

**TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL
TALLINNA KOLLEDŽ**

Majandusarvestus

Elina Einholm

**PAKENDIARVESTUSE ARENDAMINE PAKENDISEADUSE
NÕUETEST LÄHTUVALT (ETTEVÕTETE KAKS KOKKA OÜ
JA LINDENS GROUP OÜ NÄITEL)**

Lõputöö

Juhendaja: Ester Vahtre, *EMBA*

Tallinn 2016

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. ÜLEVAADE PAKENDIARUANDLUSEST	5
1.1. Olukorra kirjeldus.....	5
1.2. Pakendid ja nende liigid	9
1.3. Pakendi eest makstavad tasud.....	13
2. PAKENDIARVESTUSE KORRALDAMINE	20
2.1. Pakendiarvestuse sisekorraeskirjade koostamine	22
2.2. Kaks Kokka OÜ pakendiarvestus.....	25
2.3. Lindens Group OÜ pakendiarvestus	31
2.4. Aruandluse esitamine	32
2.5. Westaqua-Invest OÜ pakendiarvestus- ja aruandlus	38
3. SEADUSEMUUDATUSTE ANALÜÜS	41
3.1. Seadusemuudatuse tagajärjed	41
3.2. Ettepanekud	48
KOKKUVÕTE	50
VIIDATUD ALLIKAD	52
LISAD	54
Lisa 1. Euroopa Komisjoni direktiiv 2013/2/EL	54
Lisa 2. Tagatisraha märgistused	57
Lisa 3. Kaks Kokka OÜ sisekorraeskiri.....	58
Lisa 4. Lindens Group OÜ sisekorraeskiri	61
Lisa 5. Tarmo Rahkama intervjuu „Pakendiaruande auditeerimine“	64
Lisa 6. Alder Harkmanni intervjuu „Pakendiaruanded“	65
SUMMARY	66

SISSEJUHATUS

Käesoleva lõputöö teema on „Pakendiarvestuse arendamine pakendiseaduse nõuetest lähtuvalt (ettevõtete Kaks Kokka OÜ ja Lindens Group OÜ näitel)“. Antud teema on valitud, sest alates 1. jaanuarist 2015 jõustus pakendiseaduse redaktsioon, mille kõige olulisemaks muudatuseks oli kohustus auditeerida pakendiaruandlust. See tõi kaasa olukorra, kus väga suur osa ettevõtjaid pidid oma arvestuspõhimõtteid ja protseduure korrastama, kuna paljud ettevõtjad ei olnud selle ajani pakendite üle arvestuse pidamise kohustusest teadlikud või olid tahtlikult jätnud kohustused täitmata. Nii tegutsevad kui ka uued ettevõtted, kes selle ajani oma kohustusi ei täitnud, hakkasid looma ettevõttele pakendeid reguleerivaid arvestuspõhimõtteid ning välja töötama pakendiarvestuseks vajalikke süsteeme.

Seadusemuudatuse kohta oli väga palju vastakaid arvamusi. Riigi seisukohalt oli tegemist tuluallikaga ning riigi sooviks oli muuta ettevõtteid teadlikumaks looduse hoidmisest ning suunata ettevõtteid kasutama võimalusel vähem pakendeid või neid rohkem taaskasutama. Väikese ning keskmise suurusega ettevõtetele oli seadusemuudatuse näol tegu suure ajalise ning ebamõistlikult suure rahalise koormusega. Audiitoritele tõi seadusemuudatus kaasa ootamatult suure halduskoormuse tõusu.

Käesoleva töö uurimisobjektiks on 1. jaanuaril 2015. aastal kehtima hakanud seadusemuudatus ning selle mõju eelkõige väikese ja keskmise suurusega ettevõtetele.

Lõputöö eesmärgiks on välja töötada arvestusjuhend lähtuvalt pakendiseaduse nõuetest väikesele ettevõttele.

Eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:

- 1) anda ülevaade pakenditest ja nendega seotud mõistetest;
- 2) kirjeldada pakendite käitlemist reguleerivate sisekorraeeskirjade ja pakendiarvestuseks vajalike töötabelite välja töötamist vaadeldud ettevõtetele;
- 3) kirjeldada aruandluse esitamise protsessi;
- 4) analüüsida seadusemuudatusega kaasnenud muutuseid ning probleeme.

Töö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis antakse ülevaade pakenditest, teises peatükis valitud ettevõtete pakendiarvestusest ning kolmandas peatükis analüüsitakse seadusemuudatusi.

Esimeses peatükis antakse ülevaade hetkeolukorrast, pakendite kriteeriumitest ja nende liigitamisest. Lisaks selgitatakse, kuidas määratakse maksustamisele kuuluva pakendijäätmete massi ning antakse ülevaade tasudest ja nende suurusest, mida ettevõtte on kohustatud pakendijäätmete eest maksma.

Teises peatükis kirjeldatakse lühidalt lõputöös vaadeldud ettevõtteid, antakse ülevaade pakendite käitlemise sisekorraeskirjade ja pakendiarvestuseks vajalike tötabelite koostamise tööprotsessist, kontrollkaalumistest ning aruandluse esitamisest taaskasutusorganisatsioonidele.

Kolmandas peatükis analüüsitakse seadusemuudatustega kaasnenud probleeme, seadusemuudatuste põhjuseid ja tagajärgi.

Lähteinformatsioonist suur osa andmeid tuleb ettevõtetest, kelle näitel autor antud tööd kirjutab. Töö koostamisel on tuginetud peamiselt eestikeelsetele allikatele, sest antud teema kohta ei ole oluliselt võõrkeelseid allikaid, kuna aruandlus peab vastama eelkõige Eesti Vabariigi seadustele ja Euroopa Liidu direktiividele ning need allikad on eesti keeles saadaval. Seega kasutatud allikateks on Euroopa Liidu direktiivid, Eesti Vabariigi seadused, seaduste rakendusaktid ja määrused, erialane ajakirjandus, Audiitorkogu koolitusmaterjalid, intervjuud vandeaudiitori ja Grant Thornton Baltic OÜ auditijuhi Tarmo Rahkamaga ning Tootjavastutusorganisatsioon OÜ tegevjuhi Alder Harkmanniga.

1. ÜLEVAADE PAKENDIARUANDLUSEST

1.1. Olukorra kirjeldus

Euroopas kasutatakse suurel hulgal erinevaid pakkematerjale, iga inimese kohta ligi 16 tonni materjali aastas. Sellest kogusest ligikaudu 6 tonni muutub jäätmeteks. Kuigi iga aastaga näitab see olukord paranemise märke, siis suur hulk potentsiaalselt taaskasutatavaid materjale nagu metall, puit, klaas, paber ja plastik jäetakse taaskasutamata. 2010. aastal toodeti Euroopa Liidus jäätmeid kokku 2,5 miljardit tonni. Sellest ainult väga väike osa, 36%, taaskasutati. Ülejäänud jäätmed põletati või ladustati prügilatesse, kuigi sellest 600 miljonit tonni oleks saanud ümber töödelda või taaskasutada. Iga inimene Euroopas toodab aastas keskmiselt pool tonni majapidamisjäätmeid. Sellest ainult 40% läheb taaskasutusse või ümbertöötlemisse. Mõnes riigis ladestatakse koguni rohkem kui 80% jäätmetest prügilatesse. [1]

Asutus, kelle ülesandeks ja vastutusalaks on keskkonnapoliitikat välja töötada ning hoolitseda selle teostamise eest, sealhulgas jäätmekäitluspoliitika eest, on Keskkonnaministeerium. Andmete hoidmise ja töötlemise eesmärgil on asutatud pakendiregister. [2]

Keskkonnaministeeriumi koostatud aruannete põhjal on selgunud asjaolu, et pakendiettevõtjate ja taaskasutusorganisatsioonide poolt esitatud andmed pakendijäätmete koguste kohta, mida nad on pakendiregistrile esitanud, erinevad oluliselt sellest, mis andmed on Keskkonnaministeeriumil. Pakendiregistrile esitatud andmete põhjal on pakendikogused lausa neljandiku võrra väiksemad tegelikust pakendijäätmete kogusest, mida Eestis turule lastakse. [3, lk 47] Pakendiseaduse paragrahvi 25 lõige 1 kohaselt on pakendiregister riigi infosüsteemi kuuluv andmekogu, kuhu kantakse ning kus hoitakse ja töödeldakse andmeid turule lastud pakendatud kauba pakendite, tekkinud pakendijäätmete, pakendi korduskasutuse, pakendijäätmete taaskasutamise ning taaskasutamise sihtarvude täitmise kohta. [4, §25]

Taaskasutusorganisatsioon on pakendiseaduse paragrahv 10 prim 1 punktide 1 ja 2 kohaselt keskkonnaministri poolt akrediteeritud juriidiline isik, mille asutajad ja liikmed on

pakendiettevõtjad või nende moodustatud juriidilised isikud, mille liikmed, osanikud või aktsionärid on pakendiettevõtjad. Taaskasutusorganisatsiooni ülesanne on korraldada kohustused üle andnud pakendiettevõtjate pakendi ja pakendijäätmete üleriigilist kogumist ja taaskasutamist ning arendada edasi taaskasutussüsteemi eesmärgiga tagada pakendijäätmete taaskasutamine vähemalt ettenähtud ulatuses. [4, §10]

Eelnevalt nimetatud suurte erinevuste vähendamiseks ja võimaluse korral kõrvaldamiseks jõustus 2015. aasta 1. jaanuaril pakendiseaduse muudatus, mis tõi kõige olulisema punktina kaasa selle, et suurenes oluliselt ettevõtjate arv, kes pidid hakkama esitama auditeeritud aruandeid pakendikoguste kohta. Auditeerida tuli 2014. aasta andmeid pakendijäätmete kohta ning seda juba 2015. aasta 30. juuniks. Varem kehtis auditeerimiskohustus vaid taaskasutusorganisatsioonidele ja nendele ettevõtjatele, kes polnud liitunud taaskasutusorganisatsiooniga ning esitasid oma andmeid otse pakendiregistrile. Seadusemuudatusega laienes auditeerimiskohustus ka neile ettevõtetele, kes lasksid turule ringlusesse plastikpakendeid vähemalt 100 kilogrammi aastas ja/või muust materjalist pakendeid vähemalt 200 kilogrammi aastas. [5]

Seadusemuudatusest tulenevalt pidid kõik ettevõtjad, kes lasid ringlusesse piirmäärast suurema koguse pakendeid, tellima audiitorilt pakendiauditi, kinnitamaks taaskasutusorganisatsioonidele esitatavate andmete õigsust. Audiitorid pidid omakorda auditeerima taaskasutusorganisatsiooni poolt pakendiregistrisse esitatavaid koondaruandeid liitunud pakendiettevõtjate pakendikoguste kohta. Kuna taaskasutusorganisatsioonide aruannete auditeerimise tähtaeg oli 30. juuni, siis nõuti pakendiettevõtjatelt audiitori otsust veelgi varasemaks tähtajaks.

