistes finantsaruandluse standardites defineeritud kui momendi kohustus, mis on tekkinud möödunud sündmus(t)est ja mille hüvitamisega arvatakse kaasnevat ettevõttele majanduslikult kasulike ressursside väljaminek

¹ Nanoettevõtted on bilansimahuga kuni 60 000 eurot, ning nende omakapitali ja kohustiste suhe on 50/50. Tähelepanu pööratakse ka sellele, et osanik ja juhatus on ühes isikus ning osanikke peab olema üks, juhatuse liikmeid võib olla rohkem (Kontseptsioonidokument... 2014, 15).

(J. Alver, L. Alver 2011a, 557). „Kohustis” on sisult õigem kui „kohustus”, ometi peab autor analüüsi osas kasutama terminit „kohustus”, sest seaduses ning seaduse lisas toodud bilansi- ja kasumiaruandeskeemides on kasutatud seda terminit. Selliseid vastuolusid on veel raamatupidamise seaduses ning nende kohta on avaldatud artikkel „Uues raamatupidamise seaduses sõnastatud põhimõisted pole kooskõlas rahvusvaheliste standarditega (Alver 2003, 20–23).

Raamatupidamisbilansi aktivast saadakse infot vara maksumuse, raha olemasolu, ostjate laekumata arvete jms kohta. Kohustiste osast saab infot pangalaenude, palga- ja maksuvõlgnevuse, tarnijate võlgade jms kohta. Kohustistena kajastatud kirjed näitavad, kuidas on ettevõtet finantseeritud. Omakapitali osast saab infot aktsiakapitali (osakapitali) suuruse, reservide ning eelmiste perioodide ja aruandeaasta kasumi (kahjumi) kohta.

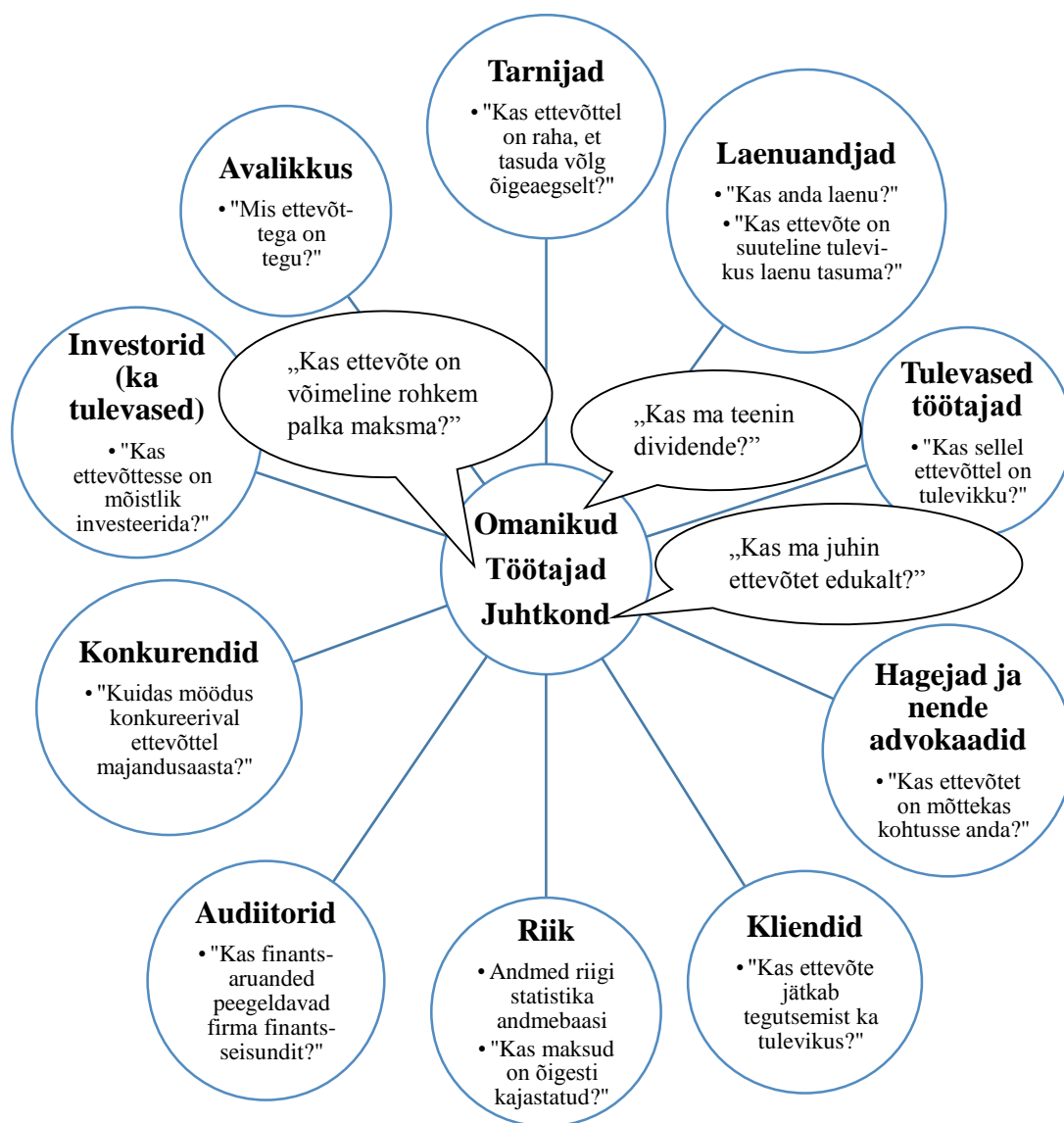
Kasumiaruanne on perioodiaruanne, kus on kajastatud aruandeperioodi majandustulemus. Kasumiaruanne näitab, kui hästi ettevõttel aruandeperioodil läks. RPS § 18 lg 3 sätestab, et raamatupidamiskohustuslane peab jätkuvalt kasutama ühte seaduse lisas 2 toodud kasumiaruandeskeemidest. Kasumiaruandeskeem 1 on kuluelementidest lähtuv vertikaalne kasumiaruandevorm. Kuna kulud on toodud elementide lõikes, pole võimalik eristada tootmiskulusid mittetootmiskuludest, st tootekulusid perioodikuludest. Kasumiaruandeskeemis 2 on kulud esitatud tehnoloogilisest järgnevusest lähtudes vastavalt kulusihtusele (kulude funktsioonidele ja kulukohtadele). Bilanss ja kasumiaruanne on omavahel otseselt seotud kirjega „Aruandeaasta kasum (kahjum)”.

Iga finantsaruanne (raamatupidamisbilanss, kasumiaruanne, rahakäibe aruanne, omakapitali muutumise aruanne) kajastab mingit osa ettevõtte tegevusest, kuid tervikpildi saamiseks on vaja neid vaadata koos. Kuna finantsaruanded koostatakse juba toimunud sündmuste ja tehingute fikseerimiseks, siis üha tähtsamat rolli tuleb pöörata lisadele.

1.2. Finantsaruannete kasutajad

Finantsaruannete peamine eesmärk on varustada infotarbijaid neid huvitava teabega. Põhjalikult on infotarbijate vajadusi analüüsinud Bandler (Bandler 1994, 9), Stolowy, Lebas ja Ding (Stolowy, *et al* 2013, 13–14), Palepu ja Healy (Palepu, Healy 2013, 1–7), Aerts ja Walton (Aerts, Walton 2013, 62), Young ja Cohen (Young, Cohen, 2013, 1). Infotarbijad asuvad nii ettevõttes (info sisetarbijad) kui ka väljaspool ettevõtet (info välistarbijad) (vt joonis 1).

Esimesteks on omanikud, juhtkond ja töötajad. Omanikke huvitab ettevõtte toimimine, jätkusuutlikus ning soov teenida kasumit. Juhtkonnal on kohustus tagada finantsaruannete koostamine ning tihti on juhtkonna premeerimissüsteem sõltuvuses ettevõtte majandustulemustest. Ettevõtte töötajaid huvitab samuti, kuidas ettevõtte toimib ja kas on võimalik nõuda palgatõusu.



Joonis 1. Finantsaruannete kasutajad

Allikas: (Bandler 1994, 9)

Info välistarbijaid on palju. Tarnijaid, laenuandjaid ja investoreid huvitab, kas ettevõtte on jätkusuutlik, kasumlik ning suudab laene tasuda. Ka audiitorid on finantsaruannete

kasutajad. Nende põhiline töö on anda infotarbijatele kindlustunne majandusüksuse raamatupidamise ja finantsaruannete korrektsuse kohta. Hagejate jaoks on tähtis uurida, kas firma on jätkusuutlik ja võimeline neile võlgu tasuma. Kui see on nii, siis on mõtet kohtusse pöörduda, vastasel korral võib kohtumenetlus minna nii kalliks, et pole mõtet kohtusse pöörduda. Ka klientide jaoks on tähtis ettevõtte jätkusuutlikus, sest ka neile on vaja kindlustunnet, et ettevõttelt on võimalik osta vajalikke tooteid ja teenuseid. Turul püsimiseks on konkureerivatel ettevõtetel vajadus võrrelda oma finantsandmeid ja tulevikuplaane teiste ettevõtete finantsaruannetega.

Finantsaruannete üks peamisi kasutajaid on riik. Kuna riigieelarve peamiseks tuluallikaks on maksud, siis on Maksuametil väga tähtis veenduda finantsandmete õigsuses. Ettevõtete finantsaruanded on infoallikaks ka Statistikaametile, kes vastutab riigi statistilise andmebaasi moodustamise eest. Registrate ja Infosüsteemide Keskus koondab e-Äriregistri andmebaasi finantsaruanded, mida saab kasutada kogu avalikkus.

Kindlasti pole joonisel 1 toodud finantsaruannete kasutajate nimistu täiuslik. Näiteks on David Young ja Jacob Cohen märkinud, et kasutajate nimistus ei tohiks olla firma juhtkonda, kelle otseseks töökohustuseks on vastutada finantsaruannete koostamise eest, kuid aruandeid ei koostada lähtudes juhtide vajadustest. Finantsaruanded on vaid vahendiks mille kaudu firma juhtkond suhtleb investorite jt infotarbijatega (Young, Cohen, 2013, 2).

1.3. Finantsaruannetes kajastatav informatsioon

Finantsaruannete koostamise peamiste eesmärkide kohta on kaks lähenemist: vastutus- ehk aruandekohustus ja kasulikkus otsuste langetamisel (Drever, *et al* 2007, 32). Vastutus- ehk aruandekohustus keskendub majandusüksuse juhtide kohustustele, sest neile on usaldatud majandusüksuse ressursid ja vastutuskohustus nõuab, et juhtkond annaks ressursside andjale aru, kuidas on majandatud. Ajalooliselt oli see raamatupidamise ja finantsaruandluse põhieesmärk (*ibid*, 34). Vastavalt IFRS-i raamistikule on finantsaruannete eesmärk finantsinfo andmine aruandeksuse kohta, mis on kasulik olemasolevatele ja potentsiaalsetele investoritele, laenuandjatele ja teistele asjahuvilistele otsuste langetamiseks. Et finantsinfo oleks kasulik, peab see olema asjakohane ja tõepäraselt esitatud (Collings 2013, 18–19).

Selleks, et finantsaruanded saaksid oma eesmärgi täita, on defineeritud nende neli põhielementi – varaobjektid, kohustised, omakapital ning tulud ja kulud. Raamatupidamis-

bilanss koosneb kolmest osast: vara (aktiiva osa), kohustised (passiiva osa) ja omakapital (passiiva osa). Vara on varaobjektide kogum. Varaobjekt on möödunud sündmus(t)e tulemusel ettevõtte valitseva mõju all olev ressurss, millest loodetakse tulevikus majanduslikku kasu saada. Varaobjekt kajastatakse bilansis siis, kui on tõenäoline, et see toob tulevikus kasu ja tal on soetusmaksumus või väärtus, mida saab usaldusväärset (rahas) mõõta või hinnata (Alver, J., Alver, L. 2011b, 582). Vara jaguneb käibevaraks ja põhivaraks. Käibevara all on näidatud järgmised kirjed: raha, lühiajalised finantsinvesteeringud, nõuded ja ettemaksud ning varud. Põhivara all on toodud pikaajalised finantsinvesteeringud, kinnisvarainvesteeringud, materiaalne põhivara, immateriaalne põhivara. Kohustis on momendi kohustus, mis on tekkinud möödunud sündmus(t)est ja mille hüvitamisega arvatakse kaasnevat ettevõttele majanduslikult kasulike ressursse (ettevõttest) väljaminek (J. Alver, L. Alver 2011a, 557). Kohustised jagunevad lühiajalisteks ja pikaajalisteks kohustisteks. Kohustised on laenu, võlad ja ettemaksud, maksu- ja maksevõlad, eraldised jne. Kohustiste osa näitab, kui suur on majandusüksuse võlg ning kuidas on majandusüksust finantseeritud. Omakapital on jääkosalus ettevõtte varas pärast kõigi kohustiste mahaarvamist (J. Alver, L. Alver 2011b, 139). Omakapitali all kajastatakse aktsiakapital (või osakapital), reservid, omaaktsiad ning eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum) ja aruandeaasta kasum (kahjum).

Eestis on kaks kasumiaruandeskeemi. Kasumiaruandeskeeme võrreldes tuleb märkida, et skeemi 1 oleks mõttekas rakendada väikefirmades, kus mittetootmiskulud ei ole suured, kuluarvestus on lihtne ning pole vaja pidada arvestust vastutuskeskuste lõikes. Suuremates firmades on tavaliselt kuluarvestussüsteem edasi arendatud kulude juhtimise süsteemiks, arvestust peetakse vastutuskeskuste (kulukeskused, tulukeskused, kasumikeskused, inventeerimiskeskused) lõikes. Suurfirmadel on mõttekas rakendada kasumiaruandeskeemi 2.

Kasumiaruandeskeem 1 algab müügitulu ja muude ärituludega. Kulude osas kajastatakse valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus; kapitaliseeritud kulutused; kauba, toorme, materjali ja teenuste kulud ning muud tegevuskulud. Veel tuleb kajastada põhivara kulumit ning finantstulusid ja -kulusid. Vajadusel näidatakse tulumaksukulu. Kasumiaruandeskeemis 2 on toodud järgmised kirjed: müügitulu, müüdüd toodangu omamaksumus, turustuskulud, üldhalduskulud, muud äritulud ja -kulud ning finantstulud ja -kulud. Vajadusel tulumaksukulu.

Kasumiaruanne näitab, kuidas on majandusüksusel majandusperiood möödunud. Kasum on majandusüksuse edasise arengu ja dividendide allikas. Olgu märgitud, et kasum ei võrdu rahaga, mistõttu on ka rahakäibe aruanne tähtis.

1.4. Finantsaruannete areng Eestis

On teada, et juba 20. sajandi alguses anti Eestis välja eestikeelseid raamatupidamisõpikuid ja ettevõttes koostasid raamatupidamisaruandeid. Kui Eesti liideti NSVL koosseisu, siis muutus ka raamatupidamine. Turumajandus asendus käsumajandusega. Eesti oli NSVL-i koosseisus peaaegu 50 aastat. Kui Nõukogude Liit lagunes, siis toimus üleminek käsumajanduselt turumajandusele ning see mõjutas omakorda ka raamatupidamist ja finantsaruandlust. 6. juulil 1990. aastal kinnitas Vabariigi Valitsus „Raamatupidamise põhimääruse” (RPP), mis hakkas kehtima 1. jaanuaril 1991. RPP-s märgiti, et Eesti Vabariigi raamatupidamiskorraldus põhineb turumajanduse tingimustes rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetel, mis on seotud raamatupidamisega (Raamatupidamise põhimäärus, § 1). Toodi ära nii bilansi- kui ka kasumiaruande põhiskeem (vt tabel 1 ja tabel 3).

Kui tollast bilansiskeemi võrrelda praegu kehtiva bilansiskeemiga, siis esimesena hakkab silma bilansiskeemi lühidus ning kirjete vastupidine järjestus (vt lisa 9). Aktiva esimese osa kirjed on seotud põhivaraga ning teise osa kirjed käibevaraga. Samasugust seost on näha ka passivapoolel. Kuna seda skeemi ei saa võrrelda hilisemate, raamatupidamisseadustes sätestatud bilansiskeemidega, siis otsustas autor bilansi- ja kasumiaruandeskeemide võrdluse osas kasutada 1991. aasta Raamatupidamise Toimkonna juhendijärgseid skeeme.

Eestis on lähtunud bilansi- ja kasumiaruandeskeemi koostamisel teiste riikide eeskujust. Teiste seas on Eesti aruandeid mõjutanud Ameerika Ühendriigid (J. Alver, *et al* 2001, 1483).

Tabel 1. Raamatupidamise põhimääruses sätestatud bilansiskeem

Aktiva	
1. Põhivahendid ja muud pikaajalised aktivad:	
1.1. Põhivahendid (liikide lõikes)	
1.2. Muud pikaajalised ja muud lühiajalised aktivad	
2. Käibevahendid ja muud lühiajalised aktivad	
2.1. Raha (kontode lõikes)	
2.2. Lühiajalised investeeringud (liikide lõikes)	
2.3. Debitoorne võlg (liikide lõikes)	
2.4. Varud (liikide lõikes)	
2.5. Muud lühiajalised aktivad (liikide lõikes)	
Passiva	
1. Võõrkapital	
1.1. Pikaajalised kohustused (liikide lõikes)	
1.2. Lühiajalised kohustused (liikide lõikes)	
2. Omakapital	
2.1. Seotud omakapital (liikide lõikes)	
2.2. Vaba omakapital (liikide lõikes)	

Allikas: (Raamatupidamise põhimäärus, § 40)

Olgu märgitud, et 1991. aasta skeem sarnaneb 26. juulil 2013 jõustunud Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiivi 2013/34/EL skeemile, mis on toodud tabelis 2. Mainitud direktiivi eelkäijaks oli aga Neljas Nõukogu direktiiv, mis käsitles teatavat liiki äriühingute raamatupidamise aastaaruandeid (direktiiv 78/660/EMÜ).

Tabel 2. Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2013/34/EL bilansiskeem

Aktiva	Passiva
A. Märgitud sissemaksmata kapital	A. Omakapital
B. Asutamiskulud	I. Märgitud kapital
C. Põhivara	II. Ülekurss
I. Immateriaalne vara	III. Ümberhindlusreserv
II. Materiaalne vara	IV. Reservid
III. Finantsvara	V. Eelmiste perioodide kasum või kahjum
D. Käibevara	VI. Aruandeaasta kasum või kahjum
I. Varud	B. Eraldised
II. Nõuded	C. Võlakohustused
III. Investeeringud	D. Viitvõlad ja ettemakstud tulu
IV. Raha pangakontodel ja kassas	
E. Ettemaksed ja viitlaekumised	

Allikas: (Alver, L., Alver, J. 2013, 19)

RPP-s toodud kasumiaruande põhiskeem on esitatud tabelis 3. Kuna see kasumiaruandeskeem sarnaneb RTJ-i järgsele skeemile (vt lisa 2), siis kasutab autor teises peatükis finantsaruannete võrdluses RTJ-i järgseid skeeme.

Tabel 3. Kasumiaruande põhiskeem raamatupidamise põhimääruse järgi

Kasumiaruanne
1) Realiseerimise brutokäive
2) Mahaarvamised brutokäibest (liikide lõikes)
3) Realiseerimise netokäive (käesoleva punkti alapunkt 1 miinus alapunkt 2)
4) Kulud (liikide lõikes)
5) Realiseerimiskasum (-kahjum) (käesoleva punkti alapunkt 3 miinus alapunkt 4)
6) Finantstulud (liikide lõikes)
7) Finantskulud (liikide lõikes)
8) Brutokasum (-kahjum) (käesoleva punkti alapunkt 5 pluss alapunkt 6 miinus alapunkt 7)
9) Maksud ja eraldised, mis vähendavad tulumaksuga maksustatavat tulusummat (liikide lõikes)
10) Summad, mis suurendavad tulumaksuga maksustatavat tulusummat (liikide lõikes)
11) Tulumaksuga maksustatav tulusumma (käesoleva punkti alapunkt 8 miinus alapunkt 9 pluss alapunkt 10)
12) Ettevõtte tulumaks
13) Muud maksud ja kasumist tehtavad eraldised (liikide lõikes)
14) Ettevõtte puhaskasum (-kahjum) (käesoleva punkti alapunkt 8 miinus alapunkt 9 miinus alapunkt 12 miinus alapunkt 13)

Allikas: (Raamatupidamise põhimäärus, § 39)

Esimene raamatupidamise seadus jõustus Eestis 1. jaanuaril 1995. Seadust on muudetud ja täiendatud palju kordi. Seda, kuidas põhiaruandeid on Eesti taasiseseisvumise järel muudetud, käsitletakse teises peatükis.