Pakendiettevõtjaks on pakendiseaduse tähenduses isik, kes oma majandus- või kutsetegevuse raames pakendab kaupa, veab sisse või müüb pakendatud kaupa [4, §10]. Pakendiettevõtja mõiste seletuse põhjal võib öelda, et praktiliselt kõik ettevõtjad, kes oma tegevuse käigus puutuvad kokku mingit sorti pakendite ja pakendatud kaubaga, tuleb lugeda pakendiseadusele tuginedes pakendiettevõtjateks.

Vandeaudiitor Kaido Vetevoog on liigitanud pakendiettevõtjad oma kogemuste põhjal kolme rühma [6, lk 16].

- 1) 80% ettevõtete juhtidest teavad, et neil on kohustus pidada pakendikoguste üle arvestust, kuid selle kohta, kuidas pakendiarvestus on korraldatud ja kas kõik andmed on õigesti

deklareeritud, ei oska ettevõtjad sageli täpselt vastata. Teadlikumad ettevõtted on mõne taaskasutusorganisatsiooniga liitunud.

- 2) 10% ettevõtjatest ei tea aruandluse esitamise ja taaskasutamise kohustusest midagi. Nad arvavad, et nende kohustused on täidetud, kui nad korjavad pakendid kokku ja edastavad prügifirmale.
- 3) 10% ettevõtjatest ei tea oma kohustustest midagi ning kuulevad aruande esitamise ja kontrollimise kohustusest esmakordselt.

Ka vandeaudiitor ja Grant Thornton Baltic auditijuht Tarmo Rahkama pidas üheks 2014. aasta pakendiaruandluse auditeerimise kitsaskohaks asjaolu, et paljud ettevõtjad ei teadnud, et nad kuuluvad pakendiettevõtja mõiste alla. Esines mitmeid arusaamatusi, kes ikkagi kuulub pakendiettevõtja mõiste alla. Paljud pakendiettevõtjad olid liitunud taaskasutusorganisatsiooniga ja andnud turult pakendite kokku kogumise kohustuse neile üle ning arvasid, et sellega nende kohustused lõppevad ja ettevõtte ise enam pakendiaruandlusega tegelema ei pea. See on aga eksiarvamus, sest taaskasutusorganisatsiooniga liitudes jääb ettevõtjale jätkuvalt kohustus pidada pakendikoguste üle arvestust ning kogused deklareerida. Taaskasutusorganisatsiooniga liitudes ei vabane ettevõtte arvestuse pidamise kohustusest, nagu sageli arvatakse, vaid ettevõtte vabaneb pakendite kokku kogumise kohustusest ja pakendijäätmete taaskasutustõendite hankimisest. [7]

Kui pakendiettevõtja ringlusesse lastud pakendi ja pakendijäätmete kogused jäävad alla seaduses nimetatud piirmäärade, siis on pakendiettevõtja seaduse alusel vabastatud pakendi ja pakendijäätmete kogumisest, taaskasutamisest ning keegi otseselt ei kontrolli ka seda, kas ja kui täpselt pakendimassi üle arvestust peetakse. Siiski võib öelda, et pakendiettevõtjal säilib kohustus pidada arvestust ringlusesse lastud pakendikoguste üle, et teada, millal seadusega kehtestatud piirmäärad ületatakse ning vajadusel peab olema ettevõtte suuteline järelevalveorganisatsioonidele tõestama, et kogused ei ole piisavalt suured, et ulatuda kehtestatud piirmäärani või ettevõtte ei lase pakendeid turule Eestis, vaid viiakse kogu kaup Eestist välja ning ollakse kohustustest vabastatud. Antud kontekstis on järelevalvega tegelevateks asutusteks Keskkonnainspeksioon ja Maksu- ja Tolliamet. [3, lk 48]

Pakendiaruandluse audiitorkontrolli eesmärgiks on anda hinnang ettevõtte pakendiaruandluse kohta ja kinnitada, et see vastab pakendiseadusest tulenevatele nõuetele. Pakendiauditi eesmärgiks on suurendada kindlustunnet, et pakendiarvestust on peetud õigesti ja esitatav aruanne ei sisalda olulisi vigu. [8]

2015. aasta jaanuaris jõustunud seadusemuudatuse eesmärgiks oli peamiselt ettevõtete pakendiaruandluse korrastamine ning tõsta pakendiettevõtjate poolt esitatava informatsiooni kvaliteeti. Samuti aidata vähendada ebavõrdset konkurentsi ettevõtete vahel, kuna oli ettevõtteid, kes juba enne seadusemuudatuse jõustumist ning audiitorkontrolli kohustuslikuks muutumist pidasid pakendikoguste üle arvestust, esitasid deklaratsioone, kulutasid selleks aega ja ressursse ning maksid vastavalt pakendimassile tasusid ja aktsiise, samas kui teised ettevõtted ei tegelenud pakendikoguste üle arvestuse pidamisega ega deklaratsioonide esitamisega ja pääsesid kõikidest sellega seotud kuludest ilma, et neile oleks otseselt sanktsioone rakendatud. [8]

Juba 24. septembril 2015. aastal, vähem kui aasta peale seadusemuudatuse jõustumist, saatis Keskkonnaministeerium kooskõlastamiseks järjekordse pakendiseaduse muutmise seaduse eelnõu, milles sooviti muuta pakendiseaduse paragrahvi 24 prim 1 lõige 3 ja 4 sisu, sest andmeid analüüsid saadi aru, et 1. jaanuaril 2015. aastal jõustunud seadusemuudatus oli ebamõistlikult madalate piirmääradega ja seadusemuudatusega tekkinud audiitorkontrolli kohustus oli suurele hulga ettevõtetele liiga kulukas võrreldes nende ettevõtete tuludega. [9]

Täpsemalt selgus hilisema pakendiregistri andmete analüüsimise käigus, et neid pakendiettevõtjaid, kes lasevad turule kuni viis tonni pakendit, on küll arvuliselt märkimisväärne hulk ehk ligi 2000 ettevõtet, kuid nende turule lastava pakendimassi osakaal on vaid kuni 4% kogu turule lastavast pakendikogusest. Võttes arvesse asjaolu, et ka pakendikoguste auditeerimisel on lubatud vea piiriks 5%, jääb kuni 5 tonni turule laskvate ettevõtete osakaal lubatud vea piiridesse ning seetõttu oleks mõistlik antud ettevõtted vabastada kohustuslikust audiitorkontrollist ja selleks tõsta pakendimassi piirmäära. [10]

Uus seadusemuudatus võeti Riigikogus vastu 9. detsembril 2015. aastal ning seadusemuudatus jõustus 1. jaanuaril 2016. aastal. Analüüsi tulemusena otsustati oluliselt tõsta kohustusliku audiitorkontrolli pakendimassi piirmäära ning uueks piirmääraks kehtestati seadusemuudatuse järgi viis tonni või rohkem pakendimassi aastas ning ettevõtted, kelle pakendimass oli 2015. aastal kuni viis tonni aastas, ei pea 2016. aastal enam alustama protsessi 2015. aasta pakendiandmete auditeerimiseks. [9]

Teine muudatus puudutas audiitori töövõtu tingimusi. Kui eelmise seaduse kohaselt sai pakendiaruande audiitorkontrolli läbi viia piiratud või põhjendatud kindlustandva töövõtuna, sõltuvalt ringlusesse lastavast pakendimassist ja sellest, kas pakendiettevõtja oli liitunud mõne

taaskasutusorganisatsiooniga ja oma kohustused neile üle andnud või mitte, siis uue seaduse järgi ei sõltu enam audiitori töövõtt sellest, kas kohustused on üle antud või mitte. Pakendiaruande audiitorkontrolli viiakse uue seaduse kohaselt läbi ainult piiratud kindlustandva töövõtuna. [11]

Põhjendatud kindlustandva töövõtu eesmärgiks on töövõtu asjaolude korral vähendada riski aktsepteeritavalt madala tasemeni ja piiratud kindlustandva töövõtu eesmärgiks on riski vähendamine töövõtu asjaolude juures aktsepteeritava tasemeni, kuid piiratud kindlustandva töövõtu puhul on risk suurem kui põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul [12]. Piiratud ja põhjendatud kindlustandva töövõtu vahe seisneb ka tulemuse esitamise viisis [13, lk 22]. Piiratud kindlustandva töövõtu korral avaldatakse kokkuvõtte negatiivses vormis ja põhjendatud kindlustandva töövõtu korral positiivses vormis [14, lk 7].

Põhjendatud kindlustandva töövõtu asendamine piiratud kindlustandva töövõtuga mõjutab peamiselt nelja taaskasutusorganisatsiooni ning umbes sadat ettevõtet. Samuti leiti eelmises seaduses ebakõla, millel varem tähelepanu ei pööratud. Nimelt pidid taaskasutusorganisatsioonid korraldama oma pakendiaruannete auditeerimise põhjendatud kindlustandva töövõtuna, kuid oma andmed said nad pakendiettevõtjatelt, kes pidid oma pakendiaruandluse auditeerimise korraldama piiratud kindlustandva töövõtuna. Leiti, et taaskasutusorganisatsioonidelt ei saa nõuda põhjendatud kindlustandvat töövõttu, kui pakendiettevõtjatelt saadud sisend on vähem täpsem. [11]

2015. aastal jõustunud seadusemuudatuse ja selle tagajärjel tekkinud suure tähelepanu tõttu said paljud ettevõtted, kes varem oma kohustustega kursis polnud, oma kohustustest teadlikumaks, liitusid mõne taaskasutusorganisatsioonidega ning korrastasid või töötasid välja oma arvestusprotseduurid ja -süsteemid pakendiarvestuse pidamiseks. See annab põhjust loota, et arvestust peetakse järjepidevalt edasi ning esitatakse võimalikult täpseid aruandeid pakendikoguste kohta, sõltumata sellest, et alates 2016. aasta jaanuarist kehtiva pakendiseaduse järgi on taas väga suur hulk pakendiettevõtjaid audiitorkontrolli kohustusest vabastatud.