2. FINANTSARUANNETE KIRJETE ANALÜÜS

2.1. Analüüsi meetodika

Finantsaruannete kirjete analüüsimisel kasutatakse 1991., 1995., 2003. ja 2014. aasta bilansi- ja kasumiaruandeskeeme. Valitud aastad on seotud oluliste normatiivaktide kehtima hakkamise aastaga, viimane aasta näitab hetke olukorda. Skeemid on võetud RPS-st (va 1991. aasta skeemid, mis on võetud RTJ-st). Aruandeskeeme on analüüsitud paariti: 1991 vs 1995, 1995 vs 2003 ja 2003 vs 2014. Kirjete sisu tõlgendamisel on kasutatud raamatupidamiseaduse kirjete tõlgendusi, leksikone, Eesti keele seletavat sõnaraamatut.

Finantsaruannete skeeme on täiendatud ning lisatud on muudatused. Punane tekst tähistab kirje teksti kustutamist ning sinine tähistab kirjele teksti lisamist. Roheline tekst näitab sõnade järjekorra muutust. Nooled näitavad, kuhu kirje on paigutatud. Analüüsitakse kõiki muudatusi (va numeratsiooni muudatused, mida kasutati 1991. ja 1995. aastal).

Autor on 1991. aasta skeemidel jätnud märkimata kontonumbrid, mis põhinesid NSV Liidu riiklikul kontoplaanil. Kuna aruannetega seotud juhendmaterjale koostati pidevalt, st bilansiskeem kehtestati Raamatupidamistoimkonna otsusega 22. detsembril 1990 (Raamatupidamisbilanss...) ning bilansi koostamise juhend 22. aprillil 1991 (Raamatupidamisbilansi...), kasumiaruandeskeem kehtestati 22. veebruaril 1991 (Kasumiaruanne...), siis on joonistel kasutanud RPP kehtima hakkamise kuupäeva. Bilansi- ja kasumiaruandeskeemi ridu on nimetanud kirjeteks ning nende detailset esitust eraldi ridadel alamkirjeteks.

2.2. Raamatupidamisbilansi kirjete analüüs

2.2.1. Käibevara

Bilansiskeemi vasak pool algab terminiga „Aktiva”. Seda terminit kasutati Eestis ka esimese vabariigi ajal. Aastal 1935 välja antud raamatus „Valimik majanduslikke oskussõnu” on aktiva defineeritud järgmiselt: „Aktiva – asutise või ettevõtte varad (raha, kaubad, kinnisvara, nõudeõigused jt.); äriseisutabeli ehk bilansi vasem pool” (Valimik... 1935, 9). Seda terminit on kasutanud ka 1921. aastal Johannes Tamm raamatus „Raamatupidamise õpetus”

(Tamm 1921, 5). 1995. aasta bilansiskeemi lisati terminile „aktiva” sulgudes termin „vara”, (vt joonis 2), mis ei ole kuigi vajalik, sest terminit „aktiva” on kasutatud juba väga kaua ja kõik spetsialistid peaksid seda tundma. Autor on seisukohal, et kuna ingliskeelses kirjanduses see termin puudub ja aktiva tähenduses kasutatakse terminit „*assets*”, siis tõlgiti see eesti keelde ja lisati sulgudes. Tähelepanuväärne on, et kuni 2003. aastani kasutati bilansiterminina ainsuslikku vormi „vara” ja 2003. aastal lisati terminile „vara” „d-täht”, mistõttu moodustus mitmus – sõna „varad”.

Vastavalt Eesti keele seletavale sõnaraamatule (www.eki.ee) on terminit „vara” võimalik nimisõnana kasutada kas ainsuses või mitmuses. Ainsuses kasutatakse seda terminit majandus- ja juuraterminina, täpsemalt on vara kellelegi kuuluvad asjad ja rahas hinnatavad õigused ning kohustused; (laiemalt:) miski (v. keegi) väärtust omav, väärtuslik (Vara...).

Mitmuses on võimalik seda terminit kasutada vaid merenduses, tähenduses: *liigpardad, reelingulauad*. Näitena tuuakse lause: „*Kui laev oli raskes lastis, tehti poordid varadega kõrgemaks*” (Varad...).

Autor pooldab Eesti keele seletavas sõnaraamatus toodut ja arvab, et terminit „varad” on korrektne kasutada ainult merenduses. Pigem erand üldreeglist on „maavarad” (nii nagu näiteks ka „loodusrikkused”). Võib märkida veel, et „vara” on lühend sõnast „varandus” (vt ka käesoleva töö peatükki 1.1.).

Kirje „Käibevara” võeti kasutusele 1995. aastal. Käibevara on lühiajalise kasutusajaga vara, mida kajastatakse bilansis eraldi rühmana (J. Alver, L. Alver 2011, 635). Enne 1995. aastat see termin puudus, mistõttu seda asendasid terminid „likviidsed varad” ja „kauba- ja tootmisvarud” (vt joonis 6).

1991. aastal oli kasutusel bilansikirje „1.1. Raha ja väärtpaberid”, mis hõlmas nelja alamkirjet. Hiljem (1995) see kirje kustutati ning jäid eraldiseisvad kirjed – „1. Raha ja pangakontod” ning „2. Aktsiad ja muud väärtpaberid”. Praegu kehtiva raamatupidamise seaduse järgi on allosa „Käibevara” esimene kirje „Raha”, mis üldistab palju, sest see hõlmab nii sularaha kui ka pangas olevat raha (sh ka välisvaluutat). Arvatavasti on need üldistused tehtud selleks, et muuta bilansiskeem arusaadavamaks. Märkimist väärib, et 1991. aastal kasutati terminit „kassa”, hiljem (1995) muudeti see terminiks „raha”. Suur muudatus on toimunud aktsiate ja muude väärtpaberite puhul. Kui 30. novembrini 2005 kasutati terminit

„Aktsiad ja muud väärtpaberid”, siis alates 01.12.2005 terminit „Lühiajalised finantsinvesteeringud”.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Aktiva $\xrightarrow{+(vara)}$	Aktiva (vara) $\xrightarrow{+(-d)}$	Aktiva (varad)	Aktiva (varad)
$\xrightarrow{+Käibevara}$	Käibevara	Käibevara	Käibevara
1. Likviidsed varad	1. Likviidsed varad		
	1. Raha ja väärtpaberid		
1.1. Raha ja väärtpaberid	1.1.1. Kassa; 1.1.2. Valuutakontod + 1. Raha	1.	ja pangakontod
1.1.1. Kassa ja pangakontod	1. Raha ja pangakontod	o Raha ja pangakontod	o Raha
1.1.2. Valuutakontod			
1.1.3. Lühiajalised investeeringud + 2. turuhind tuleb näidata sulgudes	2. (turu hind tuleb näidata sulgudes)	Aktsiad ja muud väärtpaberid + Lühiajalised finantsinvesteeringud	
1.1.3. Aktsiad ja muud väärtpaberid (lühiajalised investeeringud)	2. Aktsiad ja muud väärtpaberid (turu hind tuleb näidata sulgudes)	o Aktsiad ja muud väärtpaberid	o Lühiajalised finantsinvesteeringud
1.1.4.	1.1.4.		
Kokku 1.1 rühm	Kokku 1.1 rühm		

Joonis 2. Käibevara esimese osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

Praegu kehtivas bilansiskeemis on paljud kirjed ühendatud Seda on ka kirje „Nõuded ja ettemaksed”, mis varem jagunes neljaks kirjeks: „Nõuded ostjate vastu”, „Muud nõuded”, „Viitlaekumised” ning „Ettemaksed” (vt joonis 3). Edasi vaatleme kirjet „Nõuded ostjate vastu”. Kirje „Nõuded ostjate vastu” oli 1991. aasta bilansiskeemis toodud alapunktina „1.2. Ostjate lühiajaline debitoorne võlgnevus”. Selle kirje alla kuulus neli alamkirjet: „1.2.1. Ostjate vekslid”, „1.2.2. Ostjate tasumata arved”, „1.2.3. Ostjate muu debitoorne võlgnevus” ja „1.2.4.”, mille nimetus oli võimalik ise lisada.

Tuleb märkida, et vekslid, mida praegu Eestis enam ei kasutata, olid kunagi väga populaarsed. Vekslite kohta on antud välja seadusi. 1929. aastal avaldas k/ü Loodus K. Tassa „Veksliseadustiku”, mis käsitles 1903. aastal välja antud veksliseadust. Vastavalt sellele jagunesid vekslid liht- ja käskveksliteks. Seadus oli liigendatud kaheks jaoks, millest esimeses

käsitleti lihtveksleid ja teises käskveksleid (Tassa 1903, 5). Enne Eesti Vabariigi okupeerimist anti 1939. aastal välja Georg Adelhelmi koostatud „Veksliseadus”, mis käsitles 1938. aastal välja antud veksliseadust (Adelheim 1939, 4). Termin „veksel” on defineeritud Mereste majandusleksikonis järgmiselt: 1) kirjalik lubadus maksta teisele osapoolale võlgu olev summa kas esimesel nõudmisel või kindlaksmääratud kuupäeval; 2) lühiajaline võlakohustus (umbes 3 kuuks), millelt selle omanik saab intresse ja mida ta võib edasi müüa ehk oodustada (diskonteerida); seaduspärase vormis koostatud ühepoolne tingimusteta kohustus maksta vekslile seaduslikule valdajale vekslil märgitud rahasumma kas vekslile kantud tähtajal või vekslile ettenäitamisel, kas otse või mõne kolmanda isiku kaudu (Mereste 2003,510). Praegu Eesti Vabariigis eraldi veksliseadust pole, kuid vekslid käsitletakse võlaõigusseaduse 47. peatükis (VÕS ptk 47).

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Aktiva	Aktiva (vara)	Aktiva (varad)	Aktiva (varad)
	+ Nõuded ja ettemaksed		o Nõuded ja ettemaksed
1.2. Ostjate lühiajaline debitoorne võlgnevus			
+ 3. Nõuded ostjate vastu			
1.2. Ostjate lühiajaline debitoorne võlgnevus	3. Nõuded ostjate vastu	o Nõuded ostjate vastu	
1.2.2. Ostjate tasumata arved		Ostjate laekumata arved	Ostjate tasumata summad
1.2.3. Ostjate muu debitoorne võlgnevus		Ostjate vekslid	Ebatõenäoliselt laekuvad summad (miinus)
+ Ostjate laekumata arved		+ Ostjate tasumata summad	+ Nõuded ostjate vastu
1.2.1. Ostjate vekslid	• Ostjate laekumata arved	• Ostjate tasumata summad	Nõuded ostjate vastu
1.2.2. Ostjate tasumata arved	• Ostjate vekslid		
1.2.3. Ostjate muu debitoorne võlgnevus	• Ebatõenäoliselt laekuvad arved (miinus)	• Ebatõenäoliselt laekuvad summad (miinus)	
+ Ebatõenäoliselt laekuvad arved (miinus)			
1.2.4.	1.2.4.		
Kokku 1.2 rühm	Kokku	Kokku	Kokku

Joonis 3. Käibevara teise osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

Alates 2003. aastast on „Ostjate vekslid” ja „Ostjate laekumata arved” ühendatud kirjeks „Ostjate tasumata arved”. 1995. aastal tekkis bilansiskeemi kirje „Ebatõenäoliselt laekuvad arved (miinus)”, mis kümme aastat hiljem asendati kirjega „Ebatõenäoliselt laekuvad summad

(miinus)”. 2014. aastaks olid kirjed: „Ostjate tasumata summad” ja „Ebatõenäoliselt laekuvad summad (miinus)” kadunud ning selle asemel on lihtsalt „Nõuded ostjate vastu”. Tuleb märkida, et termin „Nõuded ostjate vastu” on oma sisult brutosummas ning selle käsitlemine netosummana on eksitav. Veel võib nentida, et sellise muudatuse tagajärjel ei ole bilansiskeem enam nii sisukas ning infotarbijal võib olla raske sellest aru saada.

Esimeses kolmes bilansiskeemis oli eraldi toodud kirje muude nõuete kohta (vt joonis 4), mis koosnes mitmest alamkirjest. 1991. aastal kandis see kirje nimetust „1.3 Mitmesugune lühiajaline debitoorne (v.a. ostjate) võlgnevus”. Sellel kirjel oli seitse alamkirjet: „1.3.1 Vekslid”, „1.3.2. Maksude ettemaksed”, „1.3.3. Avansid hankijatele”, „1.3.4. Arveldused aktsionäridega”, „1.3.5. Hüvitamata kahjud”, „1.3.6. Mitmesugune muu debitoorne võlgnevus” ning „1.3.7.”. Suurem osa neist kirjetest on hiljem bilansiskeemidelt kadunud, alles on jäänud vaid „1.3.2. Maksude ettemaksed” (vt ka joonis 5), „1.3.4. Arveldused aktsionäridega” ja „1.3.6. Mitmesugune muu debitoorne võlgnevus”.

Aastal 1995 sai kirjest „1.3. Mitmesugune lühiajaline debitoorne (v.a. ostjate) võlgnevus” kirje „4. Mitmesugused nõuded”, mille alamkirjeteks olid kirjed „Nõuded tütar- ja emaettevõtetele” ning „Nõuded sidusettevõtetele”. Kümme aastat hiljem muudeti nende kirjete sõnastust. Esimene kirje muutus kirjeks „Nõuded emaettevõtja ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu” ning teine kirjeks „Nõuded sidusettevõtjate vastu”. Praegu on need kirjed kadunud. 1991. aasta bilansikirjetest võeti üle „1.3.4. Arveldused aktsionäridega” ja „1.3.6. Mitmesugune muu debitoorne võlgnevus”, mis 1995. aasta bilansiskeemis kandis nimetust „Muud lühiajalised nõuded”. 2003. aastal muutus kirje „Mitmesugused nõuded” kirjeks „Muud nõuded”. Veel muudeti kirje „Arveldused aktsionäridega” sõnastust. Sellest sai kirje „Nõuded aktsionäride vastu”. 2014. aasta bilansiskeemilt on paljud eelmainitud kirjed kadunud. Neid koondab kirje „Muud lühiajalised nõuded”.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Aktiva	Aktiva (vara)	Aktiva (varad)	Aktiva (varad)
			o Nõuded ja ettemaksed
1.3. lühiajaline debitoorne (v.a ostjate) võlgnevus + 4. + nõuded 1.3. Mitmesugune lühiajaline debitoorne (v.a ostjate) võlgnevus	4. Mitmesugused nõuded + Muud	o Muud nõuded	+ lühiajalised
1.3.1. Vekslid	1.3.1. Vekslid		
1.3.2. Maksude ettemaksed	1.3.2. Maksude ettemaksed		
1.3.3. Avansid hankijatele	1.3.3. Avansid hankijatele		
1.3.4. Arveldused aktsionäridega	1.3.4. Arveldused aktsionäridega		
1.3.5. Hüvitamata kahjud	1.3.5. Hüvitamata kahjud		
+ Nõuded tütar- ja emaeettevõtetele	Tütar- ja emaeettevõtetele + emaeettevõtja ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu <ul style="list-style-type: none"> Nõuded tütar- ja emaeettevõtetele 	• Nõuded emaeettevõtja ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu	• Maksude ettemaksed ja tagasinõuded (järgmises tabelis täpsemalt)
+ Nõuded sidusettevõtetele	sidusettevõtetele + sidusettevõtjate vastu <ul style="list-style-type: none"> Nõuded sidusettevõtetele 	• Nõuded sidusettevõtjate vastu	• Muud lühiajalised nõuded
1.3.6. Mitmesugune muu debitoorne võlgnevus	Arveldused aktsionäridega + Nõuded aktsionäride vastu <ul style="list-style-type: none"> Arveldused aktsionäridega Muud lühiajalised nõuded 	• Nõuded aktsionäride vastu • Muud lühiajalised nõuded	• Ettemaksed teenuste eest (järgmises tabelis täpsemalt)
1.3.6. Mitmesugune muu debitoorne võlgnevus	Kokku	Kokku	
1.3.7.	1.3.7.		
Kokku 1.3 rühm	Kokku 1.3 rühm		
Kokku 1. osa	Kokku 1. osa		
	+Kokku		Kokku

Joonis 4. Käibevara kolmanda osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

1995. ja 2003. aasta bilansiskeemid on väga sarnased muude nõuete osas (vt joonis 5). Mõlemal bilansiskeemil on alamkirje „Viitlaekumised (aruandeperioodi laekumata tulud)”, mis omakorda koosneb kolmest alamkirjest „Intressid”, „Dividendid” ja „Muud viitlaekumised”. 1991. ja 2014. aastal selliseid kirjeid ei ole. Veel on 1995. ja 2003. aasta bilansiskeemil alamkirje ettemaksed kohta. Esimesel juhul kannab see nimetust „6. Ettemakstud tulevaste perioodide kulud” ning teisel juhul „Ettemaksed”, koosnedes omakorda kahest alamkirjest. Aastal 1995 „Maksude ettemaksed ja tagasinõuded” ja „Muud ettemakstud tulevaste perioodide kulud” ning aastal 2003 „Maksude ettemaksed ja tagasinõuded” ja „Tulevaste perioodide

kulud”. Siinkohal tuleb rõhutada, et on eiratud sõnade järjekorda, sest ettemakstud ei ole tulevased perioodid, vaid kulud ehk korrektne oleks „Tulevaste perioodide muud ettemakstud kulud”. 1991. aastal oli bilansiskeemis kirje „1.3.2. Maksude ettemaksed”, mis ühtib sisult 1995. aasta kirjega „Maksude ettemaksed ja tagasinõuded”. Sellist nimetust kasutatakse ka 2003. aastal ning praegu. 2014. aastal tekkis bilansikirje „Ettemaksed teenuste eest”, mis oma sisult ühtib osaliselt 2003. aasta kirjega „Tulevaste perioodide kulud”.

Kokkuvõtvalt võib märkida, et kõige sarnasemad bilansiskeemid olid 1995. ja 2003. aastal, kõige lühem ja üldisem on praegu kehtiv bilansiskeem. Kõige rohkem erineb teistest bilansiskeemidest 1991. aasta skeem, sest paljude kirjete sisu ei ühti praegusega või neid kirjeid enam ei kasutata.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Aktiva	Aktiva (vara)	Aktiva (varad)	Aktiva (varad)
			o Nõuded ja ettemaksed
+ 5. Viitlaekumised (aruandeperioodid laekumata tulud)	5. Viitlaekumised (aruandeperioodi laekumata tulud)	o 5. Viitlaekumised (aruandeperioodi laekumata tulud)	Viitlaekumised (aruandeperioodid laekumata tulud)
+ Intressid	• Intressid	• Intressid	• Intressid
+ Dividendid	• Dividendid	• Dividendid	• Dividendid
+ Muud viitlaekumised	• Muud viitlaekumised	• Muud viitlaekumised	• Muud viitlaekumised
+ Kokku	Kokku	Kokku	Kokku
+ 6. Ettemakstud tulevaste perioodide kulud	6. Ettemakstud tulevaste perioodide kulud	o 6. Ettemakstud tulevaste perioodide kulud	Ettemaksed
1.3.2. Maksude ettemaksed	• Maksude ettemaksed ja tagasinõuded	• Maksude ettemaksed ja tagasinõuded	• Maksude ettemaksed ja tagasinõuded
+ Muud ettemaksed tulevaste perioodide kulud	• Muud ettemakstud tulevaste perioodide kulud	• Tulevaste perioodide kulud	• Ettemaksed teenuste eest
+ Kokku	Kokku	Kokku	Kokku

Joonis 5. Käibevara neljanda osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

Käibevara viimane alamosa on „Varud”, mille asemel 1991. aastal kasutati nimetust „Kauba- ja tootmisvarud” (vt joonis 6). Arvatavasti on nimetust lühendatud selleks, et muuta bilansiskeem lihtsamaks. 1991. aastal kasutati alamkirjet „2.1. Tootmisvarud”, kuid 1995. aastal muudeti see alamkirjeks „Tooraine ja materjal”, mis on kasutusel ka praegu. Kirjed

„Lõpetamata toodang” ja „Valmistoodang” on jäänud muutumatuna kasutusele. Kuid tuleb märkida, et ka lõpetamata toodang võib olla tootmisvaru. Enne 1995. aastat kasutati alamkirjet „2.4. Kaubad”, mis hiljem muudeti „Ostetud kaubad müügiks”. Viimane muudeti omakorda kirjeks „Müügiks ostetud kaubad”. Seda nimetust kasutatakse ka praegu. Võib oletada, et muudatuse põhjenduseks on asjaolu, et termin „Kaubad” oli liiga mitmetähenduslik, kuna sellest võib aru saada ka kui ettevõtte valmistoodangust, mis on mõeldud müügiks. Hilisem muudatus tuleneb arvatavasti sellest, et bilansikirjest „Ostetud kaubad müügiks” võib ekslikult järeldada, et kõik kaubad, mis ettevõtte on ostnud (sh ka ettevõtte siseseks kasutamiseks) on mõeldud müügiks. Autor arvab, et just seetõttu vahetatigi sõnade järjekorda ning tekkis nimetus „Müügiks ostetud kaubad”.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Aktiva	Aktiva (vara)	Aktiva (varad)	Aktiva (varad)
2. Kauba- ja tootmisvarud + Varud			
2. Kauba- ja tootmisvarud	7. Varud $\xrightarrow{7.}$	o Varud $\xrightarrow{\quad}$	o Varud
2.1. Tootmisvarud 2.2. Lõpetamata toodang 2.3. Valmistoodang	• Tooraine ja materjal • Lõpetamata toodang • Valmistoodang	• Tooraine ja materjal • Lõpetamata toodang • Valmistoodang	• Tooraine ja materjal • Lõpetamata toodang • Valmistoodang
2.4. Kaubad + Ostetud kauba müügiks	Ostetud kaubad müügiks + Müügiks ostetud kaubad	Müügiks ostetud kaubad	Müügiks ostetud kaubad
2.5. Muud	• Ettemaksed hankijatele	• Ettemaksed tarnijatele	• Ettemaksed varude eest
2.6.	2.6.		
Kokku 2. osa	Kokku	Kokku	Kokku
+ Käibevara kokku	Käibevara kokku	Käibevara kokku	Käibevara kokku

Joonis 6. Käibevara viienda osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

Esimese veeru lõpupoole on kirjed „2.5. Muud” ja „2.6.”. Neid ei esine teistes võrreldavates bilansiskeemides. Samuti on segane, mille poolest need kirjed erinevad. 1995. aastal tekkis bilansiskeemi kirje „Ettemaksed hankijatele”. 2003. aastal asendati termin „hankija” terminiga „tarnija”. Tuleb märkida, et tarnija on ettevõtte või isik, kes soetab ehk

tarnib mõnele teisele ettevõttele ressursse (J. Alver, L. Alver 2011b, 459). Hankija on isik või asutus, kes hangib tarnijalt kaupa (J. Alver, L. Alver 2011a, 356). Neid kahte terminit aetakse tihti segi, kuna ei teadvustata, et hangitakse ikka endale ja tarnitakse teistele. Praegu kehtivas bilansiskeemis ei kasutata enam ei tarnijat ega hankijat, vaid nende asemele on tulnud kirje „Ettemaksed varude eest”.

Alamosa „Varud” on viimane bilansikirje allosas „Käibevara”, mistõttu järgneb kirje „Käibevara kokku”. See kirje puudub esimesest veerust.

2.1.1. Põhivara

Käibevarale järgneb põhivara. Terminit „põhivara” hakati kasutama 1995. aasta bilansiskeemis. Terminit „põhivara” sisu hõlmas nii pikaajalised finantsinvesteeringud kui ka materiaalse ja immateriaalse põhivara. Põhivara on vara, mida kasutatakse majandustegevuses jätkuvalt pikema ajavahemiku (tavaliselt üle ühe aasta) jooksul ning mida jooksva tegevuse käigus ei müüda. Tavaliselt kehtestatakse ainelise või ainetu põhivarana kajastamise tingimusena ka varaobjekti maksumuse alampiir (J. Alver, L. Alver 2011b, 257).

Aastal 1991 ei kasutatud terminit „Põhivara” bilansi ühe allosa nimetusena, vaid 3. bilansikirje „3. Põhivara ja lõpetamata kapitaaltööd” nimetusena. Kuna mainitud bilansikirje kajastamine ei ühti teiste bilansiskeemidega, kus kirje esimene allosa „Põhivara” algab kirjega „Pikaajalised finantsinvesteeringud”, siis käsitletakse kirjet „3. Põhivara ja lõpetamata kapitaaltööd” joonisel 8.

1991. aastal oli järgmiseks bilansikirjeks „4. Pikaajalised finantsinvesteeringud ja laenuks antud vahendid” (vt joonis 7). 1995. aastal lühendati seda kirjet ning uueks nimetuseks sai „8. Pikaajalised finantsinvesteeringud”, mis on kasutusel ka praegu kehtivas bilansiskeemis. 1991. aasta kirje nimetusest on kustutatud teine pool „... ja laenuks antud vahendid”, mis on ebamäärane. Arvatavasti seetõttu toimuski kirje nimetuses muudatus. Kirje „4. Pikaajalised finantsinvesteeringud ja laenuks antud vahendid” esimene alamkirje oli „4.1. Aktsiad, osakud, deposiidid ja muud väärtpaberid”. 1995. aastal jagunes see kirje kolmeks alamkirjeks: „Tütarettevõtete aktsiad või osakud”, „Sidusettevõtete aktsiad või osakud” ja „Muud aktsiad, osakud ja võlatähed”. 2003. aasta bilansiskeemis muudeti nimetustes „Tütarettevõtete aktsiad või osakud” ja „Sidusettevõtete aktsiad või osakud” ära kaks sõna ning tekkisid kirjed „Tütarettevõtjate aktsiad või osad” ning „Sidusettevõtjate aktsiad või osad”, mis on ka praegu kehtivas bilansiskeemis olemas. Kirje „Muud aktsiad, osakud ja võlatähed” muutus 2003. aastal

kirjeks „Muud aktsiad ja väärtpaberid”, mis on ka praegu kehtivas bilansiskeemis. Autor märgib, et aktsiad on osa väärtpaberitest ning seetõttu oleks õigem kasutada „Muud väärtpaberid”.

1991. aasta bilansiskeemi kirje „4. Pikaajalised finantsinvesteeringud ja laenuks antud vahendid” teine alamkirje oli „4.2. Laenuks antud vahendid”, mis jagunes 1995. aasta bilansiskeemis neljaks kirjeks: „Pikaajalised nõuded tütar- ja emaettevõtetele”, „Pikaajalised nõuded sidusettevõtetele”, „Mitmesugused pikaajalised nõuded” ja „Pikaajalised ostjatelt laekumata arved”. Kirje „Pikaajalised nõuded tütar- ja emaettevõtetele” muudeti 2003. aastal kirjeks „Pikaajalised nõuded emaettevõtjate ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu”. Praegu kehtivas bilansiskeemis puudub eraldi kirje „Pikaajalised nõuded emaettevõtjate ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu”, samas saab selle kirje paigutada kirje „Pikaajalised nõuded” alla. 1995. aasta kirje „Pikaajalised nõuded sidusettevõtetele” muudeti 2003. aastal kirjeks „Pikaajalised nõuded sidusettevõtjate vastu”. 2014. aastal ei ole kirjet „Pikaajalised nõuded sidusettevõtjate vastu”, vaid seda hõlmab kirje „Pikaajalised nõuded”. Kirjed „Mitmesugused pikaajalised nõuded” ja „Pikaajalised ostjatelt laekumata arved” muudeti 2003. aastal kirjeks „Muud pikaajalised nõuded”. Praegu kehtivas bilansiskeemis hõlmab „Pikaajalised nõuded” 2003. aasta kirjet „Muud pikaajalised nõuded”. Alates 2003. aastast on bilansiskeemis eraldi kirje „Kinnisvarainvesteeringud”, mis on ka praegu olemas. Kui aastal 1991. a olid kinnisvarainvesteeringud kirje „4.3. Muud investeeringud” koosseisus, siis 1995. aastal see kirje puudus.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Aktiva	Aktiva (vara)	Aktiva (varad)	Aktiva (varad)
	Põhivara	Põhivara	Põhivara
3. Põhivara ja lõpetamata kapitaaltööd			
4. Pikaajalised finantsinvesteeringud ja laenuks antud vahendid	8. Pikaajalised finantsinvesteeringud	o Pikaajalised finantsinvesteeringud	o Pikaajalised finantsinvesteeringud
4.1. Aktsiad, osakud, deposiidid ja muud väärtpaberid	• Tütarettevõtete aktsiad või osakud	• Tütarettevõtjate aktsiad või osad	• Tütarettevõtjate aktsiad või osad
4.2. Laenuks antud vahendid	• Pikaajalised nõuded tütar- ja ematettevõtetele	• Pikaajalised nõuded ematettevõtjate ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu	• ematettevõtjate ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu
4.3. Muud investeeringud	• Sidusettevõtete aktsiad või osakud	• Sidusettevõtjate aktsiad või osad	• Sidusettevõtjate aktsiad või osad
Kokku 4. osa	• Pikaajalised nõuded sidusettevõtetele	• Pikaajalised nõuded sidusettevõtjate vastu	• sidusettevõtjate vastu
+ Pikaajalised ostjatelt laekumata arved	• Muud aktsiad, osakud ja võlatähed	• Muud aktsiad ja väärtpaberid	• Muud aktsiad ja väärtpaberid
+ Kinnisvarainvesteeringud	• Mitmesugused pikaajalised nõuded	• Muud pikaajalised nõuded	• Pikaajalised nõuded
	Kokku	Kokku	Kokku
	o Kinnisvarainvesteeringud	o Kinnisvarainvesteeringud	o Kinnisvarainvesteeringud
	9. Materiaalne põhivara	o Materiaalne põhivara	o Materiaalne põhivara

Joonis 7. Põhivara esimese osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

2014. aasta bilansiskeemi kirjele „Kinnisvarainvesteeringud” järgneb kirje „Materiaalne põhivara” (vt joonis 8). Kirjet „Materiaalne põhivara” on kasutatud alates 1995. aastast. Enne seda oli kirje „3. Põhivara ja lõpetamata kapitaaltööd”. 1991. aastal kajastati kirje „3.1. Põhivara” all põhivara maksumust aasta alguses ja aasta lõpus. Hilisematel skeemidel on põhivara puhul kasutatud eraldi kirjeid soetusmaksumuse ja akumulereeritud kulumiga jaoks (välja arvatud praegu kehtivas bilansiskeemis, kus akumulereeritud kulum on soetusmaksumusest maha arvestatud). 1995. aasta bilansiskeemis jagunes 1991. aasta kirje „3.1. Põhivara” kolmeks kirjeks: „Maa ja ehitised (soetusmaksumuses)”, „Masinad ja seadmed (soetusmaksumuses)” ning „Muu inventar, tööriistad, sisseseeded ja muud (soetusmaksumuses)”. Esimesed kaks kirjet „Maa ja ehitised (soetusmaksumuses)” ning „Masinad ja seadmed (soetusmaksumuses)” on 2003. aasta skeemis jäänud muutumatuks. 1995. aasta kirje „Muu inventar, tööriistad, sisseseeded ja muud (soetusmaksumuses)” on muudetud kirjeks „Muu materiaalne põhivara (soetusmaksumuses)”. Arvatavasti on muudatus seotud sellega, et „Muu materiaalne põhivara (soetusmaksumuses)” on selgelt sõnastatud ning kõigile arusaadav. Tuleb märkida, et 1995. aasta skeemis kasutatud termin „sisseseeded” on vastavalt Mereste majandusleksikonile seadmed, mis määravad ettevõtte tootmisvõimsuse, tegevusulatus ja tõhususe. (Mereste 2003, 254).

1995. ja 2003. aasta bilansiskeemis on põhivara akumulereeritud kulumiga kohta vastavalt kirjed „Akumulereeritud põhivara kulum (miinus)” (1995) ja „Põhivara akumulereeritud kulum (miinus)” (2003). Muudetud on sõnade järjekorda, sest akumulereerida saab kulumit, mitte põhivara.

2014. aasta bilansiskeemis puudub põhivara akumulereeritud kulumiga kirje, kuna kogu materiaalne põhivara kajastatakse jääkmaksumuses. 2003. aasta kirje „Maa ja ehitised (soetusmaksumuses)” on muudetud kaheks eraldi kirjeks: „Maa” ja „Ehitised”. Autor arvab, et muudatus on tehtud seetõttu, et maa puhul kulumit ei arvestata, küll aga ehitistelt. 2003. aasta kirjed „Masinad ja seadmed (soetusmaksumuses)” ja „Muu materiaalne põhivara (soetusmaksumuses)” on muudetud kirjeteks „Masinad ja seadmed” ja „Muu materiaalne põhivara”.

1991. aasta bilansiskeemi teine alamkirje on „3.2. Lõpetamata kapitaaltööd”. 1995. aastal nimetati see kirje ümber ja uus nimetus oli „Lõpetamata ehitus”, mida kasutati ka 2003. aastal. 1995. aastal tekkis kirje „Ettemaksed materiaalse põhivara eest”, mis on ka 2003. aasta

bilansiskeemis. 2003. aasta kirjeld „Lõpetamata ehitus” ja „Ettemaksed materiaalse põhivara eest” on praeguses bilansiskeemis ühendatud kirjeks „Lõpetamata ehitised ja ettemaksed”.

1991. aasta bilansiskeemis on veel kolm kirjet („3.3. Paigaldamata masinad ja seadmed”, „3.4. Muud” ning „3.5.”), mida hiljem enam pole.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Aktiva	Aktiva (vara)	Aktiva (varad)	Aktiva (varad)
3. Põhivara ja lõpetamata kapitaaltööd + 9. Materiaalne põhivara 3.1. Põhivara Põhivara kulum: - aasta alguseks..... - aasta lõpuks..... + Maa ja ehitised (soetusmaksumus) + Masinad ja seadmed (soetusmaksumus) + Muu inventar, tööriistad, sisseadmed ja muud (soetusmaksumus) + Akumuleeritud põhivara kulum (miinus) 3.2. Lõpetamata kapitaaltööd + Ettemaksed materiaalse põhivara eest 3.3. Paigaldamata masinad ja seadmed 3.4. Muud 3.5..... Kokku 3. osa	9. Materiaalne põhivara • Maa ja ehitised (soetusmaksumus) • Masinad ja seadmed (soetusmaksumus) • Muu inventar, tööriistad, sisseadmed ja muud (soetusmaksumus) • Akumuleeritud põhivara kulum (miinus) • Lõpetamata ehitus • Ettemaksed materiaalse põhivara eest 3.3. Paigaldamata masinad ja seadmed 3.4. Muud 3.5..... Kokku	o Materiaalne põhivara • Maa ja ehitised (soetusmaksumus) • Masinad ja seadmed (soetusmaksumus) • Muu materiaalne põhivara (soetusmaksumus) • Põhivara akumuleeritud kulum (miinus) • Lõpetamata ehitised • Ettemaksed materiaalse põhivara eest 3.3. Paigaldamata masinad ja seadmed Kokku	o Materiaalne põhivara • Maa • Ehitised • Masinad ja seadmed • Muu materiaalne põhivara • Põhivara akumuleeritud kulum (miinus) • Lõpetamata ehitised ja ettemaksed Kokku

Joonis 8. Põhivara teise osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

Põhivara osa viimane kirje on tavaliselt „Immateriaalne põhivara” (vt joonis 9). Erandiks on 1991. aasta bilansiskeem, kus kirjele „5. Immateriaalsed aktivad” järgnes kirje „6. Muud aktivad”. See on kirje, mille all saab kajastada bilansiskeemis nimetatamata kirjeid. 1995. aastast alates on kasutusel kirje „10. Immateriaalne põhivara”. Enne seda oli termini „immateriaalne põhivara” asemel kasutusel termin „immateriaalsed aktivad”. Arvatavasti on muudatus seotud sellega, et termin „aktivad” tähistab ettevõtte kõiki varaobjekte, kusjuures väga paljudel neist on immateriaalne sisu (näiteks raha, ostjatele väljastatud arved jms). Seetõttu asendati see terminiga „põhivara”.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Aktiva	Aktiva (vara)	Aktiva (varad)	Aktiva (varad)
5. Immateriaalsed aktivad + 10. Immateriaalne põhivara 5. Immateriaalsed aktivad + Asutamiseväljaminekud + Arenguväljaminekud + Ostetud kontsessioonid, patendid, litsentsid, kaubamärgid jne. + Firmaväärtus (goodwill) + Ettemaksed immateriaalse põhivara eest + Kokku	10. Immateriaalne põhivara • Asutamiseväljaminekud • Arenguväljaminekud Ostetud kontsessioonid jne. + ja muu immateriaalne põhivara • Ostetud kontsessioonid, patendid, litsentsid, kaubamärgid jne. • Firmaväärtus (goodwill) • Ettemaksed immateriaalse põhivara eest Kokku	○ Immateriaalne põhivara Asutamiseväljaminekud • Arenguväljaminekud • Patendid, litsentsid, kaubamärgid ja muu immateriaalne põhivara • Firmaväärtus • Ettemaksed immateriaalse põhivara eest Kokku	○ Immateriaalne põhivara • Firmaväärtus • Arenguväljaminekud • Muu immateriaalne põhivara • Ettemaksed immateriaalse põhivara eest Kokku
6. Muud aktivad		6. Muud aktivad	
+ Põhivara kokku	Põhivara kokku	Põhivara kokku	Põhivara kokku
Kokku + (vara) kokku	Kokku aktiva	Kokku + (vara) kokku	Kokku + (vara) kokku
	Aktiva (vara) kokku	Aktiva (varad) kokku	Aktiva (varad) kokku

Joonis 9. Põhivara kolmanda osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

1995. aasta bilansiskeemis oli kasutusel kirje „Asutamiseväljaminekud”, mida pole varasemal ega järgnevatel bilansiskeemidel. Praegu kehtivas bilansiskeemis on tehtud

muudatusi ka kirjete järjestuses. Kirje „Firmaväärtus” on tõstetud ettepoole ning „Arenguväljaminekud” tahapoole. Kirje „Arenguväljaminekud” asemel oleks parem kasutada „Arendusväljaminekud” (mida kasutab ka RTJ 5, Materiaalne ja immateriaalne põhivara), mis annab paremini edasi kirje sisu.

Tuleb märkida, et 1995. aastal kasutati firmaväärtuse kirje nimetusena „Firmaväärtus (goodwill)”, hilisematel aastatel termin „*goodwill*” puudub. Autor arvab, et muudatus on tehtud seetõttu, et juba teatakse, et firmaväärtus ongi inglise keeles *goodwill*. Samuti on praegu kehtivas bilansiskeemis lühendatud kirjete nimetusi. „Muu immateriaalne põhivara” hõlmab kõike seda, mis jäi eraldi kirjena välja toomata. Võrreldes eelnevate skeemidega on kadunud sõnad: patendid, litsentsid, kaubamärgid ja ostetud kontsessioonid. Pärast immateriaalset põhivara on bilansis toodud põhivara ning kogu aktiva kokku.

2.1.2. Lühiajalised kohustused

Bilansi parem pool on passiva. Passiva koosneb kohustustest ja omakapitalist. Terminit „passiva” on kasutatud sama kaua kui terminit „aktiva”. Tegu on paariterminitega. Raamatus „Valimik majanduslikke oskussõnu”, mis on välja antud 1935. aastal, on termin „passiva” defineeritud järgmiselt: „Passiva – asutise või ettevõtte omakapitalid ja kohustused; äriseisutabeli parem pool” (Valimik... 1935, 47).

1991. aasta bilansiskeemis kasutatakse terminit „Passiva” (vt joonis 10), 1995. aastal lisandus sellele „Kohustused ja omakapital”. Sellest alates hakati passivas eristama kahte osa, milleks on „Kohustused” ja „Omakapital”. Põhjus on autori arvates sama, mis oli ka terminiga „Aktiva”. Siin on näha ingliskeelsete terminite mõju – nimelt puudub inglise keeles passiva termin ning selle asemel kasutatakse terminina „*liabilities and owners' equity*”.