1.2. Pakendid ja nende liigid

Pakendiseaduse paragrahvi 2 lõige 1 kohaselt on pakend mis tahes materjalist valmistatud toode, mida kasutatakse kauba mahutamiseks, kaitsmiseks, käsitlemiseks, kättetoimetamiseks või

esitlemiseks selle kauba olelusringi vältel: toormest kuni valmiskaubani ning tootja käest tarbija kätte jõudmiseni. Pakendiks loetakse ka eelmainitud eesmärgil kasutatavaid ühekorrapakendeid. [4, §2] Tühja pakendit, kuhu ettevõtte ei ole oma kaupa pakendanud, ei loeta seaduse mõistes veel pakendiks. See tähendab, et kui ostetakse 100 ühekordset plasttaldrikut, toidukarpi või kohvitopsi, siis seni ei ole tegu pakendiga, kuni seda ei ole kasutatud pakendiseaduses mainitud eesmärkidel ja viisidel ning pakendit ei ole koos kaubaga lõpptarbijale üle antud ja turule ringlusesse lastud.

Pakendiseaduse paragrahv 2 lõige 2 punktid 1-3 selgitavad täpselt, millised on kriteeriumid, et toodet määrata pakendiks [4, §2].

1. Toode loetakse pakendiks, kui see vastab paragrahv 2 lõikes 1 sätestatud määratlusele, piiramata seejuures muid võimalikke pakendi kasutamise funktsioone, välja arvatud olukord, kui pakend on selles oleva toote lahutamatu osa ning peab sisaldama, toetama või säilitama toodet ja selle osi kogu nende kasutusea jooksul ning kui pakend ja selles olev toode on mõeldud koos kasutamiseks, tarbimiseks või äraviskamiseks.
2. Toode, mis on kujundatud ja määratud müügikohas täitmiseks, ja ühekordseks kasutamiseks mõeldud toode, mida müüakse, mis on täidetud või mis on määratud müügikohas täitmiseks, loetakse pakendiks, kui see toode täidab pakendi funktsiooni.
3. Pakendi komponendid ja pakendiga püsivalt ühendatud lisaelemendid loetakse selle pakendi osadeks, millega nad on ühendatud. Ühtlasi loetakse pakendiks lisaelement, mis ripub vahetult toote küljes või on toote külge kinnitatud ja täidab pakendi funktsiooni, välja arvatud juhul, kui see element on toote lahutamatu osa ning on mõeldud tarbimiseks või äraviskamiseks koos tootega.

Euroopa Komisjoni direktiivi 2013/2/EL esimeses lisas on kirjeldatud, millisel juhul pakendiseaduse paragrahv 2 lõige 2 punktide 1-3 puhul on tegu pakendiga ning millisel juhul mitte. Nimekiri on välja toodud lisades (Lisa 1), kuid kindlasti ei ole antud nimekiri kõikehõlmav ja küsitavusi, mida antud nimekirjas ei ole eraldi välja toodud, on jätkuvalt. [15]

Pakendid saab liigitada mitmete erinevate kriteeriumite alusel. Esimeseks ja sageli kõige arusaadavamaks pakendite liigitamise kriteeriumiks on pakendi materjal.

Pakendiseaduse paragrahv 3 lõige 3 punktide 1-6 järgi saab eristada kuut liiki pakendimaterjale. Nendeks on klaas, plastik, paber ja kartong, sealhulgas kihiline kartong, metall, puit, muu

materjal. [4, §3] Muu materjali hulka kuuluvad kõik need materjalid, mida loetelus eraldi ei ole välja toodud. Muuks pakendimaterjaliks võib lugeda näiteks tekstiili.

Pakendeid on võimalik liigitada pakendiseaduse paragrahv 3 lõige 1 punktidele 1-3 tuginedes nende eesmärkide alusel [4, §3].

1. Müügipakend ehk esmane pakend – lõppkasutajale või tarbijale müügikohas üleandmiseks määratud müügiühiku osa. Müügipakendiks loetakse ka pakendiseaduse paragrahv 2 lõike 2 punktis 2 nimetatud pakend.
2. Rühmapakend ehk teisene pakend – mõeldud teatud hulga müügiühikute rühmitamiseks müügikohas, sõltumata sellest, kas rühmapakend müüakse koos kaubaga lõppkasutajale või tarbijale või kasutatakse seda vaid kauba käsitsemise lihtsustamiseks, kauba kaitsmiseks või esitlemiseks, kusjuures rühmapakendit on võimalik eemaldada toote omadusi muutmata.
3. Veopakend ehk kolmandane pakend – mõeldud teatud arvu müügiühikute või rühmapakendis kaupade käsitsemiseks ja veoks, et vältida veol kauba füüsilisi kahjustusi. Veopakendite alla ei kuulu maantee-, raudtee-, mere- ja õhuveokonteinerid. Üldjuhul veopakend ei jõua lõpptarbijani.

Selleks, et liigitust lahti seletada, saab tuua näite Lindens Group OÜ kohta. Lindens Group OÜ-le saabub kaup puidust kaubaalustel, mis on veopakendiks. Kaubaalustele on paigutatud teatud hulk rühmapakendeid. Rühmapakenditeks on vaadeldud juhul pappkastid, mille eesmärgiks on kindla arvu müügipakendite rühmitamine sortide kaupa ning lihtsustada müügipakendite transporti. Igasse rühmapakendisse on paigutatud 12 müügipakendit ehk pudelit, mis on mõeldud lõpptarbijale üleandmiseks.

Seda liigitust on peetud ka üheks riskikohaks pakendiaruandluses. Paljud ettevõtjad ei saa täpselt aru, millised pakendid neil ettevõtluses kasutusel on, kas müügi-, rühma- või veopakendid. Seetõttu peetakse sageli küll müügipakendite üle suhteliselt täpset arvestust, kuid teist liiki pakendite üle on keeruline arvestust pidada või need pakendid unustatakse täiesti ära. Sageli võib rühma- ja veopakendite mass olla müügipakendite massist oluliselt suurem, mis tekitabki pakendiarvestusse olulise vea ning ei võimalda audiitoril anda pakendiaruande kohta positiivset järeldusotsust. [8]

Sõltuvalt sellest, mitu korda saab eelnevalt mainitud pakendeid (müügi-, rühma- ja veopakendeid) kasutada, jagunevad pakendid omakorda pakendiseaduse paragrahv 3 lõige 2 punktide 1-2 põhjal kahte rühma.

1. Korduskasutuspakend – pakend, mis on mõeldud ja kavandatud läbima oma olemusringi jooksul korduskasutusüsteemis vähemalt mitu käiku või ringi, sõltuvalt pakendi kasutusotstarbest, -võimalusest ja -kõlblikkusest [4, §3]. Vastavalt pakendiseaduse paragrahv 6-le on pakendi korduskasutus mis tahes toiming, mille käigus korduskasutuspakend täidetakse uuesti või kasutatakse pakendit algselt mõeldud otstarbeks, tehes seda turul leiduvate ning pakendi uuesti täitmist võimaldavate abitoodete abil või selliste abitoodete abita. Selline korduvalt kasutatud pakend muutub pakendijäätmeteks, kui ta ei kuulu enam korduskasutusele. [4, §6] Pakendijäätmed on vastavalt pakendiseaduse paragrahv 4-le mis tahes pakend või pakendimaterjal, mis muutub pärast pakendi kasutamist jäätmeteks jäätmeseaduse §2 tähenduses [4, §4]. Jäätmeseaduse §2 punktide 1-2 mõistes on jäätmed mis tahes vallasasi või kinnistatud laev, mille valdaja on ära visanud, kavatseb seda teha või on kohustatud seda tegema. Äraviskamine tähendab vallasasja kasutuselt kõrvaldamist, loobumist selle kasutusele võtmisest või kasutuseta hoidmist, kui selle kasutusele võtmine ei ole tehniliselt võimalik, majanduslikest või keskkonnakaitselistest asjaoludest tulenevalt mõistlik. [16, §2] Pakendijäätmeteks ei loeta pakendi ja pakendimaterjali tootmisel tekkinud jääke [4, §4]. Pakendeid, mida ei ole kasutusele võetud ja kaubaga täidetud, sest nad praak- või avariilised pakendid tootmises, ei loeta pakendijäätmeteks, sest nad ei ole kunagi pakendiseadusest tulenevat pakendi funktsiooni täitnud [17]. Korduskasutuspakenditeks on näiteks kaubaalused, kanistrid ning balloonid.
2. Ühekorrapakend – Pakend, mis on mõeldud üksnes ühekordseks kasutamiseks [4, §3]. Ühekorrapakend muutub jäätmeks kohe pärast selle kasutamist ja üldiselt seda enam uuesti ei kasutata. Ühekorrapakenditeks on näiteks piimapaki kile, jogurtitopsid, saiakotid ja küpsisekarbid. Sageli võib tekkida inimestel valearvamus, et kui ta ostab poest purgisuppi ning tarbib antud toote ära, kuid kasutab purki hiljem edasi, siis oleks justkui tegu korduskasutuspakendiga, kuid seaduse mõistes tegu siiski ühekorrapakendiga.

Korduskasutuspakenditele on kehtestatud üldised tehnilised standardid. Näiteks pakendid, millele on kehtestatud tagatisraha ning mille süsteemimärgi juures on ka mäрге „korduskasutatav“, on mõeldud korduskasutamiseks. Klaaspudelid, millel vastav mäрге puudub,

loetakse tagatisrahasüsteemis ühekorrapakenditeks. See toob omakorda kaasa selle, et pärast kokku kogumist need purustatakse ning kasutatakse uute klaastoodete tootmiseks. [17]

Nii korduskasutus- kui ka ühekorrapakenditele kehtestatakse tagatisrahasid. Pakendile määratud tagatisrahaks on ühe müügiühiku hinnale lisatud pakendit väärtustav tasu ühe pakendi eest [4, §21]. Tagatisrahale käibemaksu ei lisata. Pakendile kehtestatud tagatisraha puhul peab pakendiette võtja tagama, et kauba müügihinnale oleks tagatisraha lisatud kogu müügitsükli käigus ning tagasiarvestused tehakse iga tagastamistehingu käigus [18, lk 9]. Tagatisraha ei kehtestata [4, §21]:

- eksporditud pakendile, kui selle väljavedu on tõendatud ekspordi tollideklaratsiooniga;
- pakendile, mis toimetatakse Eestist teise liikmesriiki, sealhulgas pakend, mis toimetatakse välisreise tegeva vee- või õhusõiduki pardal reisijale kaasamüüdavaks kaubaks;
- pakenditele, mille maht on 3,0 liitrit või suurem, ja pakendile, mille maht on kui 0,1 liitrit või väiksem;
- pakendile, mille tagasivõtmine ei ole tehniliselt võimalik.