Kohustuste esimene jaotis on „Lühiajalised kohustused”, mis on kõikides bilansiskeemides esindatud. Enne 1995. aastat kasutati kirje „11. Võlakohustused” asemel „7.1. Lühiajalised laenud”. Praegu kehtivas bilansiskeemis on kasutusel „Laenukohustused”. Kirje „Laenukohustused” esimene alamkirje on „Lühiajalised laenud ja võlakirjad”, mis on ka 2003. aasta bilansiskeemis. 1995. aastal oli selle kirje asemel kaks kirjet: „Tagatiseta võlakohustused (välja arvatud pangalaenud)” ja „Lühiajalised laenud krediidasutustelt”. 1991. aastal kasutati kirje „Tagatiseta võlakohustused (välja arvatud pangalaenud)” asemel „7.1.2. Laenud juriidilistelt ja üksikisikutelt”. Kirje „Lühiajalised laenud krediidasutustele” asemel kasutati 1991. aastal „7.1.4. Tähtajaks tasumata laenud” ja „7.1.1. Pangalaenud”. Aastal

1991 olid bilansiskeemis „7.1.3. Muud laenud” ja alamkirje „7.1.5.”, mida hiljem skeemides ei esine. Samas puuduvad 1991. aasta skeemist „Konverteeritavad võlakohustused” ning „Pikaajaliste pangalaenude tagasimaksed järgmisel perioodil”, mis esinevad hilisemates skeemides. 2003. aastal on viimases kirjes sõna „... pangalaenude ...”, asendatud sõnaga „... võlakohustuste ...” ning 2014. aastal kirje „Võlakohustused” kirjega „Laenukohustused”, mis on autori arvates spetsiifilisem.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
+ (kohustused ja omakapital) Passiva	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)
+ Kohustused	Kohustused	Kohustused	Kohustused
7. Lühiajalised kohustused	Lühiajalised kohustused	Lühiajalised kohustused	Lühiajalised kohustused
5.1. Lühiajalised laenud + Võlakohustused	11. Võlakohustused	Võlakohustused + Laenukohustused	Võlakohustused + Laenukohustused
7.1. Lühiajalised laenud	11. Võlakohustused	o Võlakohustused	o Laenukohustused
7.1.1. Pangalaenud	Tagatiseta võlakohustused (välja arvatud pangalaenud) Lühiajalised laenud-krediitiasutustelt + Lühiajalised laenud ja võlakirjad	o Võlakohustused	o Laenukohustused
7.1.2. Laenud juriidilistelt ja üksikisikutelt	• Tagatiseta võlakohustused (välja arvatud pangalaenud)	Lühiajalised laenud ja võlakirjad	• Lühiajalised laenud ja võlakirjad
7.1.3. Muud laenud + Konverteeritavad võlakohustused	• Konverteeritavad võlakohustused	• Pikaajaliste võlakohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil	• Pikaajaliste laenukohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil
+ Pikaajaliste pangalaenude tagasimaksed järgmisel perioodil	• Pikaajaliste pangalaenude tagasimaksed järgmisel perioodil	• Konverteeritav võlakohustused	• Konverteeritavad võlakohustused
7.1.4. Tähtajaks tasumata laenud	• Lühiajalised laenud krediitiasutustelt	• Konverteeritav võlakohustused	• Konverteeritavad võlakohustused
7.1.1. Pangalaenud 7.1.4. Tähtajaks tasumata laenud + Lühiajalised laenud krediitiasutustele	7.1.5.		
7.1.5.			
Kokku 7.1 rühm	Kokku	Kokku	Kokku

Joonis 10. Lühiajaliste kohustuste esimese osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

Praegu kehtivat bilansiskeemi on lühendatud ning paljud kirjed on ühendatud. Seda on tehtud ka kirjega „Võlad ja ettemaksed” (vt joonis 11). Bilansiskeemi esimene alamkirje on „Võlad tarnijatele”. 1995. aastal kandis see kirje nimetust „13. Võlad hankijatele”. Autor arvab, et muudatus tehti, kuna termineid „hankija” ja „tarnija” ei eristatud. Tarnija on ettevõtte või

isik, kes tarnib kaupa hankijale. 1995. aasta skeemis on eraldi välja toodud veel „Hankijatele tasumata arved” ja „Vekslivõlad”, mida hilisemates skeemides tehtud ei ole. 1991. aastal oli eraldi kirje „7.2. Lühiajalised vekslivõlad” millest hiljem sai eespool nimetatud „Vekslivõlad”. Kirje „Hankijatele tasumata arved” asemel oli 1991. aastal kirje „7.3. Lühiajaline võlgnevus hankijatele ja töövõtjatele (v.a. vekslid)”, mis hõlmas rohkem kirjeid.

Kirjele „Võlad tarnijatele” järgnesid: „Võlad töövõtjatele”, „Maksuvõlad” (vt joonis 12), „Muud võlad” ja „Saadud ettemaksed”.

Kirje „Muud võlad” hõlmas 2003. aastal kirjeid: „Muud lühiajalised võlad”, „Võlad emaettevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele”, „Võlad sidusettevõtjatele” ning „Muud”. Need 2003. aasta kirjed kandsid 1995. aastal järgmisi nimetusi: „14. Mitmesugused võlad”, „Võlad tütar- või emaettevõtetele”, „Võlad sidusettevõtetele” ning 2003. aasta kirje „Muud” puudus üldse. On näha, et 1995. aasta ja 2003. aasta bilansiskeemi kirjetel muutus sõnastus, kuid sisu jäi samaks. 1991. aasta bilansiskeemis polnud nii palju kirjeid nagu eelnevalt nimetatud, oli vaid kirje „7.6.3. Muud võlad”, mis on kasutusel ka praegu.

2014. aasta bilansikirje „Saadud ettemaksed” on sisult sama 2003. aasta kirjega „Ostjate ettemaksed kaupade ja teenuste eest”, 1995. aasta kirjega „Ostjate (tellijate) ettemaksed toodete ja kaupade eest” ning 1991. aasta kirjega „7.6.1. Ostjatelt saadud avansid”. Näha on, et muudatus sõnastuses on olnud suur. Kui algul prooviti seda kirjet sõnastada üpris täpselt, siis praegu kehtiva skeemi järgi on näha, et liigutud on tagasi üldisema nimetuse poole.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Passiva	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)
	Kohustused	Kohustused	Kohustused
	+ Völad ja ettemaksed		o Völad ja ettemaksed
7.2. Lühiajalised vekslivölad + Vekslivölad 7.2. Lühiajalised vekslivölad 7.3. Lühiajaline võlgnevus hankijatele ja töövõtjatele (v.a. vekslid) + Hankijatele tasumata arved 7.3. Lühiajaline võlgnevus hankijatele ja töövõtjatele (v.a. vekslid) (kasutusel ka järgmisel skeemil) + 13. Völad hankijatele 7.4. Võlgnevus palga ja sotsiaalmaksu alal (kasutusel järgmisel skeemil) 7.5. Maksuvölad (kasutusel järgmisel skeemil) 7.6. Muud lühiajalised völad (kasutusel järgmisel skeemil) 7.6.1. Ostjate saadud avansid + 12. Ostjate (tellijate) ettemaksed toodete ja kaupade eest 7.6.1. Ostjatel saadud avansid (kasutusel ka järgmisel skeemil) + Völad tütar- või emaeettevõtetele + Völad sidusettevõtetele 7.6.2. Maksmata dividendid (kasutusel järgmisel skeemil) 7.6.3. Muud + 14. Mitmesugused 7.6.3. Muud völad (kasutusel ka järgmisel skeemil) 7.6.4. (kasutusel järgmisel skeemil) Kokku 7.6 rühm (kasutusel järgmisel skeemil)	12. (tellijate); toodete + teenuste 12. Ostjate (tellijate) ettemaksed toodete ja kaupade eest 13. hankijatele + tarnijatele 13. Völad hankijatele • Hankijatele tasumata arved • Vekslivölad Kokku 14. Mitmesugused + Muud lühiajalised 14. Mitmesugused völad tütar- või emaeettevõtetele + emaeettevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele • Völad tütar- või emaeettevõtetele • sidusettevõtetele + sidusettevõtjatele • Völad sidusettevõtetele + muud Kokku	o Ostjate ettemaksed kaupade ja teenuste eest • Völad tarnijatele Kokku • lühiajalised • Muud lühiajalised völad • Völad emaeettevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele • Völad sidusettevõtjatele • Muud Kokku	Ostjate ettemaksed kaupade ja teenuste eest + Saadud ettemaksed • Völad tarnijatele • Völad töövõtjatele (kasutusel järgmisel skeemil) • Maksuvölad (kasutusel järgmisel skeemil) • Muud völad • Saadud ettemaksed

Joonis 11. Lühiajaliste kohustuste teise osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

Kui eelmisel skeemil jäid kirje „Völad ja ettemaksed” alamkirjed „Völad töövõtjatele” ja „Maksuvölad” analüüsimate, siis analüüsime neid joonisel 12. Kirje „Maksuvölad” on olnud muutumatu juba alates 1991. aastast. Kirje „Völad töövõtjatele” on olnud muutumatu alates

1995. aastast. Enne seda olid bilansis kirjed: „7.3. Lühiajaline võlgnevus hankijatele ja töövõtjatele” ning „7.4. Võlgnevus palga ja sotsiaalmaksu alal”. Kirje „Võlad töövõtjatele” tähistab töötasu võlga ning maksude ja maksete võlga, mis tuleneb töötajatest.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Passiva	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)
	Kohustused	Kohustused	Kohustused
			• Võlad ja ettemaksed
7.3. Lühiajaline võlgnevus hankijatele ja töövõtjatele (v.a. vekslid) (kasutusel ka eelneval skeemil) 7.4. Võlgnevus palga ja sotsiaalmaksu alal	7.3. Lühiajaline võlgnevus hankijatele ja töövõtjatele (v.a. vekslid) 7.4. Võlgnevus palga ja sotsiaalmaksu alal + Võlad töövõtjatele		
7.5. Maksuvõlad 7.5.	15. Maksuvõlad 15.	• Maksuvõlad	• Võlad töövõtjatele
7.6. Muud lühiajalised võlad + 16. Viitvõlad (aruandeperioodi maksmata kulud)	16. maksmata kulud + tegemata väljaminekud		• Viitvõlad (aruandeperioodil tegemata väljamaksed)
7.6. Muud lühiajalised võlad	10. Viitvõlad (aruandeperioodi maksmata kulud)	o Viitvõlad (aruandeperioodil tegemata väljamaksed)	• Maksuvõlad
7.6.1. Ostjatelt saadud avansid (kasutusel ka eelneval skeemil)	• Võlad töövõtjatele	• Võlad töövõtjatele	• Dividendivõlad
7.6.2. Maksmata dividendid	• Dividendivõlad	• Dividendivõlad	• Intressivõlad
7.6.3. Muud võlad	• Intressivõlad	• Intressivõlad	+ võlad
7.6.4.	• Muud viitvõlad	• Muud	• Muud võlad (kasutusel ka eelneval skeemil)
			• Saadud ettemaksed (kasutusel ka eelneval skeemil)
Kokku 7.6 rühm	Kokku	Kokku	Kokku
+ Kokku			
+ 17. lühiajalised eraldised	17. Lühiajalised eraldised 17.	o Lühiajalised eraldised	o Lühiajalised eraldised
18. Ettemakstud tulevaste perioodide	18. Muud ettemakstud tulevaste perioodide tulud	o Muud tulevaste perioodide ettemakstud tulud	• Muud tulevaste perioodide ettemakstud tulud + Saadud ettemaksed
7.7.	7.7.		
Kokku 7. osa + Lühiajalised kohustused kokku	Lühiajalised kohustused kokku	Lühiajalised kohustused kokku	Lühiajalised kohustused kokku

Joonis 12. Lühiajaliste kohustuste kolmanda osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

2003. aastal oli eraldi kirje „Viitvõlad (aruandeperioodil tegemata väljamaksed)”, mis 1995. aastal kandis nimetust „Viitvõlad (aruandeperioodi maksmata kulud)” ning mida 1991. aastal tähistas kirje „7.6. Muud lühiajalised võlad”. Oluline on ka see, et „...maksmata kulud...” asemel on „...tegemata väljamaksed...”. Tuleb rõhutada, et kulud ei saa olla maksmata, vaid võivad olla tehtud või tegemata kulud. Veelgi õigem on „tegemata maksed”.

„Intressivõlad” ja „Dividendivõlad” puuduvad praegu kehtivas bilansiskeemis. Kirje „Intressivõlad” puudus ka 1991. aasta bilansiskeemil, samas dividendivõlad olid esindatud kirjega „7.6.2. Maksmata dividendid”. Autori arvates on parem kasutada üldisemat nimetust „Dividendivõlad”, kuna dividendivõlga kustutades ei pruugita seda teha rahas, vaid kasutada võib ka ettevõtte muid varaobjekte.

Praegu kehtiv bilansikirje „Muud võlad” on liiga üldine ning hõlmab palju. 2003. aastal oli kirje nimetus „Muud”, 1995. aastal „Muud viitvõlad” ning 1991. aastal „7.6.3. Muud võlad” ja „7.6.4.”. Selgub, et 1991. aasta sõnastus on taaskasutusele võetud 2014. aasta raamatupidamise seaduses.

1991. aasta bilansiskeemilt puudus kirje „Lühiajalised eraldised”, mis on hilisemates skeemides.

Eelmisel skeemil (vt joonis 11) kasutatud „7.6.1. Ostjatelt saadud avansid” on kasutusel ka sellel skeemil, kuna see kirje hõlmab ka „18. Muud ettemakstud tulevaste perioodide tulud”, mis olid kasutusel 1995. aasta bilansiskeemis. 2003. aastal kandis see kirje nimetust „Muud tulevaste perioodide ettemakstud tulud”. Sõnastuse analüüsimisel tuleb rõhutada, et sarnaselt terminiga „ettemakstud tulevaste perioodide kulud”, on ka siin eiratud sõnade järjekorda. Ettemakstud ei ole tulevased perioodid vaid tulud ehk korrektne oleks „tulevaste perioodide muud laekunud tulud”. Praegu kehtivas bilansiskeemis seda kirjet eraldi pole, vaid on kirje „Saadud ettemaksed”. Sellega lõpebki lühiajaliste kohustuste osa ning järgnevad pikaajalised kohustused.

2.1.4. Pikaajalised kohustused

Jooniselt 13 näeme, et bilansiskeemist puudub esimeses veerus toodud „Pikaajalised kohustused”, mis on teistes veergudes olemas. 1991. aasta bilansiskeemis on „8. osa” sama, mis „Pikaajalised kohustused”. Esimene kirje 1991. aasta bilansiskeemis on „8. Pikaajalised finantskohustused”, mis 1995. ja 2003. aastal kannab nimetust „Pikaajalised võlakohustused”.

Praegu kehtivas skeemis on selle kirje nimetus „Pikaajalised laenukohustused”. Arvatavasti on muudatus tingitud sellest, et laen on kitsama tähendusega kui võlg.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Passiva	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)
	Kohustused	Kohustused	Kohustused
+ Pikaajalised kohustused	Pikaajalised kohustused	Pikaajalised kohustused	Pikaajalised kohustused
8. Pikaajalised finantskohustused + 19. Pikaajalised võlakohustused 8. Pikaajalised 8.1. finantskohustused + Muud laenude krediidasutustelt 8.1. Pangalaenuid 8.2. kohustused ja + 20. pikaajalised 8.2. Muud kohustused ja võlad 8.3. Tähtajaks tasumata finantskohustused + Pangalaenuid + Muud laenud krediidasutustelt 8.3. Tähtajaks tasumata finantskohustused 8.4..... Kokku 8. osa	19. Pikaajalised võlakohustused Mittekonverteeritavad võlakirjad Pangalaenuid Muud laenud krediidasutustelt + Laenuid, võlakirjad ja kapitalirendi kohustused • Mittekonverteeritavad võlakohustused • Konverteeritavad võlakohustused • Pangalaenuid • Muud laenud krediidasutustelt Kokku 20. Muud pikaajalised võlad • Hankijate tasumata võlad tütar- või emaettevõtetele + emaettevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele • Võlad tütar- või emaettevõtetele sidusettevõtetele + sidusettevõtjatele • Võlad sidusettevõtetele 8.4..... Kokku + Muud	19. võlakohustused + laenukohustused o Pikaajalised võlakohustused • Laenuid, võlakirjad ja kapitalirendi kohustused • Konverteeritavad võlakohustused Kokku o Muud pikaajalised võlad Hankijate tasumata võlad • Võlad emaettevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele • Võlad sidusettevõtjatele • Muud Kokku	o Pikaajalised laenukohustused • Laenuid, võlakirjad ja kapitalirendi kohustused • Konverteeritavad võlakohustused Kokku o Muud pikaajalised võlad • Muud pikaajalised eraldised • Pensionieraldised • Muud eraldised Kokku o Pikaajalised eraldised o Pikaajalised kohustused kokku o Kohustused kokku
+ Pikaajalised eraldised	21. Pikaajalised eraldised	Pikaajalised eraldised	Pikaajalised eraldised
+ Pensionieraldised + Muud eraldised + Kokku	• Pensionikohustused • Muud eraldised Kokku	• Pensionieraldised • Muud eraldised Kokku	• Muud eraldised Kokku
+ Pikaajalised kohustused kokku	Pikaajalised kohustused kokku	Pikaajalised kohustused kokku	Pikaajalised kohustused kokku
+ Kohustused kokku	Kohustused kokku	Kohustused kokku	Kohustused kokku

Joonis 13. Pikaajaliste kohustuste võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

2014. aasta bilansiskeemi „Pikaajalised laenukohustused” esimene alamkirje on „Laenud, võlakirjad ja kapitalirendi kohustused”, mis oli nii ka 2003. aastal. 1995. aastal oli selle kirje asemel kolm eraldi kirjet: „Mittekonverteeritavad võlakohustused”, „Pangalaenu” ja „Muud laenud krediitiasutustelt”. 1991. aastal oli nende kirjete asemel kaks kirjet: „8.1. Pangalaenu” ja „8.3. Tähtajaks tasumata finantskohustused”. Alates 1995. aastast tekkis kirje „Konverteeritavad võlakohustused”, mis on kasutusel ka praegu kehtivas skeemis. Samas saab välja tuua selle, et selles sõnaühendis olevat terminit „võlakohustused” pole muudetud „laenukohustusteks” nagu seda tehti kirjega „Pikaajalised võlakohustused”, mis muudeti kirjeks „Pikaajalised laenukohustused”.

Pikaajaliste kohustuse puhul on märgata, et praegu kehtiv bilansiskeem on väga üldine ja kirjeid on vähe. Seda on hästi näha kirje „Muud pikaajalised võlad” puhul. See kirje esineb kõikides bilansiskeemides, kuid 1991. aasta skeemis kandis see nimetust „8.2. Muud kohustused ja võlad”. 1995. ja 2003. aasta bilansiskeemis on kirjel „Muud pikaajalised võlad” alamkirjed. 1995. aasta alamkirje „Võlad tütar- või emaettevõtetele” muutus 2003. aastal kirjeks „Võlad emaettevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele”. Kirje „Võlad sidusettevõtetele” muutus kirjeks „Võlad sidusettevõtjatele”.

1995. aastal ilmus bilansiskeemi kirje „21. Pikaajalised eraldised”, mis on ka praegu kasutusel. 1995. ja 2003. aastal olid veel eraldi välja toodud alamkirjed: „Pensionieraldised” ja „Muud eraldised”. Sellega lõpevad pikaajalised kohustused ning kohustused kokku.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Passiva	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)
9. Tulumaksuga maksustamata reservid ja sihtvahendid	9. Tulumaksuga maksustamata reservid ja sihtvahendid		
10. Regulaatiivid	10. Regulaatiivid		

Joonis 14. Muud passivad: võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

1991. aasta bilansiskeemis oli kaks kirjet („9. Tulumaksuga maksustamata reservid ja sihtvahendid” ning „10. Regulaatiivid”), mida hilisemates bilansiskeemides pole (joonis 14). 1991. aasta raamatupidamisbilansi koostamise juhendi alusel tuli kirjel „9. Tulumaksuga

maksustamata reservid ja sihtvahendid” näidata Eesti Vabariigi õigusaktidega lubatud vastavad reservid ja sihtvahendid. Kirjel „10. Regulaatiivid” näidati tulevaste aruandeperioodide tulude ja kasumi maksustamise reguleerimine (Raamatupidamisbilansi...). Pärast kirjeid „9. Tulumaksuga maksustamata reservid ja sihtvahendid” ja „10. Regulaatiivid” algab omakapitali osa.

2.2.5. Omakapital

Passiva teine osa on omakapital. Osa „Omakapital” on üks keerulisemaid ning seda on näha ka 1991. aasta bilansiskeemist (vt joonis 15). Võrreldes praegu kehtiva bilansiskeemiga puuduvad sellelt skeemilt paljud kirjed ning on näha, et omakapitali kirjete puhul on kasutatud toortõlget või jäetud osa sõnu üldse tõlkimata.