Vastavalt hetkel kehtivale pakendi tagatisraha suuruse määrusele on kehtestatud pakenditele tagatisraha suurusega 0,10 eurot [19]. Pakendiette võtja, kes laseb turule pakendatud kaupa, kannab pakendile, millele on kehtestatud tagatisraha, või pakendi etiketile tagatisraha märgi [4, §23]. Pakendile, millele on kehtestatud tagatisraha, on kehtestatud tagatisraha märgid (Lisa 2) arvestades taaskasutusorganisatsiooni ettepanekuid [20]. Tagatisraha märgistused on erinevad sõltuvalt pakendi suurusest, materjalist ning sellest, kas tegu on korduskasutus- või ühekorrapakendiga.

1.3. Pakendi eest makstavad tasud

Selleks, et oleks võimalik välja arvutada ja teada saada, kui palju on kohustust maksta aktsiisi ja/või taaskasutusorganisatsioonile tasusid, tuleb esmalt kindlaks määrata, kui palju on maksustatava pakendi mass.

Pakendi massi määramisel võetakse arvesse aktsiisiga maksustatava pakendi mass koos selle komponentide ja pakendiga liidetud lisaelementidega nagu korgid, tihendid, sildid, kinnitusklambrid ja muud, ilma selles sisalduva kaubata. [21, §2]

Kui pakend koosneb erinevatest materjalidest ja need on üksteisest käsitsi eraldatavad, siis määratakse pakendi mass iga eraldatava pakendimaterjali liigi kohta eraldi, välja arvatud juhul, kui eraldatavad osad moodustavad pakendi kogumassist vähem kui 10%. Sel juhul arvatakse pakendi komponentide ja lisaelementide mass valdava pakendimaterjali liigi massi hulka. [21, §2]

Turule lastud pakendikoguse hulka ei arvestata korduskasutuspakendeid, sest need ei muutu peale kasutamist jäätmeks. Korduskasutuspakendeid arvestatakse turule lastud pakendikoguse hulka alles siis, kui neid ole võimalik enam rohkem kasutada algselt mõeldud otstarbeks, need muutuvad jäätmeks ning kõrvaldatakse kasutusest. [22] Pakendikoguse hulka ei arvestata pakendeid, mida ettevõtte viib maalt välja (sh ekspordib), kuna need pakendid ei satu Eestisse ringlusesse [3, lk 48].

Eelneva teksti põhjal saab öelda, et turule lastud pakendite koguse saab teada liites kokku kogu kauba pakendamiseks ja omatarbeks vajaliku pakendikoguse ning maaletoodud (sh imporditud) pakendikoguse ning lahutades sellest maha korduvkasutatava pakendi massi (kuni neid on võimalik uuesti kasutada) ning maalt välja viidud (sh eksporditud) pakendi koguse.

Vastavalt pakendiaktsiisi seaduse paragrahv 1-le maksustatakse aktsiisiga Eestis turule lastud kauba pakend, teisest Euroopa Liidu liikmesriigist soetatud ja imporditud pakend [23, §1]. Aktsiisimäärad (vt Tabel 1) on kõigile kättesaadavad pakendiaktsiisi seaduse lisast [23].

Pakendiaktsiisi seaduse paragrahv 5 kohaselt on aktsiisimaksjateks [23, §5].

1. Imporditud kauba pakendilt maksab aktsiisi isik, kelle poolt või kelle eest deklareeritakse kaup vabasse ringlusesse lubamise tolliprotseduurile ühenduse tolliseadustiku mõistes. Muudel juhtudel maksab sisseveetud kauba pakendi pealt aktsiisi isik, kellel tekib tollivõlg ühenduse tolliseadustiku mõistes või kes kasutas pakendit omatarbeks või kelle taotlusel hävitati pakend Eestis.
2. Eestis pakendatud kauba pakendilt maksab aktsiisi isik, kes laseb pakendatud kauba Eestis esmakordselt turule ning teeb selle kättesaadavaks levitamiseks või kasutamiseks.

3. Teisest liikmesriigist soetatud pakendilt maksab aktsiisi pakendit soetanud isik.

Tabel 1. Aktsiisimäärad

Maksustatav pakend	Aktsiisimäär eurodes kg kohta	Aktsiisimäär eurodes tonni kohta
Klaas	0,6	600
Plast	2,5	2 500
Metall	2,5	2 500
Paber ja kartong, k.a kihiline kartong	1,2	1 200
Puit	1,2	1 200

Allikas: [23]

Pakendiaktsiisi makstakse Maksu- ja Tolliametile aktsiisideklaratsiooni alusel maksustamise perioodile järgneva kuu 15. päevaks [23, §7]. Maksu- ja Tolliametile makstava pakendiaktsiisi tasumise alternatiiviks on liituda mõne Eestis akrediteeritud taaskasutusorganisatsiooniga.

Ettevõttel on taaskasutuskohustuse täitmiseks mitmeid variante. Ettevõttel on võimalik ise oma pakendijäätmed tarbijalt tagasi koguda ning vastutada täielikult taaskasutusmäärade täitmise eest. Kui taaskasutusmäärad jäävad osaliselt täitmata, siis tuleb maksta pakendiaktsiisi. Teine võimalus on liituda taaskasutusorganisatsiooniga ja anda neile üle aruandluse, tagasivõtu (välja arvatud tagatisrahaga pakendi), kogumise ja taaskasutamise kohustus. Kasulik oleks taaskasutusorganisatsiooniga liituda neil ettevõtetel, kellel oma tegevuse tõttu ei oleks kuidagi võimalik ise oma pakendeid ja pakendijäätmeid tarbijalt kokku koguda ja taaskasutusmäärasid täita, näiteks ettevõtted, kellel on suur jaemüügivõrgustik. [18, lk 3] Ettevõttel, kes on liitunud taaskasutusorganisatsiooniga ning kes suudab mingi osa pakenditest ise kokku koguda, on võimalik anda ise kokku kogutud pakendid üle taaskasutusorganisatsioonile ja saada vastu taaskasutustõend. Selles osas, mida ettevõtte ei ole suutnud ise kokku koguda, on kohustus üle antud taaskasutusorganisatsioonile.

Taaskasutusmäär on pakendijäätmete taaskasutusse suunatav sihtarv [24]. Kehtestatud taaskasutusmäärad on mõeldud täitmiseks kõikidele pakendiettevõtjatele.

Eestis on akrediteeritud taaskasutusorganisatsioone neli. Nendeks on MTÜ Eesti Pakendiringlus, MTÜ Eesti Taaskasutusorganisatsioon, OÜ Tootjavastutusorganisatsioon ja OÜ Eesti

Pandipakend. [25] OÜ Eesti Pandipakend ei tegele kõikide jäätmete kogumisega nagu teised kolm organisatsiooni, vaid ainult pakendite, millele on kehtestatud tagatistrahva ehk pant, kogumise ja taaskasutamisega.

Vastavalt pakendiseaduse paragrahv 17 prim 4 punktis 4 kirjeldatule on kõikide taaskasutusorganisatsioonide kohustuseks kohelda kõiki pakendiettevõtjaid, kes on oma kohustused üle andnud, võrdsetel tingimustel, pakkudes neile samu teenuseid ning koguma võrdsetel tingimustel tasu [4, §17]. Seega kõik taaskasutusorganisatsioonid saavad kehtestada pakendiettevõtjatele samad tariifid pakendiliikide ja –materjalide kohta ning erandeid ei tehta.

Kui ettevõtte on liitunud taaskasutusorganisatsiooniga, siis tekib kohustus maksta pakendimassi pealt tasu taaskasutusorganisatsioonile vastavalt nende poolt kehtestatud tariifidele, eristades seejuures müügipakendite tariife (vt Tabel 2) ning veo- ja rühmapakendite tariife (vt Tabel 3), kuid tariifid on oluliselt madalamad kui Maksu- ja Tolliameti aktsiisimäärad ning ettevõtjale on taaskasutusorganisatsiooniga liitumine kindlasti kasulik.

Tabel 2. Taaskasutusorganisatsiooni tariifid müügipakenditele

Müügipakendi materjal	Tariif eurodes kg kohta	Tariif eurodes tonni kohta
Klaas ja keraamika	0,102	102
Paber ja kartong, sh joogikartong	0,105	105
Plast	0,409	409
Metall	0,256	255,6
Puit	0,041	40,9
Muu materjal	0,409	409

Allikas: [26]

Enamusele rühma- ja veopakenditele on taaskasutusorganisatsioonid lähtudes pakendi materjalist kehtestanud soodsamad tariifid kui müügipakenditele.

Tabel 3. Taaskasutusorganisatsiooni tariifid veo- ja rühmapakenditele

Veo- ja rühmapakendi materjal	Tariif eurodes kg kohta	Tariif eurodes tonni kohta
Paber ja kartong	0,092	92,67
Plast	0,109	108,60

Tabel 3. järg

Metall	0,128	127,80
Puit	0,041	40,90

Allikas: [26]

Taaskasutusorganisatsioonide kehtestatud tariifidele, mis on esitatud tabelis 2 ja 3, lisandub käibemaks, mis hetkel kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt on 20% [24].

Aktiisisumma või taaskasutusorganisatsioonile makstava tasu arvutamiseks on oluline teada Eesti turule ringlusesse lastud pakendijäätmete massi, millist liiki pakenditega on tegu (kas müügipakend või rühma- ja veopakend), millisest materjalist on pakendid ning oluline on teada kehtestatud taaskasutusmäärasid.

Selleks, et saada vabastus pakendiaktsiisi maksmisest, tuleb taaskasutada müügi-, rühma- ja veopakendeid vastavalt kehtestatud taaskasutusmääradele. Erinevate materjalide lõikes kehtestatud taaskasutusmäärad on välja toodud järgnevas tabelis (vt Tabel 4).