Termin „Omakapital” esineb kõikides bilansiskeemides. 1995. aastal oli selle passivaosa nimetus „Omakapital aktsiaseltsis või osäühingus”, kuid 2003. aastal otsustati nimetust lühendada. 1991. aasta bilansiskeemis on hästi näha, et omakapital on jaotatud seotud omakapitaliks ja vabaks omakapitaliks. Selline jaotus annab omakapitalist parema ülevaate. Hilisematel skeemidel sellist jaotust siiski ei ole. Ometi sellist jaotust hilisematel skeemidel ei ole. Kirje „11.1.1. Põhikapital” tähistas aktsia- või osakapitali. Hiljem see nimetus kadus. 1991. aasta raamatupidamisbilansi koostamise juhendi alusel näidati kirjel „Põhikapital” omakapitali suurust (Raamatupidamisbilansi...). Tuleb märkida, et ainult alustaval ettevõttel saab aktsia- või osakapital olla võrdne omakapitaliga. Samas arvab autor, et põhikapitali all on mõeldud tegelikult aktsia- või osakapitali.

Aktsia- või osakapitalile järgneb kirje „Ülekurss”, mis 1995. aastal kandis nimetust „23. Aažio (üle/alla nominaalväärtuse)”. Leksikoni „Majandusarvestus ja rahandus” järgi on sõna „aažio” üks tähendusi mõnes riigis (näiteks Saksamaa, Holland) aktsia üleväärtus. Viimases tähenduses on olnud kasutusel ka Eestis (J. Alver, L. Alver 2011a, 18). Olgu märgitud, et kuigi terminina populaarne ja kaua kasutusel (kasutati juba enne II Maailmasõda) on ülekurss terminina siiski ebakorrektn. Kurss tähistab suhet, aga üleväärtuse puhul on tegemist vahega. Üleväärtus on nimiväärtusest/kehtestatud väärtusest kõrgema emiteerimishinnaga väärtpaberi (aktsia/võlakirja) nimiväärtuse/kehtestatud väärtuse ja emiteerimishinna erinevus (J. Alver, L. Alver 2011b, 675). 1991. aastal üleväärtust ei kasutatud.

1995. aastal oli eraldi kirje „24. Annetatud kapital”, mida varasematel ega hilisematel bilansiskeemidel ei ole. Professor Erik Linnaksi käsiraamatus „Ettevõtte raamatupidamine:

Eesti raamatupidamisseaduse rakendusi”, mis anti välja 1994. aastal, märgitakse, et kirjel „Annetatud kapital” näidatakse tasuta saadud vara arvelevõtu summa, mis suurendab ettevõtte seotud omakapitali (Linnaks 1994, 64).

Praegu kehtivas bilansiskeemis järgneb kirjele „Ülekurs” kirje „Oma osad või aktsiad (miinus)”. See kirje tekkis esimest korda bilansiskeemi 1995. aastal ning kandis siis nimetust „19. Tresooraktsiad (miinus)” (vt joonis 16), mis on toortõlge (1995. aastal oli see kirje omakapitali osa viimane kirje, autor on selle kirje ettepoole tõstnud, et saaks skeeme paremini võrrelda – vt joonis 15). Tresooraktsiad on omaaktsiad, mida tõlgiti termini *treasury shares*; am *treasury stock* järgi (õigemini jäeti tõlkimata). 1991. aastal seda kirjet ei esinenud.

Seotud omakapitali viimane allosa on „Reservid”. 1995. aasta bilansiskeemis võib näha kirjet „25. Ümberhindluse reserv”, mida pole varasemates ega hilisemates bilansiskeemides. See kirje oli mõeldud põhivara ümberhindluse jaoks, kuid kuna põhivara enam ümber ei hinnata, siis puudub ka see kirje. Praegu kehtivas bilansiskeemis on reserve jaoks kaks kirjet: „Kohustuslik reservkapital” ja „Muud reservid”. Nii täpselt hakati seda välja tooma alates 1995. aastast, mil sai kohustuslikuks kirje „Kohustuslik reservkapital” näitamine.

Alates 2011. aastast moodustatakse reservkapital vaid siis, kui selline nõue on ette nähtud põhikirjas. Kui põhikirjas on ette nähtud reservkapitali moodustamine, siis ei või see olla väiksem kui 1/10 osakapitalist või aktsiakapitalist (Äriseadustik § 160 ja § 336).

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
11. Omakapital 11. + aktsiaseltsis või osahingus	Omakapital aktsiaseltsis või osahingus	Omakapital aktsiaseltsis või osahingus	Omakapital
11.1. Seotud omakapital	11.1. Seotud omakapital		
11.1.1. Põhikapital 11.1.1. Põhikapital + 21. Aktsiakapital või osakapital nominaalväärtuses (aktsiaseltsi puhul tuleb sulgudes näidata põhikirjas maksimaalselt lubatud lihtaktsiate arv, märgitud ja väljastatud eelis- ja lihtaktsiate arv)	22. Aktsiakapital või osakapital nominaalväärtuses (aktsiaseltsi puhul tuleb sulgudes näidata põhikirjas maksimaalselt lubatud lihtaktsiate arv, märgitud ja väljastatud eelis- ja lihtaktsiate arv) 22. (aktsiaseltsi puhul tuleb sulgudes näidata põhikirjas maksimaalselt lubatud lihtaktsiate arv, märgitud ja väljastatud eelis- ja lihtaktsiate arv) + (raamatupidamiskohustuslane, kellel puudub aktsia- või osakapital, asendab selle analoogilise omakapitali kategooriat iseloomustava kirjega)	o Aktsiakapital või osakapital nominaalväärtuses (raamatupidamiskohustuslane, kellel puudub aktsia- või osakapital, asendab selle analoogilise omakapitali kategooriat iseloomustava kirjega)	o Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses (raamatupidamiskohustuslane, kellel puudub aktsia- või osakapital, asendab selle analoogilise omakapitali kategooriat iseloomustava kirjega)
+ 23. Aazio (üle/alla nominaalväärtuse)	23. Aazio (üle/alla nominaalväärtuse)	o Ülekurs 23. Aazio (üle/alla nominaalväärtuse) + Ülekurs	o Ülekurs
+ 24. Annetatud kapital	24. Annetatud kapital	24. Annetatud kapital	
+ 29. Tresooraktsiad (miinus)	29. Tresooraktsiad (miinus) Tresooraktsiad on viimane kirje (tõstetud joonisel ettepoole)	o Oma osad või aktsiad (miinus) 29. Tresooraktsiad + Oma osad või aktsiad	o Oma osad või aktsiad (miinus)
+ 25. Ümberhindluse reserv	25. Ümberhindluse reserv	25. Ümberhindluse reserv	
11.1.2. Reservid + Kohustuslik reservkapital	11.1.2. 26. 26. Reservid • Kohustuslik reservkapital • Muud reservid (liikide lõikes)	o Reservid • Kohustuslik reservkapital (liikide lõikes) • Muud reservid	Reservid o Kohustuslik reservkapital o Muud reservid
11.1.3. Kokku 11.1 rühm	11.1.3. Kokku 11.1 rühm	Kokku 11.1 rühm	

Joonis 15. Omakapitali esimese osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

Seotud omakapitalile järgnes kirje „11.2. Vaba omakapital”, mille esimene alamkirje oli „11.2.1. Eelmiste aastate jaotamata kasum” (vt joonis 16). Seda kirjet muudeti, vahetades 1995. aastal sõna „aastate” sõna „perioodide” vastu, kuna majandusaasta pikkus ei pruugi olla täpselt

üks aasta ning kui see ka on üks aasta, siis see ei pruugi ühtida kalendriaastaga. 2003. aastal lisati „kahjum”, sest alati ei pruugi majandusaasta lõppeda kasumiga.

1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Passiva	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)	Passiva (kohustused ja omakapital)
11. Omakapital	Omakapital aktsiaseltsis või osaühingus	Omakapital	Omakapital
11.2. Vaba omakapital		11.2. Vaba omakapital	→
11.2.1. Eelmiste aastate jaotamata kasum	27. Eelmiste perioodide jaotamata kasum	27. Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	27. Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)
11.2.2. Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum näidatakse miinusega)	28. Aruandeaasta kasum (kahjum)	28. Aruandeaasta kasum (kahjum)	28. Aruandeaasta kasum (kahjum)
11.2.3.		11.2.3.	→
Kokku 11.2 rühm		Kokku 11.2 rühm	→
Kokku 11. osa		Kokku 11. osa	→
	29. Tresooraaktsiad (miinus)	29. Tresooraaktsiad (miinus)	→
12. Muud passivad		12. Muud passivad	→
+ Omakapital aktsiaseltsis või osaühingus kokku	Omakapital aktsiaseltsis või osaühingus kokku	Omakapital kokku aktsiaseltsis või osaühingus	Omakapital kokku
Kokku passiva	Passiva (kohustused ja omakapital) kokku	Passiva (kohustused ja omakapital) kokku	Passiva (kohustused ja omakapital) kokku
Kokku passiva + (kohustused ja omakapital)	Passiva kokku + (kohustused ja omakapital)	Passiva kokku + (kohustused ja omakapital)	Passiva kokku + (kohustused ja omakapital)

Joonis 16. Omakapitali teise osa võrdlus aastatel 1991–2014

Allikas: Autori koostatud

Teine alamkirje on „11.2.2. Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum näidatakse miinusega)”, mis muudeti 1995. aastal. Tollane nimetus „28. Aruandeaasta kasum (kahjum)” on jäänud muutumatuks praeguseeni. Arvatavasti asendati termin „puhaskasum” terminiga „aruandeaasta kasum” seetõttu, et puhaskasumiga on tegu siis, kui tulumaks on maha arvatud. Kuna Eestis kasumit ei maksustata, siis oleks õigem kasutada nimetust „Aruandeaasta kasum”.

1991. aasta viimane passivakirje on „12. Muud passivad”, mida hiljem enam ei esine. Passiva osa lõpetab rida omakapital kokku, millele järgneb rida passiva kokku.

2.3. Kasumiaruande kirjete analüüs

2.3.1. Kasumiaruanne 1991. aastal

Kasumiaruanne on aruanne, mis kajastab teatud perioodi kulusid ja tulusid, saadud kasu(meid) ja kahju(meid).

1991. aastal oli ainult üks kasumiaruandeskeem (vt tabel 4). 1995. aastal võeti kasutusele kaks kasumiaruandeskeemi. Nii on ka praegu. 1991. aasta kasumiaruandeskeem erineb oluliselt hilisematest skeemidest. Esimene kirje oli „Realiseerimise brutokäive”, mida hilisemates skeemides pole, sest kasumiaruandes tuleb näidata vaid ettevõttega seotud tulud ja kulud ning riiklikke makse pole ettevõtetel vaja avalikustada. Kui realiseerimise brutokäibest maha võtta „Mahaarvamised brutokäibest”, siis saadakse „Realiseerimise netokäive”, millega algab kasumiaruanne alates 1995. aastast. Kirje „Realiseerimiskasum (-kahjum)” saadi, kui realiseerimise netokäibest kirjena „Realiseerimise netokäive” arvati maha kulud (kirje „Kulud”). Kulukirjetena võiks välja tuua „Kütus ja energia”, mida praegu kehtivas kasumiaruandes eraldi kirjena ei esine. Märkimist väärrib ka kulude koosseisus olnud kirje „Muud rahalised kulud”, kuid kahjuks ei leidnud autor selle tähendust. Brutokasum(-kahjum) saadi realiseerimiskasumile (-kahjumile) (kirjena „Realiseerimiskasum (-kahjum)”) finantstulude (kirjena „Finantstulud”) liitmise ja finantskulude (kirjena „Finantskulud”) lahutamise. Finantstulu ja -kulu alamkirjed „Saadud kasvikud” ja „Makstud kasvikud” on kirjed, mida nüüd enam ei kasutata. Kasvik on hüvitis, mille saab teatava hüvise (varanduse, kapitali, rahasumma jne) omanik selle hüvise otsese kasutamise või teistele laenamise või üürile andmise eest teatava aja jooksul (selles tähenduses oli termin kasutusel sõjaeelses Eesti Vabariigis) (J. Alver, L. Alver 2011, 520). Kasvik on intressi sünonüüm. Samas peab märkima, et saadud ja makstud kasvikud peegeldavad kassapõhisust, kuid arvestuse korraldus oli tekkepõhine.

Tabel 4. Kasumiaruandeskeem aastal 1991

1. jaanuar 1991
1. Realiseerimise brutokäive
2. Mahaarvamised brokäibest
2.1. Käibemaks
2.2. Aktsiisimaks
2.3. Tollitulu
2.4. Muud
2.5.
Kokku 2
3. Realiseerimise netokäive (punkt 1 miinus punkt 2)
4. Kulud
4.1. Kaubad
4.2. Materjal
4.3. Kütus ja energia
4.4. Palgakulu
4.5. Sotsiaalmaks
4.6. Muud maksud
4.7. Muud rahalised kulud
4.8. Kulum (amortisatsioon)
4.9. Varude (lõpetamata toodang, tulevaste perioodide kulud ja valmistoodangu jääkide) muutus (suurenemine-, vähenemine+)
4.10.
Kokku 4
5. Realiseerimiskasum (-kahjum) (punkt 3 miinus punkt 4)
6. Finantstulud
6.1. Saadud kasvikud
6.2. Saadud dividendid (osakud)
6.3. Valuutakursi muutused
6.4. Muud
6.5.
Kokku 6
7. Finantskulud
7.1. Makstud kasvikud
7.2. Valuutakursi muutused
7.3. Muud
7.4.
Kokku 7
8. Brutokasum (-kahjum) (punkt 5 pluss punkt 6 miinus punkt 7)
9. Summad, mis vähendavad tulumaksuga maksustatavat tulu
10. Summad, mis suurendavad tulumaksuga maksustatavat tulu
11. Tulumaksuga maksustatav tulusumma (punkt 8 miinus punkt 9 pluss punkt 10)
12. Ettevõtte tulumaks
13. Mitmesugused kulud kokku (vastavalt „Ettevõtte kasumiaruande põhiskeemi” p. 13)
14. Puhaskasum (-kahjum näidatakse miinusega) (punkt 8 miinus punkt 9 miinus punkt 12 miinus punkt 13)

Allikas: (Kasumiaruanne...)

Tabelis 4 olevad kirjeid „Summad, mis vähendavad tulumaksuga maksustatavat tulu”, „Summad, mis suurendavad tulumaksuga maksustatavat tulu” hilisematel skeemidel enam pole. Kasumiaruanne lõpeb nagu ikka kirjega „Puhaskasum”.

2.3.2. Kasumiaruandeskeem 1

Eestis on kasutusel kaks kasumiaruandeskeemi. Iga ettevõtte valib neist endale sobiva. 1995. aasta kasumiaruanne on eriline seetõttu, et siin näidati kirjeid nii, et oleks kergem eristada, kus on tulud ja kulud (vt joonis 17). Kasumiaruandeskeemi esimene kirje oli „Müügitulu”. Müügitulu defineeriti aruandeperioodi jooksul müüdud kaupade (toodete) ja/või osutatud teenuste summaarse maksumusena müügihinnas. Eristati brutomüügitulu ehk müügi brutotulu ja netomüügitulu ehk müügi netotulu. Viimast on nimetatud ka realiseerimise netokäibeks. Eestis kasutatakse „müügitulu” netomüügitulu tähenduses (J. Alver, L. Alver 2011b, 99). 2003. aastast alates on meil kasutusel termin „müügitulu”. Autori arvates on põhjuseks asjaolu, et „realiseerimise netokäive” on küllalt segane termin, mistõttu on raske mõista, millega on tegu.

Bilansiskeemiga võrreldes on kasumiaruanne jäänud 20 aasta jooksul peaaegu muutumatuks. Muutunud on kirjete järjekord nagu on jooniselt 17 näha.

1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Äritulud	Äritulud	
1-Realiseerimise netokäive + Müügitulu	Müügitulu	Müügitulu
1. Realiseerimise netokäive	Müügitulu	Müügitulu
2. Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus	Muud äritulud	Muud äritulud
3. Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel	Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus	Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus
4. Muud äritulud	Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel	Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel
Kokku äritulud	Kokku äritulud	

Joonis 17. Kasumiaruandeskeemi 1 esimese osa võrdlus aastatel 1995–2014

Allikas: Autori koostatud

Kirje „Ärikulud” on kadunud 2003. ja 2014. aasta kasumiaruandeskeemist (vt joonis 18). Muutunud on kaks sõna. Kui 1995. aastal kasutati sõna „mitmesugused”, siis 2003. aastast on see asendatud sõnaga „muud”. Veel on muutunud kirjepilt. Kui 1995. aastal oli kirje nimetus „Tööjõu kulud”, siis 2003. aastast on see kirjutatud kokku ehk „Tööjõukulud”. Autorile ei ole teada, kas tegu on kirjaveaga või tekkiski uus sõnastus.

2003. aastal kadus kirje „Kulum”, kuid säilis selle alamkirje „Põhivara kulum ja väärtuse langus”. Samuti kadus 1995. aasta kirje „Käibevarade allahindlus”.

1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Ärikulud	Ärikulud	
5. Kaubad, toore, materjal ja teenused	5. Kaubad, toore, materjal ja teenused	Kaubad, toore, materjal ja teenused
6. Mittedugused tegevuskulud	6. Mittedugused + Muud Muud tegevuskulud	Muud tegevuskulud
7. Tööjõu kulud Tööjõu kulud Tööjõukulud	Tööjõukulud	Tööjõukulud
a) palgakulu b) sotsiaalmaksud c) pensionikulu	a) palgakulu b) sotsiaalmaksud c) pensionikulu	• palgakulu • sotsiaalmaksud • pensionikulu
8. Kulum a) Põhivara kulum ja väärtuse langus b) Käibevarade allahindlus	8. Kulum a) b) Käibevarade allahindlus Põhivara kulum ja väärtuse langus	Põhivara kulum ja väärtuse langus
9. Muud ärikulud	Muud ärikulud	Muud ärikulud
Kokku ärikulud	Kokku ärikulud	
Ärikasum (-kahjum)	Ärikasum (-kahjum)	Ärikasum (-kahjum)

Joonis 18. Kasumiaruandeskeemi 1 teise osa võrdlus aastatel 1995–2014

Allikas: Autori koostatud

Kui ärikasum (-kahjum) on leitud, siis tuleb lisada finantstulud ja maha arvata finantskulud, et saada kasum (kahjum) majandustegevusest (vt joonis 19). Kirjet „Kasum (kahjum) majandustegevusest” praegu kehtival kasumiaruandeskeemil pole. Kui 1995. aastal olid finantstulu ja finantskulu alamkirjed toodud eraldi, siis nüüd on need kokku pandud. Autor ei toonud joonisel välja kõiki muudatusi, kuna see oleks muutnud skeemi raskemini jälgitavaks.

Mõned 1995. ja 2003. aasta kasumiaruandeskeemide muudatused (2014. aasta skeem on jäänud põhimõtteliselt samaks 2003. aasta skeemiga) on terminite „tütarettevõtte” ja „sidusettevõtte” asendamine sõnadega „tütarettevõtja” ja „sidusettevõtja”. Sõna „osak” asemel on kasutatud sõna „osa”. Analoogilised muudatused toimusid ka bilansikirjetes. Kasumiaruandest on kadunud kirje „Intressitulud”, mis asus 1995. aastal kirje „Muud intressi- ja finantstulud” all. Võib eeldada, et intressitulud tuleb kajastada kirjel „Muud finantstulud ja -kulud”, kuigi intressikulud saab kajastada ka kirjel „Intressikulud”.

1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
10. Finantstulud →	Finantstulud ja -kulud →	Finantstulud ja -kulud
a) finantstulud tütarettevõtete aktsiatelt ja osakutelt	a) finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt	• finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
b) finantstulud sidusettevõtete aktsiatelt ja osakutelt	b) finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt	• finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
c) finantstulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt	c) finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt	• finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt
d) kasum valuutakursi muutusest	d) intressikulud	• intressikulud
e) muud intressi- ja finantstulud	e) kasum (kahjum) valuutakursi muutusest	• kasum (kahjum) valuutakursi muutusest
Kokku finantstulud	f) muud finantstulud ja -kulud	• muud finantstulud ja -kulud
11. Finantskulud →	Kokku finantstulud ja -kulud →	Kokku finantstulud ja -kulud
a) tütarettevõtete aktsiate ja osakutega seotud finantskulud		
b) sidusettevõtete aktsiate ja osakutega seotud finantskulud		
c) intressikulud		
d) kahjum valuutakursi muutusest		
e) finantsinvesteeringute väärtuse muutus		
f) muud finantskulud		
Kokku finantskulud		
Kasum (kahjum) majandustegevusest →	Kasum (kahjum) majandustegevusest →	Kasum (kahjum) majandustegevusest

Joonis 19. Kasumiaruandeskeemi 1 kolmanda osa võrdlus aastatel 1995–2014

Allikas: Autori koostatud

Praegu kehtivas kasumiaruandes puuduvad kirjed „Erakorralised tulud” ja „Erakorralised kulud” (vt joonis 20).

1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
12. Erakorralised tulud 12. →	Erakorralised tulud →	Erakorralised tulud
13. Erakorralised kulud 13. →	Erakorralised kulud →	Erakorralised kulud
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist →	Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist →	Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist
14. Tulumaks 14. →	Tulumaks →	Tulumaks
Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum) →	Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum) →	Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Joonis 20. Kasumiaruandeskeemi 1 neljanda osa võrdlus aastatel 1995–2014

Allikas: Autori koostatud

2.3.3. Kasumiaruandeskeem 2

Kasumiaruandeskeem 2 erineb skeemist 1 selle osa poolest, mis lõpeb ärikasumiga (-kahjumiga). Seetõttu on autor ära toonud ainult ärikasumi selle osa kasumiaruandest.

1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2004	23. märts 2014
1. Realiseerimise netokäive + Müügitulu		
1. Realiseerimise netokäive →	Müügitulu →	Müügitulu
2. Realiseeritud toodete + Müüdüd toodangu		
2. Realiseeritud toodete (kaupade, teenuste) kulu →	Müüdüd toodangu (kaupade, teenuste) kulu →	Müüdüd toodangu (kaupade, teenuste) kulu
Brutokasum (-kahjum) →	Brutokasum (-kahjum) →	Brutokasum (-kahjum)
3. Turustuskulud 3. →	Turustuskulud →	Turustuskulud
4. Üldhalduskulud 4. →	Üldhalduskulud →	Üldhalduskulud
5. Muud äritulud 5. →	Muud äritulud →	Muud äritulud
6. Muud ärikulud 6. →	Muud ärikulud →	Muud ärikulud
Ärikasum (-kahjum) →	Ärikasum (-kahjum) →	Ärikasum (-kahjum)

Joonis 21. Kasumiaruandeskeemi 2 võrdlus aastatel 1995–2014

Allikas: Autori koostatud

Selle skeemi puhul on näha (vt joonis 21), et muudatusi kuigi palju tehtud ei ole. Kirje „Realiseerimise netokäive” on muutunud kirjeks „Müügitulu”, mis on toimunud ka kasumiaruandeskeemis 1 toimunud muudatusega (vt joonis 17). Kirje „Realiseeritud toodete (kaupade, teenuste) kulu” on muutunud kirjeks „Müüdüd toodangu (kaupade, teenuste) kulu”. Arvatavasti on kirjet „Müüdüd toodangu (kaupade, teenuste) kulu” kergem mõista, kui

„Realiseeritud toodete (kaupade, teenuste) kulu”. Samas leiab autor, et kirje parem nimetus oleks „Müüdüd toodangu (müüdüd kaupade) omamaksumus”, kuna „Müüdüd toodangu kulu” puhul jääb ebaselgeks, kas müüdi toodangu kulu või mida kulutati.

2.4. Uuringu tulemuste kokkuvõte

Teises peatükis uuris autor raamatupidamisbilansi ja kasumiaruannete kirjetes toimunud muudatusi. Esmapilgul võib tunduda, et skeemid on jäänud samaks, kuna aruannete struktuur on jäänud enam-vähem samaks. Samas võib väita, et viimase 15 aasta jooksul on toimunud palju muudatusi.

1991. aasta bilansiskeem erineb teistest kõige rohkem. Bilansiskeemi ülesehituses ei liigendatud aktivapoolt kaheks osaks (käibevaraks ja põhivaraks). 1991. aasta skeemis olid kirjete ees numbrid, mis tegi skeemi jälgimise kergemaks. Kuigi 1991. aastal alles hakati üle minema käsumajanduselt turumajandusele, võib väita, et bilansiskeem oli küllaltki hästi koostatud. Eriti positiivne oli 1991. aasta skeemi puhul see, et omakapitali osa oli liigendatud kaheks: „11.1. Seotud omakapital” ja „11.2. Vaba omakapital”. Erinevalt hilisematest skeemidest olid 1991. aasta bilansiskeemis kirjed „9. Tulumaksuga maksustamata reservid ja sihtvahendid” ning „10. Regulaatiivid”.

1995. aasta bilansiskeem on 1991. aasta bilansiskeemiga võrreldes põhjalikum. Paljud 1991. aastal eraldi kajastatud kirjed on koondatud üheks kirjeks, samas on lisatud palju uusi kirjeid. Kahjuks esineb ebakorrektselt sõnastust (nt „Ettemaksed hankijatele” ja „Tresooraktsiad”). Aktiva ja passiva liigendati osadeks (käibevara, põhivara, lühiajalised kohustused, pikaajalised kohustused ja omakapital).

2003. aasta bilansiskeem sarnaneb 1995. aasta bilansiskeemiga. Sõnastust on parendatud (va termini „vara” puhul, mis on asendatud merenduses kasutatava terminiga „varad”). 1995. aasta skeemis kasutati sõna „mitmesugune”, mis 2003. aastal on asendatud sõnaga „muud”. Samuti on sõnade järjekorda muudetud loogilisemaks ning kirjete nimetusi lühemaks.

Praegu kehtiv bilansiskeem on lühem kui eelmised, sest paljud kirjed on esitatud koondatult. Seda on tehtud näiteks bilansi eraldiseisvate osadega „Nõuded” ja „Ettemaksed”, mida praegu hõlmab kirje „Nõuded ja ettemaksed”. Kuna kirjeid on koondatud, siis selleks, et saada ettevõtte kohta põhjalikumalt infot, tuleb kindlasti kasutada lisasid. Kui 2003. aasta

bilansiskeemilt on näha, kuidas on muudetud 1995. aasta skeemi kirjete sõnade järjekorda ning parendatud sõnastust, siis 2014. aasta bilansiskeemilt seda ei näe. Samas hakkas silma, et termin „võlakohustus” on asendatud terminiga „laenukohustus” (ometi pole seda tehtud kõikjal, sest 2014. aasta bilansiskeemis võib kohata ka terminit „võlakohustus”). Veel tuleb märkida, et tänu bilansikirjete koondamisele on materiaalsel põhivara esindavad kirjed jääkmaksumuses.

1991. aasta kasumiaruandeskeem erineb hilisematest skeemidest üsna palju. Esiteks, kasutati siis ainult ühte kasumiaruandeskeemi. Kasumiaruanne oli pikem ja hilisemate skeemidega võrreldes erineva struktuuriga. Kasumiaruande esimene kirje oli „Realiseerimise brutokäive”. Meile tuntud kasumiaruandeskeemides alustatakse müügitulust ehk realiseerimise netokäibest. Lisaks esines kasumiaruandes termin „kasvik”, mida hiljem enam pole.

Kui võrrelda 1995., 2003. ja 2014. aasta kasumiaruandeskeeme 1, siis selgub, et skeemid pole kuigi palju muutunud. 1995. ja 2003. aasta skeem erinevad selle poolest, et kirjete järjekord on veidi muutunud. 2003. ja 2014. aasta skeemidel on finantstulud ja -kulud ühendatud (1995. aastal olid eraldi). Veel tuleb märkida, et 2003. ja 2014. aasta kasumiaruandeskeemides on eraldi kirje „Intressikulud”, kuid puudub eraldi kirje intressitulude jaoks (intressitulud kajastati kirje „Muud finantstulud ja -kulud” all).

Kasumiaruandeskeem 2 erineb skeemist 1 ärikasumi eelse osa poolest, mistõttu autor käsitleski teises peatükis kasumiaruandeskeemi 2 puhul ainult ärikasumit. Ka selle skeemi puhul on näha, et muudatusi pole kuigi palju (2003. ja 2014. aasta skeemid on identsed). 1995. aastal kasutati kirjeid „Realiseerimise netokäive” ja „Realiseeritud toodete (kaupade, teenuste) kulu”, mis 2003. aastal kandsid nimetusi „Müügitulu” ja „Müüdü toodangu (kaupade, teenuste) kulu”.

3. BILANSI- JA KASUMIARUANDESKEEMIDE SÕNADE ARVU ANALÜÜS

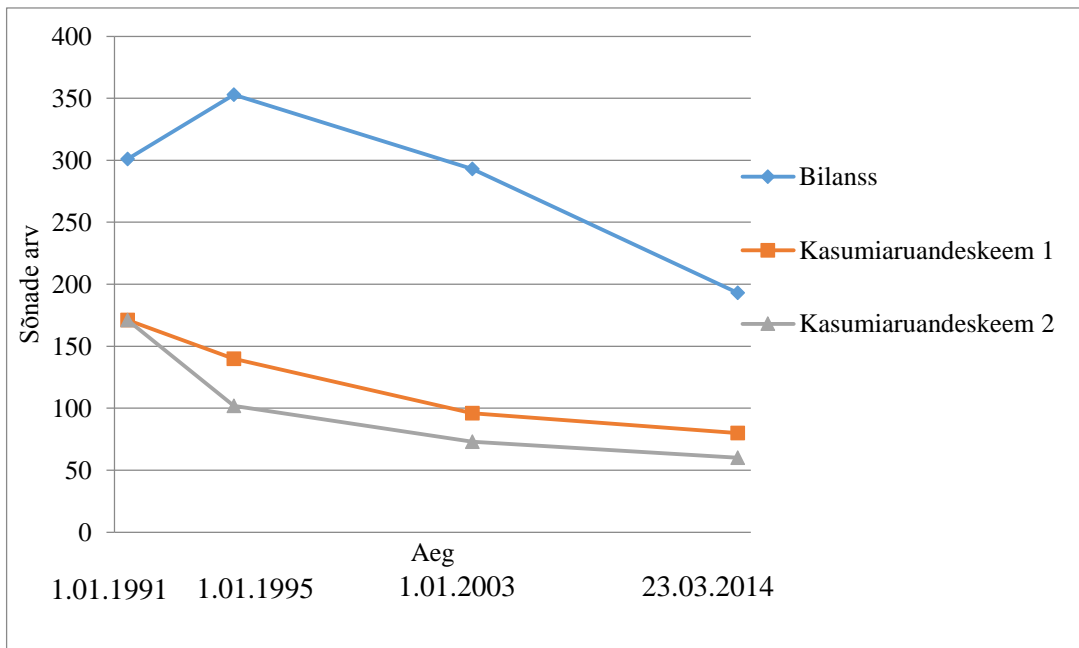
Kolmandas peatükis uuritakse bilansi- ja kasumiaruandeskeemide sõnade arvu muutumist ja selle põhjusi. Selleks fikseeriti kirjetes olevate sõnade arv ja selle muutumine aastatel 1991, 1995, 2003 ja 2014 (vt tabel 5). Sõnade loendamisel on kasutatud *MS Word* sõnaloendurit. Metoodika idee aluseks on finantsaruannetes kajastatud info mõõtmise põhimõtted, mida on eriti kasutatud lisades avalikustava info mõõtmiseks (Roberts, *et al* 2008, 308–312).

Tabel 5. Bilansi- ning kasumiaruandeskeemide kirjete ja sõnade arvu muutumine aastatel 1991–2014

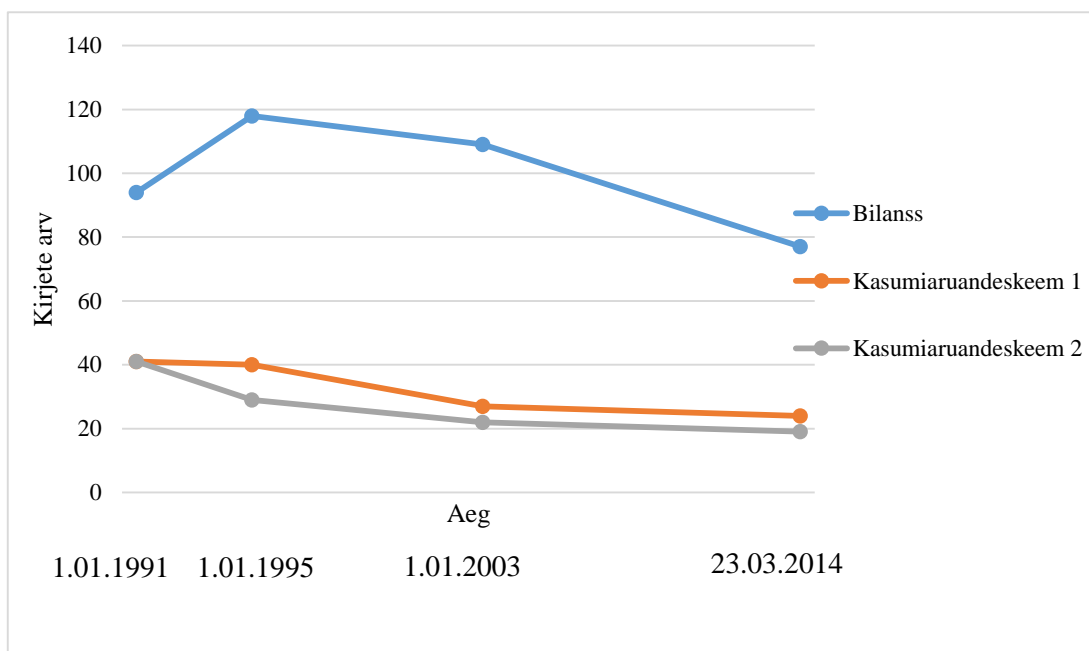
Näitaja	1. jaanuar 1991	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Sõnade koguarv bilansiskeemis	301	353	293	193
Kirjete arv bilansiskeemis	94	118	109	77
Sõnade keskmine arv ühe bilansikirje kohta	3,202	2,992	2,688	2,506
Sõnade koguarv kasumiaruandeskeemis 1		140	96	80
Kirjete arv kasumiaruandeskeemis 1		40	27	24
Sõnade keskmine arv ühe kirje kohta kasumiaruandeskeemis 1		3,500	3,555	3,333
Sõnade koguarv kasumiaruandeskeemis 2		102	73	60
Kirjete arv kasumiaruandeskeemis 2		29	22	19
Sõnade keskmine arv ühe kirje kohta kasumiaruandeskeemis 2		3,517	3,318	3,158

Allikas: Autori koostatud

Selgub, et vahetult pärast Eesti taasiseseisvumist kasutati skeemides rohkem sõnu. Autori arvates oli see tingitud asjaolust, et turumajandusele üleminekuperioodil oli vaja rohkem lahti kirjutada, mida mingi kirje hõlmab. Hiljem on nii kirjete arv kui ka sõnade arv vähenenud (vt tabel 5, joonised 22 ja 23).



Joonis 22. Bilansi- ja kasumiaruandeskeemide kirjade sõnade koguarvu muutumine aastatel 1991–2014



Joonis 23. Bilansi- ja kasumiaruandeskeemide kirjade arvu muutumine aastatel 1991–2014
Allikas: Autori koostatud

Toimunud muutuste täpsemaks iseloomustamiseks kasutame ahelasendusmeetodit. Meetodi lähtevalem on:

$$Sõnade koguarv = kirjete arv \times sõnade keskmine arv kirjes \quad (1)$$

Sõnade koguarvu muutumine on tingitud kirjete arvu muutumisest ja sõnade arvu keskmisest muutumisest ühes kirjes:

$$\Delta \Sigma qp = q_1 p_1 - q_0 p_0 \quad (2)$$

kus

$\Delta \Sigma qp$ – sõnade koguarvu muutumine;

$q_0 p_0$ – sõnade koguarv alushetkel;

$q_1 p_1$ – sõnade koguarv vaadeldaval (st hilisemal) hetkel;

q_0 – kirjete arv alushetkel;

q_1 – kirjete arv vaadeldaval hetkel;

p_0 – sõnade keskmine arv alushetkel;

p_1 – sõnade keskmine arv vaadeldaval hetkel.

Tegurite muutumise mõju sõnade koguarvu muutumisele leitakse järgmiste valemite abil:

$$\Delta(q) \Sigma qp = q_1 p_0 - q_0 p_0 \quad (3)$$

$$\Delta(p) \Sigma qp = q_1 p_1 - q_1 p_0 \quad (4)$$

kus

$\Delta(q) \Sigma qp$ – kirjete arvu muutumise mõju;

$\Delta(p) \Sigma qp$ – kirje sõnade keskmise arvu muutumise mõju

Järgnevalt on arvatatud tegurite muutumise mõju sõnade koguarvule bilansiskeemis 01.01.1991 (alushetk) ja 01.01.1995 andmetel. Kirjete arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(q) \Sigma qp = q_1 p_0 - q_0 p_0 = 118 \times 3,202 - 301 \approx 377,8 - 301 \approx 76,8$$

Kirje keskmise sõnade arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(p)\Sigma qp = q_1p_1 - q_1p_0 = 353 - 377,8 = -24,8$$

Seega ajavahemikul 01.01.1991–01.01.1995 suurenes bilansiskeemi sõnade koguarv kirjete arvu suurenemise tõttu 76,8 sõna võrra. Kirje keskmise sõnade arvu vähenemise tõttu vähenes sõnade koguarv 24,8 sõna võrra.

Järgnevalt on arvutatud tegurite muutumise mõju sõnade koguarvule bilansiskeemis 01.01.1995 (alushetk) ja 01.01.2003 andmetel. Kirjete arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(q)\Sigma qp = q_1p_0 - q_0p_0 = 109 \times 2,992 - 353 \approx 326,1 - 353 \approx -26,9$$

Kirje keskmise sõnade arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(p)\Sigma qp = q_1p_1 - q_1p_0 = 293 - 326,1 = -33,1$$

Seega ajavahemikul 01.01.1995–01.01.2003 vähenes bilansiskeemi sõnade koguarv kirjete arvu vähenemise tõttu 26,9 sõna võrra. Kirje keskmise sõnade arvu vähenemise tõttu vähenes sõnade koguarv 33,1 sõna võrra.

Järgnevalt on arvutatud tegurite muutumise mõju sõnade koguarvule bilansiskeemis 01.01.2003 (alushetk) ja 23.03.2014 andmetel. Kirjete arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(q)\Sigma qp = q_1p_0 - q_0p_0 = 77 \times 2,688 - 293 \approx 207 - 293 \approx -86$$

Kirje keskmise sõnade arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(p)\Sigma qp = q_1p_1 - q_1p_0 = 193 - 207 = -14$$

Seega ajavahemikul 01.01.2003–23.03.2014 vähenes bilansiskeemi sõnade koguarv kirjete arvu vähenemise tõttu 86 sõna võrra. Kirje keskmise sõnade arvu vähenemise tõttu vähenes sõnade koguarv 14 sõna võrra.

Üldistavalt võib märkida, et kuigi esialgu (1995. aastal) sõnade arv bilansiskeemis suurenes, on kokkuvõttes ajavahemikul 1991–2014 bilansiskeemi sõnade arv vähenenud 108 sõna võrra.

1991. aastal oli ainult üks kasumiaruandeskeem. Joonisel 22 on näha, et 1991. aasta kasumiaruandeskeem on 1995. aastaks asendunud kahe skeemiga. Ka praegu on kasutusel kaks kasumiaruandeskeemi. Analoogiliselt bilansiskeemiga on kasumiaruandeskeemide sõnade arv langenud. Samal ajal on näha, et kasumiaruandeskeem 1 on mahukam kui skeem 2.

Järgnevalt on arvatud tegurite muutumise mõju sõnade koguarvule kasumiaruandeskeemis 1 01.01.1995 (alushetk) ja 01.01.2003 andmetel. Kirjete arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(q)\Sigma qp = q_1p_0 - q_0p_0 = 27 \times 3,500 - 140 \approx -45,5$$

Kirje keskmise sõnade arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(p)\Sigma qp = q_1p_1 - q_1p_0 = 96 - 94,5 = 1,5$$

Seega ajavahemikul 01.01.1995 – 01.01.2003 vähenes kasumiaruandeskeemi 1 sõnade koguarv kirjete arvu vähenemise tõttu 45,5 sõna võrra. Kirje keskmise sõnade arvu suurenemise tõttu suurenes sõnade koguarv 1,5 sõna võrra.

Järgnevalt on arvatud tegurite muutumise mõju sõnade koguarvule kasumiaruandeskeemis 1 01.01.2003 (alushetk) ja 23.03.2014 andmetel. Kirjete arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(q)\Sigma qp = q_1p_0 - q_0p_0 = 24 \times 3,556 - 96 \approx 85,4 - 96 \approx -10,6$$

Kirje keskmise sõnade arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(p)\Sigma qp = q_1p_1 - q_1p_0 = 80 - 85,4 = -5,4$$

Seega ajavahemikul 01.01.2003–23.03.2014 vähenes kasumiaruandeskeemi 1 sõnade koguarv kirjete arvu vähenemise tõttu 10,6 sõna võrra. Kirje keskmise sõnade arvu vähenemise tõttu vähenes sõnade koguarv 5,4 sõna võrra.