Tabel 4. Müügi-, veo- ja rühmapakendite taaskasutusmäärad

Pakendimaterjal	Taaskasutusmäär
Klaas	70%
Plast	55%
Paber ja kartong, sh joogikartong	70%
Metall	60%
Puit	45%

Allikas: [24]

Pakendiettevõtja peab summaarselt taaskasutama vähemalt 60% turule toodud pakendikogustest [22]. Pakendijäätmete puhul, mida on võimalik müüa või põletada, milleks tavaliselt on puitalused, on oluline asjaolu, et kui ettevõtte müüb kellelegi puitaluseid või kasutab neid kütmiseks, siis see on lubatud, sest ükski seadus ei sätesta, et puitaluste müük või nendega kütmine oleks keelatud või karistatav. Oluline on silmas pidada, et ettevõtte taaskasutuskohustus jääb täitmata ja sellist tegevust ei loeta taaskasutuseks, kuna selle tegevuse puhul ei saada vastu taaskasutustõendit. Taaskasutuseks loetakse eelnevalt nimetatud olukord juhul, kui puitaluseid köetakse jäätmeloa alusel. [27]

Selleks, et täpsemalt aru saada aktsiisi ja taaskasutusorganisatsiooni tasu arvutamise korrast ning sellest, kui suured on tasud ja väljaminekud ettevõtete jaoks, on autor koostanud järgmise näite. Ettevõtte laseb Eestis ringlusesse järgnevad kogused müügipakendeid: 200 kilogrammi ehk 0,2 tonni paberit, 90 kilogrammi ehk 0,09 tonni plastikut ja 100 kilogrammi ehk 0,1 tonni puitu. Ettevõttel ei ole oma tegevuse iseärasuste tõttu võimalik oma pakendijäätmeid ise kokku koguda ja taaskasutusmäärasid täita. Seega on ettevõttel võimalus maksta kogu pakendimassi pealt aktsiisi või liituda taaskasutusorganisatsiooniga ja maksta teenustasu vastavalt nende kehtestatud tariifidele .

Tasu summa saab arvutada välja järgneva valemi abil

$$(pakendijäätmete\ mass \times taaskasutusmäär) \times aktsiisimäär\ või\ TKO\ tariif \quad (1)$$

kus *TKO tariif* – taaskasutusorganisatsiooni tariif ühe tonni kohta.

Tasude arvutuskäikude tulemused on järgnevad:

Paberist pakend

Aktsiisi summa: $(0,2\ \text{tonni} \times 70\%) \times 1\ 200\ \text{eurot} = 168\ \text{eurot}$

Tasu taaskasutusorganisatsioonile: $(0,2\ \text{tonni} \times 70\%) \times 105\ \text{eurot} = 14,7\ \text{eurot}$

Plastikust pakend

Aktsiisi summa: $(0,09\ \text{tonni} \times 55\%) \times 2\ 500\ \text{eurot} = 123,75\ \text{eurot}$

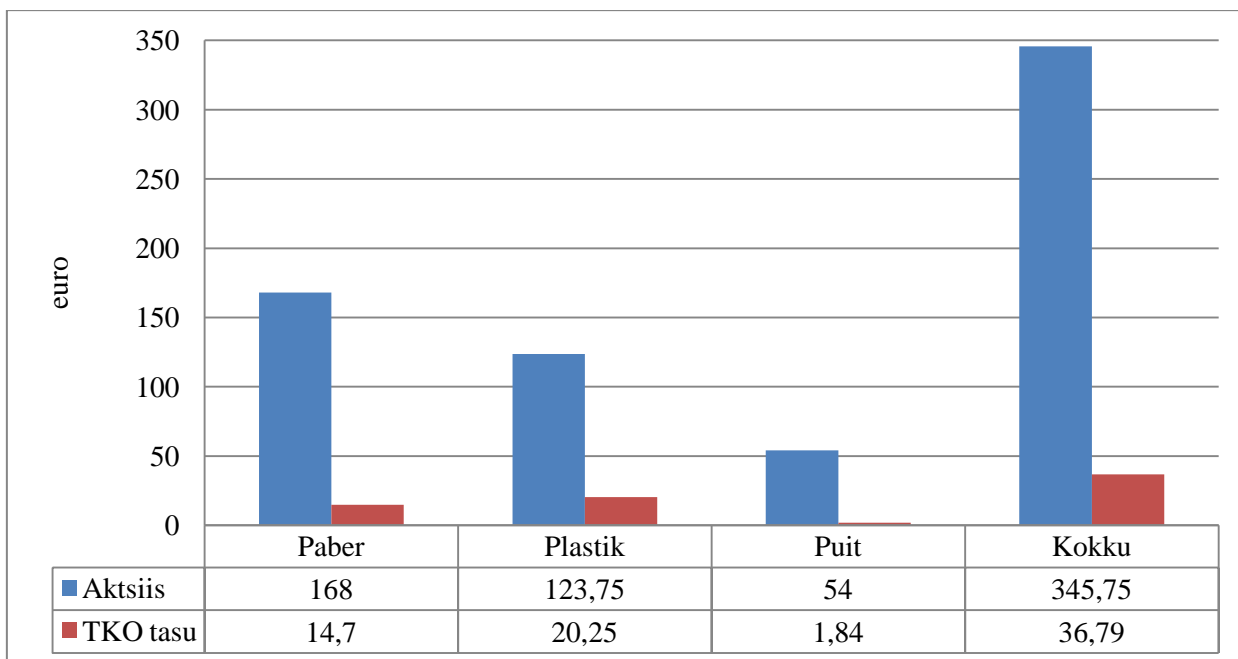
Tasu taaskasutusorganisatsioonile: $(0,09\ \text{tonni} \times 55\%) \times 409\ \text{eurot} = 20,25\ \text{eurot}$

Puidust pakend

Aktsiisi summa: $(0,1\ \text{tonni} \times 45\%) \times 1\ 200\ \text{eurot} = 54\ \text{eurot}$

Tasu taaskasutusorganisatsioonile: $(0,1\ \text{tonni} \times 45\%) \times 40,90\ \text{eurot} = 1,84\ \text{eurot}$

Näiteülesande arvutuskäigu tulemusi illustreerib järgnev joonis (vt Joonis 1).



Joonis 1. Näiteülesande tulemused

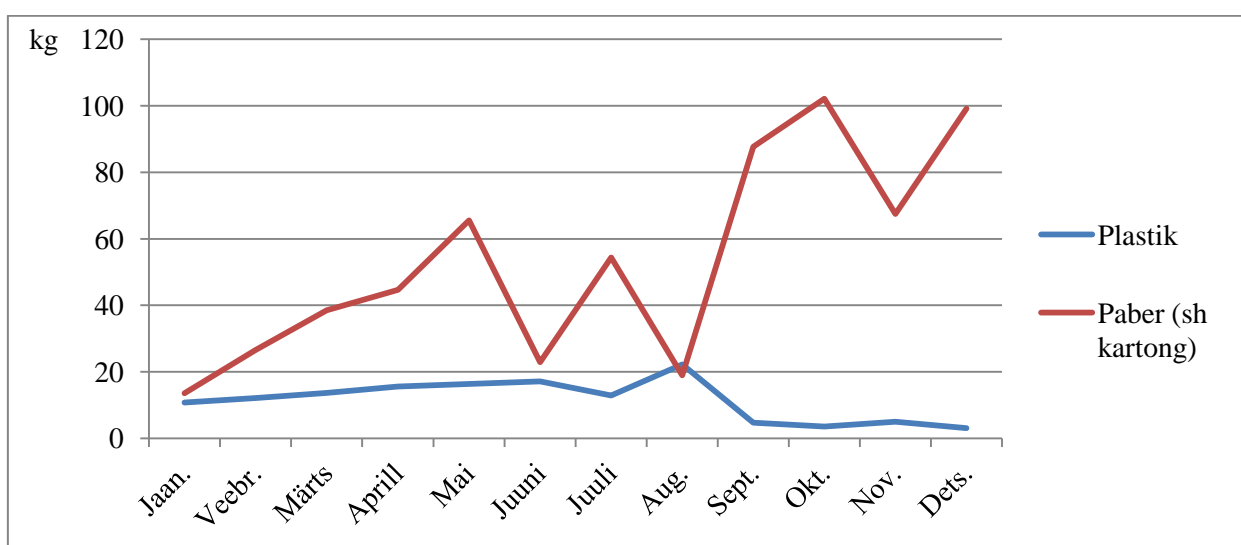
Allikas: Autori arvutused

Eelolevatest arvutustest selgus, et aktsiisi makstes tuleb Maksu- ja Tolliametile tasuda kokku 345,75 eurot pakendiaktsiisi. Kui ettevõtte on liitunud mõne Eesti taaskasutusorganisatsiooniga, tuleb maksta tasu vaid 36,79 eurot (käibemaksukohustuslasest ettevõttele lisandub käibemaks 7,36 eurot). Seega võib öelda, et kahe tulemuse vahe on peaaegu 10 korda. Järelikult võib väita, et taaskasutusorganisatsiooniga on ettevõttel väga kasulik liituda, eriti olukorras, kus pakendid tekivad igapäevategevuse käigus, mitte ühekordse tehingu tulemusel.

2. PAKENDIARVESTUSE KORRALDAMINE

Kaks Kokka OÜ on 16. aprillil 2014. aastal asutatud, kuid 2014. aasta novembris tegutsema hakanud Tallinnas asuv toitlustusettevõtte nimega „Uulits“. Tegemist on küll kiirtoitu valmistava ettevõttega, kuid antud söögikoha eripäraks ja suureks eeliseks konkurentide ees on asjaolu, et nad valmistavad oma toitu väga kvaliteetselt toorainest, sealhulgas valmistades ise kohapeal kõik kastmed, majoneesid ja ketšupid. Ettevõtte tegevus on algusest peale läinud tõusvas joones ja langusmärke praeguseeni oluliselt ei ole. Hetkel on neil avatud üks söögikoht Tallinnas, kuid juba käivad ettevalmistused uue söögikoha avamiseks eelduste kohaselt 2016. aasta kevadel. Lisaks toimub suveperioodil toitlustamine erinevatel väliüritustel ja festivalidel.

Järjest kasvava tuntuse ja eduga kaasneb omakorda suurenev pakendite ja pakendijäätmete hulk, kuna kaupa müüakse toitlustuskohas klientidele kaasa ning nagu eelnevalt mainitud, toitlustatakse mitmesugustel väliüritustel. Kuna ettevõttel on palju erinevaid nii paberist (sh kartongist) kui ka plastikust pakendeid ja kõikide nende kaalud on väga erinevad, siis järgnev joonis (vt Joonis 2) annab täpsema ülevaate sellest, mitu kilogrammi paberist ning mitu kilogrammi plastikust pakendeid on turule lastud.



Joonis 2. Kaks Kokka OÜ pakendimass 2015. aastal

Allikas: Autori koostatud

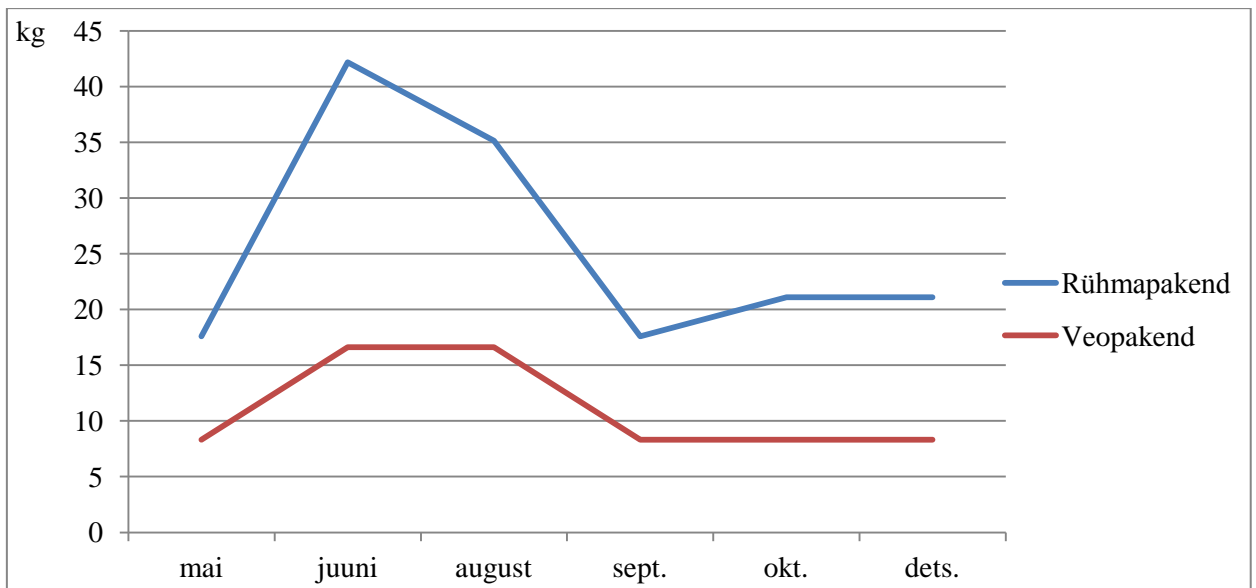
Joonisel 2 on näha, kuidas ettevõtte pakendimass on oluliselt kasvanud võrreldes ettevõtte tegevuse algusega. Kui võtta arvesse asjaolu, et 2016. aastal kevadel avab sama ettevõtte uue söögikoha, võib eeldada, et pakendite kogused kasvavad võrreldes 2015. aasta kogustega lausa 1,5-2 korda, mis tähendab, et aasta lõikes laseb ettevõtte ringlusesse juba märkimisväärse koguse pakendijäätmeid.

Joonisel 2 on näha, et augustis on toimunud plastikust pakendimassi langus ning paberist ja kartongist pakendimassi väga järsk tõus. See olukord on tingitud asjaolust, et ettevõtte otsustas hakata pakendamiseks kasutama vähem plastikust pakendeid ning rohkem paberist ja kartongist pakendeid. Jooniselt on selgelt näha, et plastikust pakendimassi langus ei ole võrreldav sellega, kui suur on paberist ja kartongist pakendimassi tõus. Selline olukord on tekkinud seetõttu, et kartongist pakendiühiku kaal on võrreldes plastikust pakendiühiku kaaluga märkimisväärselt suurem. Näiteks ühe kartongist burgerikarbi kaal võib olla lausa kolm korda suurem kui ühe vahtpolüstüreenist ehk vahtplastist burgerikarbi kaal.

Joonis 2 illustreerib samuti, kuidas novembri pakendikogused on võrreldes oktoobri pakendikogustega suhteliselt järsult langenud. Langus võib olla tingitud mitmesugustest asjaoludest. Vaadates ettevõtte müüginumbreid ja võrreldes neid eelnevate kuudega, on näha, et ettevõtte müük on veidi langenud, mis omakorda tähendab seda, et erinevaid pakendeid kulus vähem ning seega polnud vajadust neid nii suures mahus, nagu varem, juurde soetada. Kuna suvel oli palju erinevaid väliüritusi, kus ettevõtte toitlustas, siis tagamaks piisava pakendite varu, osteti pakendeid suuremates kogustes, mis tähendab, et sügiskuudel on võimalik teatud pakendeid kasutada suvel tagavaraks ostetud varude arvelt.

Lindens Group OÜ on 19. mail 2015. aastal asutatud ettevõtte, kelle tegevuseks on Poolast John Lemoni karastusjookide maaletoomine ja hulгимүүк kauplustele ning toitlustuskohtadele. Tegemist on kõrge mahlasisaldusega ja 100% naturaalsete karastusjookidega. Valikus on hetkel 7 sorti: John Lemon mustsõstar, John Lemon rabarber, John Lemon ploom, John Lemon laim, John Lemon koola, Yerbata Mate ja Yerbata granaatõun.

Ettevõtte pakendikogused, mille pakendimassi on vaja deklareerida, ei ole eriti suures muutumises. Nagu järgneval joonisel näha (vt Joonis 3), on 2015. aastal tellitud igal kuul (v.a juuni ja august) enamjaolt sama kogus karastusjooke, millega kaasneb ka sama kogus rühma- ja veopakendeid.



Joonis 3. 2015. aastal Lindens Group OÜ poolt maaletoodud rühma- ja veopakendite mass

Allikas: Autori koostatud

Jooniselt 3 on välja jäetud juuli ja november, seda seetõttu, et sellel kuul ei ostate kaupi ning ei toodud ka pakendeid maale. Nagu eelolevalt jooniselt näha, on juunis ja augustis pakendimass suurenenud oluliselt nii veo- kui ka rühmapakendite lõikes. See on tingitud olukorrast, et antud kuudel viis ettevõtte paljudesse poodidesse ja toitlustuskohtadesse reklaamiks tootenäidiseid ja seetõttu oli vajadus tuua rohkem karastusjooke maale, millega kaasneb suurem pakendite hulk.

2.1. Pakendiarvestuse sisekorraeskirjade koostamine

Pakendiarvestuse sisekorraeskirjade koostamist ei nõua hetkel ükski Eestis kehtiv seadus ning ettevõtetel ei ole kohustust sisekorraeskirju kirja panna. Pakendiarvestuse sisekorraeskirjade või pakendite käitlemist reguleeriva juhendi, kuidas ettevõtte seda dokumenti nimetada soovib, koostamine oleks siiski soovituslik ning teatud olukordades võib selle dokumendi olemasolu ettevõttele kasuks tulla. Sisekorraeskirjade olemasolu annab võimaluse vältida probleeme, mis võivad tekkida olukorras, kus on mõne reegli või ettekirjutuse vastu eksitud, kuid ei ole ühtegi dokumenti, millele tugineda, mis reguleeriks õiguseid ja kohustusi ning kus oleks ära määratud võimalike eksimuste eest vastutavad isikud.

Ettevõtte pakendiarvestuse sisekorraeskirjade peamiseks eesmärgiks on reguleerida pakendite käitlemist ning pakendiliikide ja pakendimaterjali lõikes pakendimassi üle arvestuse pidamise korda ettevõttes. Pakendiarvestuse sisekorraeskiri peab kindlasti vastama seadustele, eelkõige

pakendiseadusele ja jäätmeseadusele. Tähelepanu tuleks pöörata sellele, et sisekorraeeskirju koostades ei ole otstarbekas sõna-sõnalt ümber kirjutada seadusi või seaduste paragrahve, kuna see toob endaga kaasa olukorra, kus iga kord, kui seaduse sisu või ainult seaduse sõnastust muudetakse, tuleb omakorda muuta sisekorraeeskirju ja need seadusemuudatusega kooskõlla viia. Mõistlik oleks viidata üldiselt seadusele, millest lähtutakse ja millele pakendiarvestuse sisekorraeeskiri tugineb, sest kokkuvõttes on seadus mõeldud täitmiseks.

Pakendiarvestuse sisekorraeeskirjadesse tuleks kirja panna kõik arvestustega seotud detailid ning kontrollkaalumiste kord ehk kord, kuidas toimib pakendimassi üle arvestuse pidamine. Pakendiarvestuse sisekorraeeskiri peaks olema koostatud nii, et ettevõttega mitteseotud isik oleks võimeline seda lugedes aru saama, kuidas konkreetses ettevõttes on korraldatud pakendite ja pakendijäätmete käitlemine.

Pakendiarvestuse sisekorraeeskirja koostamine tuleks hoolikalt läbi mõelda, sest nii on ettevõttel endal kui ka välistel osapooltel selgem ülevaade sellest, mis kuulub konkreetses ettevõttes pakendite hulka ning kuidas on ettevõttes korraldatud arvestuse pidamine. Samuti on pakendiarvestuse sisekorraeeskiri aluseks hilisemate vaidluste ja probleemide korral, kui seda on tutvustatud pakendiarvestuse ja aruandlusega kokkupuutuvatele isikutele ning need isikud on kinnitanud, et nad on antud eeskirjaga tutvunud. Korralikult koostatud sisekorraeeskiri tagab samuti kindluse olukorras, kus pakendiarvestusega tegelev töötaja peaks töölt lahkuma või puhkusele minema ning tänu sisekorraeeskirjale on puhkuseasendajal või uuel töötajal oluliselt lihtsam sellele kohale tööle asuda ja need tööülesanded üle võtta, sest pakendiarvestuse õigsuse tagamiseks tuleb sellega siiski järjepidevalt tegeleda. Mida pikem vahe jääb pakendiarvestuse pidamise sisse, seda keerulisemaks võib kujuneda hiljem tagantjärele pakendiarvestuse pidamine ja õigete andmetega pakendiaruande esitamine.