Järgnevalt on arvatud tegurite muutumise mõju sõnade koguarvule kasumiaruandeskeemis 2 01.01.1995 (alushetk) ja 01.01.2003 andmetel. Kirjete arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(q)\Sigma qp = q_1p_0 - q_0p_0 = 22 \times 3,517 - 102 \approx 77,3 - 102 \approx -24,7$$

Kirje keskmise sõnade arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(p)\Sigma qp = q_1p_1 - q_1p_0 = 73 - 77,3 = -4,3$$

Seega ajavahemikul 01.01.1995–01.01.2003 vähenes kasumiaruandeskeemi 2 sõnade koguarv kirjete arvu muutumise tõttu 24,7 sõna võrra. Kirje keskmise sõnade arvu vähenemise tõttu vähenes sõnade koguarv 4,3 sõna võrra.

Järgnevalt on arvatud tegurite muutumise mõju sõnade koguarvule kasumiaruandeskeemis 2 01.01.2003 (alushetk) ja 23.03.2014 andmetel. Kirjete arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(q)\Sigma qp = q_1p_0 - q_0p_0 = 19 \times 3,318 - 73 \approx 63 - 73 \approx -10$$

Kirje keskmise sõnade arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(p)\Sigma qp = q_1p_1 - q_1p_0 = 60 - 63 = -3$$

Seega ajavahemikul 01.01.2003–23.03.2014 vähenes kasumiaruandeskeemi 2 sõnade koguarv kirjete arvu muutumise tõttu 10 sõna võrra. Kirje keskmise sõnade arvu vähenemise tõttu vähenes sõnade koguarv 3 sõna võrra.

Kasumiaruandeskeemide võrdlemisel torkab eriti silma erinevus skeemide algusosas (kuni ärikasumini). Seepärast pakub suurt huvi selle osa võrdlusanalüüs (vt tabel 6).

Tabel 6. Kirjete ja sõnade arvu muutumine kasumiaruandeskeemides kuni ärikasumini aastatel 1991–2014

Näitaja	1. jaanuar 1995	1. jaanuar 2003	23. märts 2014
Sõnade koguarv kasumiaruandeskeemis 1 (kuni ärikasumini)	61	39	36
Kirjete arv kasumiaruandeskeemis 1 (kuni ärikasumini)	19	13	13
Sõnade keskmine arv ühe kirje kohta kasumiaruandeskeemis 1 (kuni ärikasumini)	3,211	3,000	2,769
Sõnade koguarv kasumiaruandeskeemis 2 (kuni ärikasumini)	23	16	16
Kirjete arv kasumiaruandeskeemis 2 (kuni ärikasumini)	8	8	8
Sõnade keskmine arv ühe kirje kohta kasumiaruandeskeemis 2 (kuni ärikasumini)	2,875	2,000	2,000

Allikas: Autori koostatud

Kuna skeemide erinevused on seotud ärikasumi kajastamisega, siis võib järeldada, et 2014. aastal on skeemis 1 kasutatud ärikasumini 20 sõna rohkem kui skeemis 2. Eriti suur oli kahe skeemi sõnade arvu erinevus 1995. aastal, kui kuni ärikasumini oli skeemil 1 kasutatud 38 sõna rohkem kui skeemil 2.

Järgnevalt on arvatud tegurite muutumise mõju sõnade koguarvule kasumiaruandeskeemis 1 (kuni ärikasumini) 01.01.1995 (alushetk) ja 01.01.2003 andmetel. Kirjete arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(q)\Sigma qp = q_1 p_0 - q_0 p_0 = 13 \times 3,211 - 61 \approx 41,7 - 61 \approx -19,3$$

Kirje keskmise sõnade arvu muutumise mõju sõnade koguarvule:

$$\Delta(p)\Sigma qp = q_1 p_1 - q_1 p_0 = 39 - 41,7 = -2,7$$

Seega ajavahemikul 01.01.1995 – 01.01.2003 vähenes kasumiaruandeskeemi 1 sõnade koguarv (kuni ärikasumini) kirjete arvu vähenemise tõttu 19,3 sõna võrra. Kirje keskmise sõnade arvu vähenemise tõttu vähenes sõnade koguarv 2,7 sõna võrra.

Kuna kirjete arv (13) oli ühesugune nii 01.01.2003 kui ka 23.03.2014, siis sõnade koguarvu vähenemine on kasumiaruandeskeemis 1 aastatel 2003–2014 tingitud kirje keskmise sõnade arvu vähenemisest.

Kasumiaruandeskeemis 2 oli kirjete arv kõigil kolmel ajahetkel (01.01.1995, 01.01.2003 ja 23.03.2014) ühesugune – 8. Sõnade keskmine arv kirjes oli ühesugune 01.01.2003 ja 23.03.2014. Seega sõnade koguarvu vähenemine ajavahemikul 01.01.1995–01.01.2003 7 sõna võrra oli tingitud sõnade keskmise arvu vähenemisest ühe kirje kohta. Ajavahemikul 01.01.2003–23.03.2014 muutusi polnud.

Tabel 7. Kokkuvõtte tulemustest

Ajaperiood	Kirjete arvu muutumise mõju	Ühe kirje keskmise sõnade arvu muutumise mõju	Sõnade arvu kogumuutus
Kasumiaruandeskeem 1			
01.01.1995–01.01.2003	-45,5	+1,5	-44
01.01.2003–23.03.2014	-10,6	-5,4	-16
Kasumiaruandeskeem 2			
01.01.1995–01.01.2003	-24,7	-4,3	-29
01.01.2003–23.03.2014	-10	-3	-13
Bilansiskeem			
01.01.1991–01.01.1995	+76,8	-24,8	+52
01.01.1995–01.01.2003	-26,9	-33,1	-60
01.01.2003–23.03.2014	-86	-14	-100

Allikas: Autori koostatud

Tehtud analüüsi kokkuvõtteks tuleb märkida järgmist. Nii kasumiaruandeskeemi 1 kui ka 2 puhul toimus sõnade koguarvu vähenemine peamiselt kirjete arvu vähenemise tõttu (vt tabel 7). Ühe kirje keskmise sõnade arvu muutumise mõju oli oluliselt väiksem. Bilansiskeemi puhul oli kahel juhul kolmest kirjete arvu muutumise mõju sõnade koguarvule suur, kuid vastasmärgiga (+76,8 ja -86). Ajavahemikul 01.01.1991–23.03.2014 vähenes bilansiskeemi sõnade koguarv 108 võrra, millest 36,1 olid tingitud kirjete arvu vähenemisest ja 71,9 ühe kirje keskmise sõnade arvu vähenemisest. Seega kui kasumiaruandeskeemides oli sõnade koguarvu vähendav peamine mõjur kirjete arvu vähenemine, siis bilansiskeemi puhul oli selleks ühe bilansiskeemi keskmise sõnade arvu vähenemine.

KOKKUVÕTE

Finantsaruandeid vajavad ettevõtte, riik, omanik(ud) ning paljud teised, need on loomulik osa äritegevusest. Finantsaruannete puhul on tähtis neist aru saada. Aruanded annavad infot ettevõtte tegevuse kohta. Tänu finantsaruannetele saab riik kontrollida maksude laekumist. Omanikud saavad ülevaate, kuidas nende rikkus on kasvanud ning kas on loota dividende. Konkurendid saavad infot tegevusala kohta ning selle info alusel toimub oma toodete ja teenuste pidev parendamine. Juhid näevad oma töö tulemust. Kuna kõik aruanded on omavahel seotud, on mõttekas vaadelda neid koos, süsteemselt. Sellisel lähenemisel saadakse majandusüksusest tervikpilt. Seetõttu on väga tähtis finantsaruannete ülesehitus.

Praegu on Eestis kasutusel neli põhiaruannet, millest autor käsitleb kahte (raamatupidamisbilanssi ja kasumiaruannet). Bakalaureusetöö eesmärk oli uurida ja üldistada aastatel 1991–2014 raamatupidamisbilansis ja kasumiaruandes toimunud muutusi ning anda neile hinnang.

Bakalaureusetöö esimeses peatükis käsitleti finantsaruannete olemust ja vajadust. Skemaatiliselt on eraldi välja toodud infotarbijad.

Teises peatükis vaadeldi aastatel 1991–2014 toimunud bilansi- ja kasumiaruandeskeemide kirjete muutusi. Koostatud on 15 bilansiskeemi ja 5 kasumiaruandeskeemi. Veel analüüsiti bilansi- ja kasumiaruandekirjete sõnastust. 1991. aasta bilansiskeem erineb teistest kõige rohkem. Bilansiskeemi ülesehituses ei liigendatud aktivapoolt kaheks osaks (käibevaraks ja põhivaraks). 1995. aasta bilansiskeem on 1991. aasta bilansiskeemiga võrreldes põhjalikum. Praegu kehtiv bilansiskeem on lühem kui eelmised, sest paljud kirjed on esitatud koondatult. Kui 1991. aastal lähtuti RPP bilansiskeemi ülesehituses pikaajalistest varaobjektidest, millele järgnesid lühiajalised varaobjektid (passivas esmalt võõrkapital ja seejärel omakapital), siis praeguses bilansiskeemis on see järjestus vastupidine. Tulevikus on võimalus, et raamatupidamisbilansi kirjete järjekord muutub 1991. aasta RPP bilansiskeemi sarnaseks.

1991. aasta kasumiaruandeskeem erineb hilisematest skeemidest üsna palju. Esiteks kasutati siis ainult ühte kasumiaruandeskeemi. Kasumiaruanne oli pikem ja hilisemate skeemidega võrreldes erineva struktuuriga. Kui võrrelda 1995., 2003. ja 2014. aasta kasumiaruandeskeeme 1, siis selgub, et skeemid pole kuigi palju muutunud. Kasumiaruandeskeem 2 erineb skeemist 1 ärikasumi eelse osa poolest.

Töö kolmandas peatükis on aruandeskeemide kirjete alusel teostatud sõnade arvu muutumise teguranalüüs. Selleks fikseeris autor kirjetes olevate sõnade arvu ja selle muutumise aastatel 1991, 1995, 2003 ja 2014. Sõnade loendamisel kasutati *MS Word* sõnaloendurit. Selgus, et aastatel 1991–2014 on toimunud küllaltki palju muudatusi põhjaruannetes – bilansis ja kasumiaruandes. Bilansiskeemi sõnade arv on 1991. aastast 2014. aastani vähenenud, kuigi esialgu (1995. aastal) sõnade arv suurenes. Ka kasumiaruandeskeemide sõnade arv on langenud. Nii kasumiaruandeskeemi 1 kui ka 2 puhul toimus sõnade koguarvu vähenemine peamiselt kirjete arvu vähenemise tõttu. Ühe kirje keskmise sõnade arvu muutumise mõju oli oluliselt väiksem. Bilansiskeemi puhul oli kahel juhul kolmest kirjete arvu muutumise mõju sõnade koguarvule suur, kuid vastasmärgiga (+76,8 ja -86). Ajavahemikul 01.01.1991–23.03.2014 vähenes bilansiskeemi sõnade koguarv 108 võrra, millest 36,1 oli tingitud kirjete arvu vähenemisest ja 71,9 ühe kirje keskmise sõnade arvu vähenemisest. Seega kui kasumiaruandeskeemides oli sõnade koguarvu vähendav peamine mõjur kirjete arvu vähenemine, siis bilansiskeemi puhul oli selleks ühe bilansiskeemi keskmise sõnade arvu vähenemine.

Eesti majanduse aluseks on pärast taasiseseisvumist olnud ligi veerand sajandit turumajanduse põhimõtted. Selle aja jooksul on meie aruanded palju muutunud. Finantsaruannete skeemid on muutunud ning finantsaruannete lisad pikenenud. Paljud kirjed on koondatud, mistõttu täpsema info saamiseks on vaja kindlasti tutvuda ka lisadega. Viimase 10 aasta jooksul on bilansiskeemist kadunud 100 sõna, mis moodustab 2003. aasta sõnade koguarvust 34,1%. Ka kasumiaruanded on muutunud lühemaks. Kirjete järjestus on muutunud. Kirjete asukoha muutus pole ainus muutus finantsaruannetes. Muudetud on ka kirjete sõnastust, muutes või lisades sõnu. Tihtipeale pole finantsaruannetes kasutatud sõnastus korrektne. On kasutatud sarnase kõlaga sõnu (nt *kohustus* ja *kohustis*) valesti, pööramata tähelepanu nende tegelikule tähendusele. Kohati puudub süsteemsus muudatuste tegemisel – ühes ja samas finantsaruandes on mõningates kirjetes tehtud muudatus ja teistes jäetud tegemata või unustatud seda teha. Finantsaruannetes on tehtud nii parendusi kui ka muudetud sõnastust halvemaks. Paremustena saab välja tuua toortõlke vähenemise ning sõnastuse parnemise.

SUMMARY

DEVELOPMENT OF FINANCIAL STATEMENTS IN ESTONIA IN 1991–2014

Lehti Alver

Estonia has had market economy almost 25 years. Through that time our financial statements have changed a lot. The author of bachelor thesis has researched changes in the financial statements. The balance sheet and income statement have been researched, because these have been always our main financial statements. In Estonia, there are two layouts of income statement. In the first chapter, the author has described the nature and the aim of the financial statements. The objective of financial statements is to provide financial information about the business entity that could be useful to existing and potential investors, lenders and other stakeholders for decision. The aim of the bachelor's thesis is to show the changes in the balance sheet and income statement, which took, place during 1991–2014 and give and give opinions and commentaries.

In the second chapter, the author provides the analysis of layouts of balance sheet and income statements (years: 1991; 1995; 2003 and 2014). Through composed figures, it is easy to see, how statements have changed. Quite different from others are 1991 year statements. The reason is, Estonia had just restored independence and there was not any experience how to prepare financial statements under conditions of market economy. Layouts of statements introduced in 1995 and 2003 are quite similar. The 2014 year statements are shorter, because many items have been removed. There is a positive and negative effect on that. It is positive that financial statements have been simplified and include only useful information. The negative effect is that financial statements have lost a lot of information. To get this information, it is necessary to look at the notes. Not all changes have been good. For example, some words have been translated wrongly and some useful words have been eliminated.

In the third chapter, the author analyzes the changes in the quantity of words of financial statements. In years 1991–2014, the balance sheet and income statements have both lost about 100 words. During last 10 years, the layouts of income statement have not changed so much like balance sheet.

KASUTATUD KIRJANDUS

- Adelheim, G. (1939). Veksliseadus: 24. september 1938. a. Tallinn: Autori kirjastus.
- Aerts W., Walton P. (2013) *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*. 3rd ed. Hampshire: Cengage Learning.
- Alver, J. (2003). Uues raamatupidamise seaduses sõnastatud põhimõisted pole kooskõlas rahvusvaheliste standarditega. Raamatupidamisuudised nr 1 (64), lk 20–23.
- Alver, J., Alver, L. (2011a). *Majandusarvestus ja rahandus leksikon I: A–L*. Tallinn: Deebet
- Alver, J., Alver, L. (2011b). *Majandusarvestus ja rahandus leksikon II: M–Y*. Tallinn: Deebet
- Alver, L., Alver, J. (2013). Mõningaid ääremärkusi Euroopa Liidu uuele raamatupidamisdirektiivile. Konverents: Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II. Tallinna Tehnikaülikool.
- Alver, J., Alver, L., Mackevicius, J., Paupa, V. (2001) *Baltic States – European Accounting Guide*, 4th ed. (Eds.) Eds. D. Alexander, S. Archer. New York: Aspen Law & Business, pp. 1481-1504.
- Bandler, J. (1994). *How to Use Financial Statements: a Guide to Understanding the Numbers*. New York: IRWIN.
- Collings, S. (2013). *Frequently Asked Questions in IFRS*. 1st ed. Southern Gate: John Wiley & Sons
- Drever, M., Stanton, P., McCowan, S. (2007). *Contemporary Issues in Accounting*. 1st ed. Milton: John Wiley & Sons Australia.
- Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL. Vastu võetud 26. juunil 2013. a – ETLT 182, 29/06/2013 lk 19-76
- Kasumiaruanne. ESTLEX Õigusinfosüsteem.
<http://www.estlex.com/tasuta/?id=8&aktid=4434&fd=1&grupp=9&leht=8>
(18.02.2014)
- Kontseptsioonidokument. Arvestusalane areng 2014-2017 (2014) küsimustik.
Rahandusministeerium. <http://www.fin.ee/arvestusala-arengud> (10.05.2014)
- Linnaks, E. (1994). *Ettevõtte raamatupidamine: Eesti raamatupidamise seaduse rakendusi*. Tallinn: Külim.

- Mereste, U. (2003). Majandusleksikon II: N–Y. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus.
- Nõukogu Neljas direktiiv 78/660/EMÜ. Vastu võetud 25. juulil 1978.a – ELTL 222, 14/08/1978 lk 0011–0031
- Palepu, K., G., Healy, P., M. (2013) Business Analysis and Valuation: Using Financial Statements. International ed. South-Western, Cengage Learning.
- Purcell, Jr. W., R. (1981). Understanding A Company's Finances: A Graphic Approach. New York: Houghton Mifflin Company.
- Raamatupidamisbilansi koostamise juhend. ESTLEX Õigusinfosüsteem.
<http://www.estlex.com/tasuta/index.php?id=8&aktid=4827&fd=1&grupp=9&leht=8&lineid=9> (18.02.2014)
- Raamatupidamisbilanss. ESTLEX Õigusinfosüsteem.
www.estlex.com/tasuta/?id=savedoc&aktid=4085&syscmd=1 (18.02.2014)
- Raamatupidamise põhimääruse kinnitamise kohta. Vabariigi Valitsuse määrus 06.07.1990. a – RT 1990, 4, 51.
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 08. juuni 1994. a. – RT I 1994, 48, 790.
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. a – RT I, 2002, 102, 600.
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. a – RT I, 2002, 102, 600; RT I 13.03.2014, 50.
- Raamatupidamise Toimkonna Juhend 5. Riigiteataja.
<https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/3100/1201/2005/RTJ%205.pdf> (17.04.2014)
- Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P. (2008). International Corporate Reporting: A Comparative Approach. 4th ed. London: Prentice Hall.
- Stolowy H., Lebas M., J., Ding Y. (2013) Financial Accounting and Reporting: a global perspective. 4th ed. Hampshire: Cengage Learning.
- Tamm, J. (1921). Raamatupidamise õpetus: algkursus. Esmatrükk. Tallinn: Kool
- Tassa, K. (1929). Vekselseadustik: ühes seletustega. Tsekiseadus. Tartu: Loodus.
- Valimik majanduslikke oskussõnu. (1935). / Eesti Tarvitajateühisuste Keskühisus. Tallinn: Eesti Tarvitajateühisuste Keskühisus

Vara. Eesti keele seletav sõnaraamat. <http://www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=vara&F=M>
(17.04.2014)

Varad. Eesti keele seletav sõnaraamat. <http://www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=varad&F=M>
(17.04.2014)

Võlaõigusseadus. Vastu võetud Riigikogus 26. september 2001. a – RT I, 2001, 81, 487; RT I
29.11.2013, 4.

Äriseadustik. Vastu võetud Riigikogus 15. veebruar 1995. a. – RT I 1995, 26, 355; RT I,
21.03.2014, 21.

Young, S., D., Cohen, J. (2013). Corporate Financial Reporting and Analysis: a global
perspective. 3rd ed. Chichester: John Wiley & Sons.

LISAD

Lisa 1. Bilansiskeem (1. jaanuar 1991)

Aktiva
1. Likviidsed varad
1.1. Raha ja väärtpaberid
1.1.1. Kassa ja pangakontod
1.1.2. Valuutakontod
1.1.3. Aktsiad ja muud väärtpaberid (lühiajalised investeeringud)
1.1.4.
Kokku 1.1 rühm
1.2. Ostjate lühiajaline debitoorne võlgnevus
1.2.1. Ostjate vekslid
1.2.2. Ostjate tasumata arved
1.2.3. Ostjate muu debitoorne võlgnevus
1.2.4.
Kokku 1.2 rühm
1.3. Mitmesugune lühiajaline debitoorne (v.a. ostjate) võlgnevus
1.3.1. Vekslid
1.3.2. Maksude ettemaksed
1.3.3. Avansid hankijatele
1.3.4. Arveldused aktsionäridega
1.3.5. Hüvitamata kahjud
1.3.6. Mitmesugune muu debitoorne võlgnevus
1.3.7.
Kokku 1.3 rühm
Kokku 1. osa
2. Kauba- ja tootmisvarud
2.1. Tootmisvarud
2.2. Lõpetamata toodang
2.3. Valmistoodang
2.4. Kaubad
2.5. Muud
2.6.
Kokku 2. osa
3. Põhivara ja lõpetamata kapitaaltööd
3.1. Põhivara
Põhivara kulum: aasta alguseks aasta lõpuks
3.2. Lõpetamata kapitaaltööd
3.3. Paigaldamata masinad ja seadmed
3.4. Muud
3.5.
Kokku 3. osa

Allikas: (Raamatupidamisbilanss...)