Pakendiarvestuse sisekorraeeskirjade koostamisel pidas autor vajalikuks esmalt kirjeldada pakendiarvestusega seotud üldiseid eeskirju. Esmalt tuleks lühidalt selgitada, millises valdkonnas ettevõtte tegutseb ning millise tegevuse käigus tekib ettevõttes pakendeid, kas näiteks kauba impordil Eestisse, omatarbeks kasutamisel, tavapärase tootmis- või müügitegevuse käigus. Tuleks kirja panna, millistel dokumentidel pakendiarvestus põhineb. Pakendiarvestus võib, lähtuvalt ettevõtete ja pakendiarvestuse iseärasustest, põhineda näiteks ostudokumentidel, müügidokumentidel, saatelehtedel, tollideklaratsioonidel ja inventuuridel, sõltuvalt sellest, millistel dokumentidel on olemas vajalikud andmed pakendiarvestuse pidamiseks. Tuleks ära

märkida, kui kaua ja kuidas, kas elektroonselt või paberkandjal, toimub eelpool kindlaks määratud pakendiarvestusega seotud algdokumentide säilitamine. Kuna eelpool nimetatud dokumendid kuuluvad ka raamatupidamise algdokumentide hulka, siis raamatupidamise seadusele tuginedes on kohustus neid dokumente säilitada seitse aastat alates selle majandusaasta lõpust, millal dokumendid tekkisid.

Järgnevalt tuleks kirjeldada, kuidas toimub arvestuse pidamine müügipakendite koguste üle ning veo- ja rühmapakendite üle, kui neid kasutusel on. Ettevõttevälisel isikul ja inimesel, kes ei ole ettevõtte pakendiarvestusega varem kokku puutunud, võib olla väga keeruline aru saada, mis täpselt mingi pakend on, kuna pakendite liigitamine on otseselt seotud konkreetse ettevõttega ja ettevõtte tegevusega. Pakendite liigitamiseks müügi-, rühma- ja veopakenditeks tuleb sageli olla väga kursis ettevõtte tegevusega. Selleks, et oleks arusaadavam, kuidas pakendeid konkreetsetes ettevõttes liigitatakse, tuleks samuti täpselt ära määrata, mis kuulub müügipakendite hulka ning milliseid pakendeid arvestatakse rühma- ja veopakendite hulka, kui neid üldse kasutusel on.

Pakendite kontrollkaalumiste kohta oleks oluline kindlaks määrata, kelle ülesandeks on teha pakendite kontrollkaalumisi või kust saadakse pakendite kaaluandmeid. Sõltuvalt sellest, millise tarnija või pakenditootja käest soetab ettevõtte pakendamiseks vajalikke materjale, on võimalik saada ka nende kaaluandmeid, kuid keegi ei garanteeri sealt saadud andmete õigsust. Kui kaalumisi teostatakse siiski ettevõttes kohapeal, tuleks kindlaks määrata kord ja reeglid selle kohta, millal ja kui tihti teostatakse kontrollkaalumisi ning milliseid pakendeid kaaluda tuleb. Korrektne oleks pakendeid üle kaaluda siis, kui hakatakse ostma pakendeid mõnelt uuel tarnijalt või mõne teise tootjafirma pakendeid, kuna pakendite materjal ja mõõtmed võivad erineda, mille tõttu võivad erineda ka pakendite kaaluandmed, mis koguste suurenedes võivad kumulatiivselt tekitada üsna suure vea.

Tuleks kindlaks määrata, kuidas toimub pakendiarvestuse pidamine. Lähtuvalt ettevõtte suurusest ja vajadustest on mitmeid võimalusi pakendiarvestuse pidamiseks. Ettevõttel on võimalik pidada arvestust ise või osta pakendiarvestuse teenust sisse. Samuti tuleks läbi mõelda, kas ettevõtte raamatupidamisprogramm võimaldab pakendikoguste ja -massi üle arvestuse pidamist või peetakse arvestust mõnes eraldi programmis. Väikesele ettevõttele oleks sageli kõige lihtsam ja soodsam kasutada Microsoft Office Excelit ning töötada ise ettevõtte vajadustest lähtuvalt välja arvestustabelid, mida jooksvalt töö käigus käsitsi täita. Kui pakendikogused

lähevad suureks, oleks mõistlik kaaluda pakendiarvestuse pidamist hakata korraldama näiteks mõne laoarvestusprogrammi abil.

Samuti tuleks kirjeldada, kuidas toimub ettevõttes pakendijäätmete kogumine, kas ettevõtte kogub ise oma pakendijäätmed tarbijatelt tagasi või on ettevõtte oma kohustused andnud üle mõnele Eestis tegutsevale neljast taaskasutusorganisatsioonist. Kui ettevõtte on otsustanud liituda taaskasutusorganisatsiooniga ning pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise kohustuse neile anda üle, siis tuleks sisekorraeeskirjades ära määrata, millis(t)e taaskasutusorganisatsiooni(de)ga on ettevõtte liitunud ning millal ja millise perioodi kohta on kohustus neile aruandlust esitada.

Kindlasti on oluline sisekorraeeskirjades määrata ära, kes vastutab kogu pakendiarvestuse, kontrollkaalumiste teostamise ja nende tulemuste ning aruandluse õigsuse eest. Üldjuhul on vastutajaks siiski juhatuse liige või liikmed, isegi kui arvestuse pidamise kohustus ja kontrollkaalumiste teostamine on delegeeritud kellelegi teisele. Samuti tuleks kindlaks määrata, millal tuleb sisekorraeeskirju muuta või täiendada ning kellega tuleb antud muudatust kooskõlastada.

Nii Kaks Kokka OÜ-le (Lisa 3) kui ka Lindens Group OÜ-le (Lisa 4) on autor koostanud pakendite käitlemist reguleerivad sisekorraeeskirjad ning mõlemad ettevõtted lähtuvad pakendiarvestuse pidamisel seal kehtestatud reeglitest.

2.2. Kaks Kokka OÜ pakendiarvestus

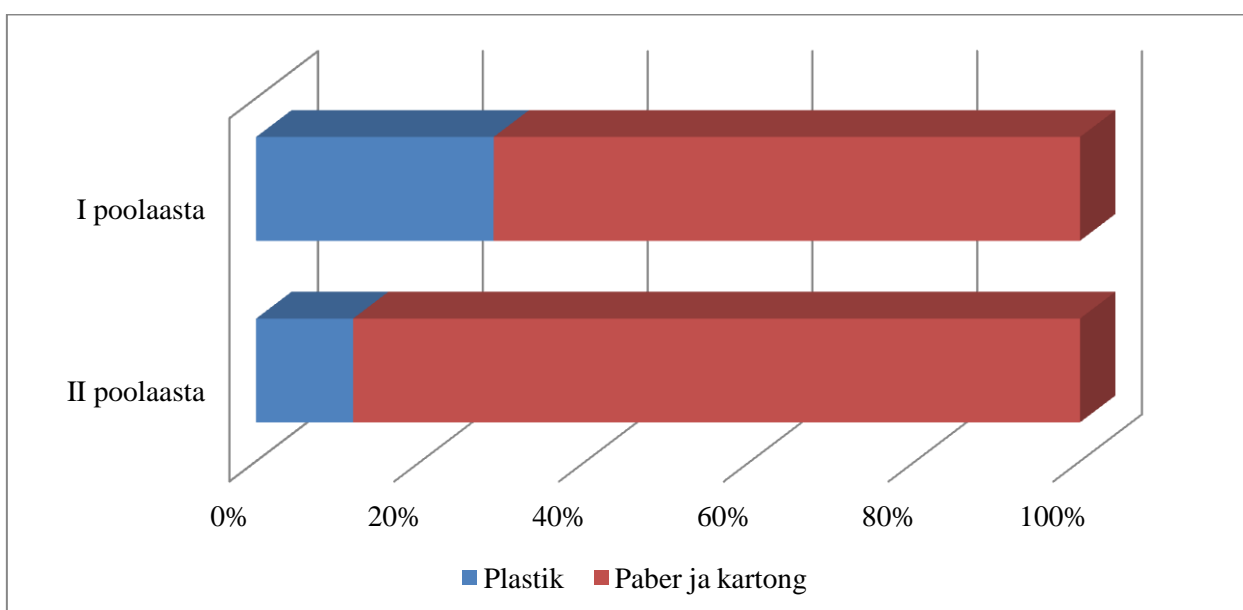
Kaks Kokka OÜ pakendiarvestus põhineb väga erinevatel pakenditel. Järgnev loetelu on selle kohta, milliseid pakendeid Kaks Kokka OÜ on 2015. aastal kasutanud oma igapäevase majandustegevuse käigus:

- hamburgeritaskud mitmes suuruses;
- erinevad hamburgerikarbid (nii vahtpolüstüreenist (ehk vahtplastist) kui ka kartongist);
- viinapitsid (kastmete serveerimiseks);
- toidukile ja pakkepaberid;
- termo einekarbid (vahtpolüstüreenist);
- sangadega kilekotid ning erinevates suurustes nii sangadega kui ka sangadeta paberkotid;
- kohvitopsid ja kohvitopside kaaned.

Pakendite hulka ei kuulu ettevõttes kasutusel olevad kohvi või tee segamiseks mõeldud segurid, ühekorranoad ja –kahvlid, kuna need ei vasta seadusest tulenevale pakendi mõistele, mistõttu ei ole vajadust nende üle arvestust pidada.

Algselt kasutati ettevõttes kilekotte ning vahtpolüstüreenist ehk vahtplastist hamburgeri- ja toidukarpe, kuid peagi võttis ettevõtte suuna loodussõbralikuma pakendamise poole. Kilekotid asendati paberkottidega ja vahtpolüstüreenist toidu- ja hamburgerikarbid otsustati asendada kartongist hamburgeri- ja toidukarpidega, kuna need lagunevad loodusesse sattudes oluliselt kiiremini ja prügi sorteerides on paberit võimalik taaskasutada. Lisaks sellele, et see otsus on teatud määral keskkonnale parem, on see otsus ka ettevõttele kasulik, sest paberist ja kartongist pakendimassi eest makstav tasu on oluliselt soodsam kui plastikpakendil.