Lisa 1 järg 1

4. Pikaajalised finantsinvesteeringud ja laenuks antud vahendid
4.1. Aktsiad, osakud, deposiidid ja muud väärtpaberid
4.2. Laenuks antud vahendid
4.3. Muud investeeringud
4.4.
Kokku 4. osa
5. Immateriaalsed aktivad
6. Muud aktivad
Kokku aktiva
Passiva
7. Lühiajalised kohustused
7.1. Lühiajalised laenud
7.1.1. Pangalaenud
7.1.2. Laenud juriidilistelt ja üksikisikutelt
7.1.3. Muud laenud
7.1.4. Tähtajaks tasumata laenud
7.1.5.
Kokku 7.1 rühm
7.2. Lühiajalised vekslivõlad
7.3. Lühiajaline võlgnevus hankijatele ja töövõtjatele (v.a. vekslid)
7.4. Võlgnevus palga ja sotsiaalmaksu alal
7.5. Maksuvõlad
7.6. Muud lühiajalised võlad
7.6.1. Ostjatelt saadud avansid
7.6.2. Maksmata dividendid
7.6.3. Muud võlad
7.6.4.
Kokku 7.6 rühm
7.7.
Kokku 7. osa
8. Pikaajalised finantskohustused
8.1. Pangalaenud
8.2. Muud kohustused ja võlad
8.3. Tähtajaks tasumata finantskohustused
8.4.
Kokku 8. Osa
9. Tulumaksuga maksustamata reservid ja sihtvahendid
10. Regulaatiivid
11. Omakapital
11.1. Seotud omakapital
11.1.1. Põhikapital
11.1.2. Reservid
11.1.3.
Kokku 11.1 rühm

Allikas: (Raamatupidamisbilanss...)

Lisa 1 järg 2

11.12. Vaba omakapital
11.12.1.Eelmiste aastate jaotamata kasum
11.12.2.Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum näidatakse miinusega)
11.12.3.....
Kokku 11.2 rühm
Kokku 11. osa
12. Muud passivad
Kokku passiva

Allikas: (Raamatupidamisbilanss...)

Lisa 2. Kasumiaruandeskeem (1. jaanuar 1991)

1. Realiseerimise brutokäive
2. Mahaarvamised brutokäibest
2.1. Käibemaks
2.2. Aktsiisimaks
2.3. Tollitulu
2.4. Muud
2.5.
Kokku 2
3. Realiseerimise netokäive (punkt 1 miinus punkt 2)
4. Kulud
4.1. Kaubad
4.2. Materjal
4.3. Kütus ja energia
4.4. Palgakulu
4.5. Sotsiaalmaks
4.6. Muud maksud
4.7. Muud rahalised kulud
4.8. Kulum (amortisatsioon)
4.9. Varude (lõpetamata toodangu, tulevaste perioodide kulude ja valmistoodangu jääkide) muutus (suurenemine-, vähenemine+)
4.10.
Kokku 4
5. Realiseerimiskasum (-kahjum) (punkt 3 miinus punkt 4)
6. Finantstulud
6.1. Saadud kasvikud
6.2. Saadud dividendid (osakud)
6.3. Valuutakursi muutused
6.4. Muud
6.5.
Kokku 6
7. Finantskulud
7.1. Makstud kasvikud
7.2. Valuutakursid muutused
7.3. Muud
7.4.
8. Brutokasum (-kahjum) (punkt 5 pluss punkt 6 miinus punkt 7)
9. Summad, mis vähendavad tulumaksuga maksustatavat tulu
10. Summad, mis suurendavad tulumaksuga maksustatavat tulu
11. Tulumaksuga maksustatav tulusumma (punkt 8 miinus punkt 9 pluss punkt 10)
12. Ettevõtte tulumaks
13. Mitmesugused kulud kokku (vastavalt „Ettevõtte kasumiaruande põhiskeemi“ p. 13)
14. Puhaskasum (-kahjum näidatakse miinusega) (punkt 8 miinus punkt 9 miinus punkt 12 miinus punkt 13)

Allikas: (Kasumiaruanne...)

Lisa 3. Bilansiskeem (1. jaanuar 1995)

Aktiva (vara)	
Käibevara	
1.	Raha ja pangakontod
2.	Aktsiad ja muud väärtpaberid (turuhind tuleb näidata sulgudes)
3.	Nõuded ostjate vastu
	Ostjate laekumata arved Ostjate vekslid Ebatõenäoliselt laekuvad arved (miinus) Kokku
4.	Mitmesugused nõuded
	Nõuded tütar- ja emaettevõtetele Nõuded sidusettevõtetele Arveldused aktsionäridega Muud lühiajalised nõuded Kokku
5.	Viitlaekumised (aruandeperioodi laekumata tulud)
	Intressid Dividendid Muud viitlaekumised Kokku
6.	Ettemakstud tulevaste perioodide kulud
	Maksude ettemaksed ja tagasinõuded Muud ettemakstud tulevaste perioodide kulud Kokku
7.	Varud
	Tooraine ja materjal Lõpetamata toodang Valmistoodang Ostetud kaubad müügiks Ettemaksed hankijatele Kokku
Käibevara kokku	

Allikas: (RPS 1995 lisa 1)

Lisa 3 järg 1

Põhivara
8. Pikaajalised finantsinvesteeringud
Tütarettevõtete aktsiad või osakud Pikaajalised nõuded tütar- ja ematettevõtetele Sidusettevõtete aktsiad või osakud Pikaajalised nõuded sidusettevõtetele Muud aktsiad, osakud ja võlatähed Mitmesugused pikaajalised nõuded Pikaajalised ostjatelt laekumata arved Kokku
9. Materiaalne põhivara
Maa ja ehitised (soetusmaksumuses) Masinad ja seadmed (soetusmaksumuses) Muu inventar, tööriistad, sisseseaded ja muud (soetusmaksumuses) Akumuleeritud põhivara kulum (miinus) Lõpetamata ehitus Ettemaksed materiaalse põhivara eest Kokku
10. Immateriaalne põhivara
Asutamisväljaminekud Arenguväljaminekud Ostetud kontsessioonid, patendid, litsentsid, kaubamärgid jne. Firmaväärtus (goodwill) Ettemaksed immateriaalse põhivara eest Kokku
Põhivara kokku
Aktiva (vara) kokku

Allikas: (RPS 1995 lisa 1)

Lisa 3 järg 2

Passiva (kohustused ja omakapital)	
Kohustused	
Lühiajalised kohustused	
11. Võlakohustused	
	Tagatiseta võlakohustused (väljaarvatud pangalaenud)
	Konverteeritavad võlakohustused
	Pikaajaliste pangalaenude tagasimaksed järgmisel perioodil
	Lühiajalised laenud krediidasutustele
	Kokku
12. Ostjate (tellijate) ettemaksed toodete ja kaupade eest	
13. Võlad hankijatele	
	Hankijatele tasumata arved
	Vekslivõlad
	Kokku
14. Mitmesugused võlad	
	Võlad tütar- või emaettevõtetele
	Võlad sidusettevõtetele
	Kokku
15. Maksuvõlad	
16. Viitvõlad (aruandeperioodi maksmata kulud)	
	Võlad töövõtjatele
	Dividendivõlad
	Intressivõlad
	Muud viitvõlad
	Kokku
17. Lühiajalised eraldised	
18. Muud ettemakstud tulevaste perioodide tulud	
Lühiajalised kohustused kokku	
Pikaajalised kohustused	
19. Pikaajalised võlakohustused	
	Mittekonverteeritavad võlakohustused
	Konverteeritavad võlakohustused
	Pangalaenud
	Muud laenud krediidasutustelt
	Kokku
20. Muud pikaajalised võlad	
	Hankijate tasumata võlad
	Võlad tütar- või emaettevõtetele
	Võlad sidusettevõtetele
	Kokku
21. Pikaajalised eraldised	
	pensionikohustused
	muud eraldised
	Kokku
Pikaajalised kohustused kokku	
Kohustused kokku	

Allikas: (RPS 1995 lisa 1)

Lisa 3 järg 3

Omakapital aktsiaseltsis või osaühingus
22. Aktsiakapital või osakapital nominaalväärtuses (aktsiaseltsi puhul tuleb sulgudes näidata põhikirjas maksimaalselt lubatud lihtaktsiate arv, märgitud ja väljastatud eelis- ja lihtaktsiate arv)
23. Aazio (üle/alla nominaalväärtuse)
24. Annetatud kapital
25. Ümberhindluse reserv
26. Reservid
Kohustuslik reservkapital
Muud reservid (liikide lõikes)
27. Eelmiste perioodide jaotamata kasum
28. Aruandeaasta kasum (kahjum)
29. Tresooraktsiad (miinus)
Omakapital aktsiaseltsis või osaühingus kokku
Passiva (kohustused ja omakapital) kokku

Allikas: (RPS 1995 lisa 1)

Lisa 4. Kasumiaruandeskeem 1 (1. jaanuar 1995)

Äritulud
1. Realiseerimise netokäive
2. Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus
3. Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel
4. Muud äritulud
Kokku äritulud
Äriikulud
5. Kaubad, toore, materjal ja teenused
6. Mitmesugused tegevuskulud
7. Tööjõu kulud
a) palgakulu
b) sotsiaalmaksud
c) pensionikulu
8. Kulum
a) Põhivara kulum ja väärtuse langus
b) Käibevarade allahindlus
9. Muud äriikulud
Kokku äriikulud
Ärikasum (-kahjum)
10. Finantstulud
a) finantstulud tütarettevõtete aktsiatelt ja osakutelt
b) finantstulud sidusettevõtete aktsiatelt ja osakutelt
c) finantstulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt
d) kasum valuutakursi muutusest
e) muud intressi- ja finantstulud
Kokku finantstulud
11. finantskulud
a) tütarettevõtete aktsiate ja osakutega seotud finantskulud
b) sidusettevõtete aktsiate ja osakutega seotud finantskulud
c) intressikulud
d) kahjum valuutakursi muutusest
e) finantsinvesteeringute väärtuse muutus
f) muud finantskulud
Kokku finantskulud
Kasum (kahjum) majandustegevusest
12. Erakorralised tulud
13. Erakorralised kulud
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist
14. Tulumaks
Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Allikas: (RPS 1995 lisa 2)

Lisa 5. Kasumiaruandeskeem 2 (1. jaanuar 1995)

1. Realiseerimise netokäive
2. Realiseeritud toodete (kaupade, teenuste) kulu
Brutokasum (-kahjum)
3. Turustuskulud
4. Üldhalduskulud
5. Muud äritulud
6. Muud ärikulud
Ärikasum (-kahjum)
7. Finantstulud
<ul style="list-style-type: none"> a) finantstulud tütarettevõtete aktsiatelt ja osakutelt b) finantstulud sidusettevõtete aktsiatelt ja osakutelt c) finantstulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt d) kasum valuutakursi muutusest e) muud intressi- ja finantstulud
Kokku finantstulud
8. finantskulud
<ul style="list-style-type: none"> a) tütarettevõtete aktsiate ja osakutega seotud finantskulud b) sidusettevõtete aktsiate ja osakutega seotud finantskulud c) intressikulud d) kahjum valuutakursi muutusest e) finantsinvesteeringute väärtuse muutus f) muud finantskulud
Kokku finantskulud
Kasum (kahjum) majandustegevusest
9. Erakorralised tulud
10. Erakorralised kulud
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist
11. Tulumaks
Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Allikas: (RPS 1995 lisa 2)

Lisa 6. Bilansiskeem (1. jaanuar 2003)

Aktiva (vara)
Käibevara
Raha ja pangakontod
Aktsiad ja muud väärtpaberid
Nõuded ostjate vastu
Ostjate laekumata summad
Ebatõenäoliselt laekuvad summad (miinus)
Kokku
Muud nõuded
Nõuded emaettevõtja ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu
Nõuded sidusettevõtjate vastu
Nõuded aktsionäride vastu
Muud lühiajalised nõuded
Kokku
Viitlaekumised (aruandeperioodi laekumata tulud)
Intressid
Dividendid
Muud viitlaekumised
Kokku
Ettemaksed
Maksude ettemaksed ja tagasinõuded
Tulevaste perioodide kulud
Kokku
Varud
Tooraine ja materjal
Lõpetamata toodang
Valmistoodang
Müügiks ostetud kaubad
Ettemaksed tarnijatele
Kokku
Käibevara kokku

Allikas: (RPS 2003 lisa 1)

Lisa 6 järg 1

Põhivara
Pikaajalised finantsinvesteeringud
Tütarettevõtete aktsiad või osad Pikaajalised nõuded emaettevõtja ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu Sidusettevõtjate aktsiad või osad Pikaajalised nõuded sidusettevõtjate vastu Muud aktsiad ja väärtpaberid Muud pikaajalised nõuded Kokku
Kinnisvarainvesteeringud
Materiaalne põhivara
Maa ja ehitised (soetusmaksumuses) Masinad ja seadmed (soetusmaksumuses) Muu materiaalne põhivara (soetusmaksumuses) Põhivara akumulieeritud kulum (miinus) Lõpetamata ehitised Ettemaksed materiaalse põhivara eest Kokku
Immateriaalne põhivara
Arenguväljaminekud Patendid, litsentsid, kaubamärgid ja muu immateriaalne põhivara Firmaväärtus Ettemaksed immateriaalse põhivara eest Kokku
Põhivara kokku
Aktiva (vara) kokku

Allikas: (RPS 2003 lisa 1)

Lisa 6 järg 2

Passiva (kohustused ja omakapital)
Kohustused
Lühiajalised kohustused
Võlakohustused
Lühiajalised laenud ja võlakirjad
Pikaajaliste võlakohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil
Konverteeritav võlakohustused
Kokku
Ostjate ettemaksed kaupade ja teenuste eest
Võlad tarnijatele
Muud lühiajalised võlad
Võlad emattevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele
Võlad sidusettevõtjatele
Muud
Kokku
Maksuvõlad
Viitvõlad (aruandeperioodil tegemata väljamaksed)
Võlad töövõtjatele
Dividendivõlad
Intressivõlad
Muud
Kokku
Lühiajalised eraldised
Muud tulevaste perioodide ettemakstud tulud
Lühiajalised kohustused kokku
Pikaajalised kohustused
Pikaajalised võlakohustused
Laenud, võlakirjad ja kapitalirendi kohustused
Konverteeritavad võlakohustused
Kokku
Muud pikaajalised võlad
Võlad emattevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele
Võlad sidusettevõtetele
Muud
Kokku
Pikaajalised eraldised
Pensionieraldised
Muud eraldised
Kokku
Pikaajalised kohustused kokku
Kohustused kokku

Allikas: (RPS 2003 lisa 1)

Lisa 6 järg 3

Omakapital
Aksiakapital või osakapital nominaalväärtuses (raamatupidamiskohustuslane, kellel puudub aktsia- või osakapital, asendab selle analoogilise omakapitali kategooriat iseloomustava kirjega)
Ülekurss
Oma osad või aktsiad (miinus)
Reservid
Kohustuslik reservkapital
Muud reservid
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)
Aruandeaasta kasum (kahjum)
Omakapital kokku
Passiva (kohustused ja omakapital) kokku

Allikas: (RPS 2003 lisa 1)

Lisa 7. Kasumiaruandeskeem 1 (1. jaanuar 2003)

Müügitulu
Muud äritulud
Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel
Kaubad, toore, materjal ja teenused
Muud tegevuskulud
Tööjõukulud
a) palgakulu
b) sotsiaalmaksud
c) pensionikulu
Põhivara kulum ja väärtuse langus
Muud äriikulud
Ärikasum (-kahjum)
Finantstulud ja -kulud
a) finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
b) finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
c) finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt
d) intressikulud
e) kasum (kahjum) valuutakursi muutusest
f) muud finantstulud ja -kulud
Kokku finantstulud ja -kulud
Kasum (kahjum) majandustegevusest
Erakorralised tulud
Erakorralised kulud
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist
Tulumaks
Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Allikas: (RPS 2003 lisa 2)

Lisa 8. Kasumiaruandeskeem 2 (1. jaanuar 2003)

Müügitulu
Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu
Brutokasum (-kahjum)
Turustuskulud
Üldhalduskulud
Muud äritulud
Muud ärikulud
Äriksaum (-kahjum)
Finantstulud ja -kulud
a) finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
b) finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
c) finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt
d) intressikulud
e) kasum (kahjum) valuutakursi muutusest
f) muud finantstulud ja -kulud
Kokku finantstulud ja -kulud
Kasum (kahjum) majandustegevusest
Erakorralised tulud
Erakorralised kulud
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist
Tulumaks
Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Allikas: (RPS 2003 lisa 2)

Lisa 9. Bilansiskeem (23. märts 2014)

Aktiva (varad)
Käibevara
Raha
Lühiajalised finantsinvesteeringud
Nõuded ja ettemaksed
Nõuded ostjate vastu
Maksude ettemaksed ja tagasinõuded
Muud lühiajalised nõuded
Ettemaksed teenuste eest
Kokku
Varud
Tooraine ja materjal
Lõpetamata toodang
Valmistoodang
Müügiks ostetud kaubad
Ettemaksed varude eest
Kokku
Käibevara kokku
Põhivara
Pikaajalised finantsinvesteeringud
Tütarettevõtete aktsiad või osad
Sidusettevõtjate aktsiad või osad
Muud aktsiad ja väärtpaberid
Pikaajalised nõuded
Kokku
Kinnisvarainvesteeringud
Materiaalne põhivara
Maa
Ehitised
Masinad ja seadmed
Muu materiaalne põhivara
Lõpetamata ehitised ja ettemaksed
Kokku
Immateriaalne põhivara
Firmaväärtus
Arenguväljaminekud
Muu immateriaalne põhivara
Ettemaksed immateriaalse põhivara eest
Kokku
Põhivara kokku
Aktiva (varad) kokku

Allikas: (RPS 2014 lisa 1)

Lisa 9 järg

Passiva (kohustused ja omakapital)
Kohustused
Lühiajalised kohustused
Laenukohustused
Lühiajalised laenud ja võlakirjad
Pikaajaliste laenukohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil
Konverteeritavad võlakohustused
Kokku
Võlad ja ettemaksed
Võlad tarnijatele
Võlad töövõtjatele
Maksuvõlad
Muud võlad
Saadud ettemaksed
Kokku
Lühiajalised eraldised
Lühiajalised kohustused kokku
Pikaajalised kohustused
Pikaajalised laenukohustused
Laenud, võlakirjad ja kapitalirendi kohustused
Konverteeritavad võlakohustused
Kokku
Muud pikaajalised võlad
Pikaajalised eraldised
Pikaajalised kohustused kokku
Kohustused kokku
Omakapital
Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses (raamatupidamiskohustuslane, kellel puudub aktsia- või osakapital, asendab selle analoogilise omakapitali kategooriat iseloomustava kirjega)
Ülekurss
Oma osad või aktsiad (miinus)
Kohustuslik reservkapital
Muud reservid
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)
Aruandeaasta kasum (kahjum)
Omakapital kokku
Passiva (kohustused ja omakapital) kokku

Allikas: (RPS 2014 lisa 1)

Lisa 10. Kasumiaruandeskeem 1 (23. märts 2014)

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

Allikas: (RPS 2014 lisa 2)

Lisa 11. Kasumiaruandeskeem 2 (23. märts 2014)

Müügitulu
Müüdud toodangu (kaupade, teenuste) kulu
Brutokasum (-kahjum)
Turustuskulud
Üldhalduskulud
Muud äritulud
Muud ärikulud
Ärikasum (-kahjum)
Finantstulud ja -kulud
<ul style="list-style-type: none"> finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt intressikulud kasum (kahjum) valuutakursi muutusest muud finantstulud ja -kulud
Kokku finantstulud ja -kulud
Kasum (kahjum) enne maksustamist
Tulumaks
Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Allikas: (RPS 2014 lisa 2)