Kui varem serveeriti kastmeid, nii kohapeal süües kui toitu kaasa müües, plastikust viinapitsides, siis 2015. aasta lõpu poole otsustati kohapeal söövatele klientidele hakata kastmeid serveerima väikestes klaasnõudes, mida saab korduvalt kasutada ning sellegi muudatuse eesmärgiks on veelgi vähendada plastikust pakendite massi. Kui võrrelda Kaks Kokka OÜ 2015. aasta plastikust ja paberist (sh kartongist) pakendite osakaalusid poolaastate lõikes (vt Joonis 4), siis on selgelt näha, kuidas plastikust pakendite osakaal kogu pakendimassist on tunduvalt vähenenud.



Joonis 4. Kaks Kokka OÜ 2015. aasta pakendimaterjalide osakaalud poolaasta lõikes

Allikas: Autori koostatud

Kui ettevõtte ostis aasta alguses pakendeid väikestes kogustes ja tihti ning pakendid olid pidevas muutumises, siis peagi otsustas ettevõtte muuta pakendite ostmist süstemaatilisemaks. See tähendab, et pakendeid hakati ostma harvem, suuremaid koguseid korraga ja valiti kindlad pakendid, mida osta, et pakendid ei oleks võrreldes varasemaga enam nii kiires muutumises, millega omakorda lihtsustati pakendiarvestuse pidamist.

Ettevõttel on plaan endavalmistatud kastmeid, mida hetkel võib näha ja maitsta nende valmistatud burgerite vahel, hakata müüma söögikohas ka purgiga küllastajatele kaasa. Sellega võib täieneda nende pakendiarvestuse pidamine veelgi. Kuna Kaks Kokka OÜ on ettevõtte, kes klaaspurgid esimest korda Eestis ringlusesse laseb, tekib neil kohustus pakendiarvestusse sisse tuua ka klaaspurkide mass ning hakata selle pakendimassi pealt vastavaid tasusid maksma. Kui purkide kaaned on valmistatud mõnest muust materjalist, kui klaas, siis tuleb teha enne purkide massi üle arvestuse pidamise alustamist kindlaks, kui suure osakaalu moodustab purgi kaas pakendi kogumassist ning kui see on üle 10% pakendi kogumassist, tuleb pidada nii purgi kui purgi kaane üle eraldi arvestust. Kui osakaal on alla 10%, kuulub kogu pakendimass pakendiarvestuses klaasi alla.

Pakendiarvestuse pidamiseks vajalikud töötabelid koostati programmis Microsoft Office Excel. Kuna tegu on üsna väikese ettevõttega, siis eraldi programmi väljatöötamist või tarkvara rentimist ei pidanud ettevõtte juhtkond esialgu vajalikuks ja otstarbekaks. Töötabelite väljatöötamisel keskenduti palju sellele, et seda oleks võimalik võrrelda kasutusel oleva raamatupidamisprogrammiga Standard Books ja viia vigade tekke võimalus minimaalsele tasemele. Antud ettevõtte puhul oli pakendiarvestuseks vajalikke tabelleid kokku kolm.

Kontrollimiseks tegi autor esmalt Kaks Kokka OÜ kontoplaani eraldi konto nimetusega „Pakendid“. Sellele kulukontole hakati ostuarvetelt sisestama summasid ilma käibemaksuta, mis on kulunud erinevate pakendite ostmiseks. Paralleelselt ostuarvete sisestamisega raamatupidamisprogrammi, hakati sisestama pakendite koguseid, ostusummasid ja ostuarvete järjekorranumbreid (vastavalt raamatupidamisprogrammile) pakendiarvestuse tabelitesse. Ettevõtte tegevuseks ostetud pakendite koguseid sai välja lugeda ostuarvetelt, kus oli välja toodud ühikute arv pakendis ja mitu pakendit osteti. Pakendiarvestuse töötabelitesse ostusummade ja ostuarvete järjekorranumbrite sisestamine pakendiaruande esitamise jaoks otseselt vajalik ei ole, kuid nende sisestamine oli vajalik seetõttu, et pakendiarvestuse tulemusi oleks võimalik võrrelda raamatupidamisprogrammiga. Raamatupidamisprogrammist on võimalik

võtta väljavõtte selle kohta, kui palju on makstud erinevate pakendite soetamisel (ehk siis kõik summad, mis olid kantud kulukontole „Pakendid“) ning kui raamatupidamisprogrammi ostusummad ühtisid pakendiarvestuse tabelis olevate summadega, andis see kindluse, et ükski pakendi ostuarve ei ole inimliku eksimuse tõttu pakendiarvestuse tabelitest välja jäänud.

Järjekorranumbrite sisestamine oli vajalik vaid seetõttu, et kui mõnel kuul tekkis pakendiarvestustabeli ja raamatupidamisprogrammi väljavõtte summadega ebakõla, mis tõenäoliselt viitas sellele, et pakendiarvestusest on mõni arve välja jäänud või on arvestustabelisse sisestatud vale kogus ja ostusumma, millega tegelikult siiski pakendeid oli soetatud, siis oli viga tänu järjekorranumbrite olemasolule oluliselt kergem üles leida ja parandada. Kui ettevõtte ostaks pakendeid ainult ühelt tarnijalt, kes tegelebki ainult pakendite müügiga, siis ei oleks järjekorranumbrite sisestamine vajalik. Kaks Kokka OÜ soetab pakendeid erinevatelt tarnijatelt ja sageli ostab seda koos muu kaubaga, mille tõttu oleks viga ilma järjekorranumberid sisestamata küllaltki raske üles leida. Kui ühe vea tõttu oleks vajalik terve kuu arved üle vaadata, siis oleks see väga suur ressursikulu, sest antud ettevõttel on igal kuul suur hulk ostuarveid.

Järgnevalt koostati tabel, kuhu märgiti ühe pakendiühiku kaal (näiteks ühe burgeritasku või toidukarbi kaal ilma kaubata). Pakendid olid eristatud ka tarnijate lõikes, kuna tarnijad ostavad pakendeid erinevatest kohtadest ning seetõttu võivad kaalud erineda. Tegu on alles 2014. aasta lõpus tegutsema hakanud ettevõttega ja enne 2015. aastat ettevõttes pakendiarvestust ei peetud ning varasemad pakendite kaaluandmed puudusid. Antud asjaolu tõttu pidi selleks, et oleks võimalik pakendiühikute kaalutabel ära täita, teostama ettevõttes kõikidele kasutusel olevatele pakenditele kontrollkaalumisi. Pakendite kaalumise toimus ettevõttes kohapeal ja ettevõttele kuuluva taadeldud kaaluga. Enne kontrollkaalumisi edastati kaalumist teostavale isikule nimekiri informatsiooniga, milliseid pakendeid erinevatelt tarnijatelt soetatud on. Arvestades seda, et ühe pakendiühiku kaal on antud ettevõtte pakendite puhul sageli väga väike, tuli teostada kaalumisi suuremate kogustega ning ühe pakendiühiku kaalu tuvastamiseks jagada kaalutud ühikute kogukaal pakendite arvuga, mida kaaluti. Kaaluandmete tabelisse sisestati ühe pakendiühiku kaal kilogrammides, et hiljem ei oleks vajadust koguseid teisendada.

Kolmandasse tabelisse summeeriti kokku kvartalite lõikes ostetud pakendite kogused tükkides ning lähtudes kaalutabeli andmetest, arvutati välja, kui mitu kilogrammi pakendeid on ettevõtte ringlusesse lasknud. Ringlusesse lastud pakendimassi sai teada, kui korrutada ostetud pakendite

kogus ühe pakendiühiku kaaluga. Pärast eelnimetatud arvutuskäiku liideti omavahel kokku kõik pakendid, mis olid tehtud erinevatest materjalidest ning tulemuseks sai ringlusesse lastud plastikust ja paberist (sh kartongist) pakendite kogumassi perioodi jooksul.

See, millise perioodi (kuu, kvartal, poolaasta või aasta) kohta ettevõtte otsustab arvestust pidada, on iga ettevõtte enda valik ja kui ettevõttel on pakendite käitlemist reguleerivad sisekorraeeskirjad koostatud, siis üldiselt on see seal kindlaks määratud. Antud ettevõtte puhul otsustati esialgu pidada arvestust kuu lõikes, kuna ettevõtte juhatuse liikmed soovisid teada, millised on nende pakendite kogused igal kuul ning millise tempoga pakendite kogused suurenevad.

Samuti tasuks perioodi valikul silmas pidada, kellele on vaja arvestuse tulemuste põhjal pakendiaruandlust esitada. Maksu- ja Tolliamet soovib saada pakendiaksiisi deklaratsioone iga kvartali kohta. Taaskasutusorganisatsioonide puhul määratakse aruandlusperiood kindlaks liitumislepingus ning periood sõltub olulisel määral ettevõtte suuruselt. Näiteks MTÜ Eesti Pakendiringlus soovib suurtelt ettevõtetelt saada aruandeid igal kuul, keskmise suurusega ettevõtted on kohustatud aruandlust esitama kord kvartalis või iga poolaasta järel ning väikesed ettevõtted kord poolaastas või kord aastas. Isegi, kui aruandeid esitatakse ühest kuust pikema perioodi kohta, siis sageli oleks mõistlik pidada arvestust iga kuu lõikes eraldi. See annab parema võimaluse jälgida ning analüüsida pakendikoguste muutumist.

Intervjueerides Tarmo Rahkamad (Lisa 5) pakendite teemal, tekkis autoril küsimus, kas kile- ja paberkotte, mida seni on arvestatud müügipakenditena, võiks arvestada ka rühmapakendina. Tarmo Rahkama sõnul on see täiesti õigustatud, kuna antud pakendid vastavad pakendiseadusest tulenevalt rühmapakendi mõistele ja nende eesmärgiks on müügipakendite rühmitamine. Antud ettevõttes kasutusel oleva ühe müügipakendi saab klient ka ilma paberkotita kaasa võtta ning kott võetakse üldjuhul kasutusele olukorras, kus kliendil on vaja transportida mitut müügipakendit. Sellest asjaolust tingituna hakatakse alates 2016. aastast kile- ja paberkotte arvestama rühmapakenditena.

Pakendiarvestuse koostamise puhul tuleks silmas pidada ja arvestada võimalusega, et pakendiarvestusse võivad tekkida tahtmatult vead, eriti sellise ettevõtte puhul nagu Kaks Kokka OÜ. Seda seetõttu, et tegu on ettevõttega, kelle pakendid on pidevas muutumises ning pakendeid ostetakse mitmelt erinevalt tarnijalt. Vead, mis pakendiarvestuse õigsust võivad moonutada,

võivad olla tingitud mitmetest asjaoludest. Probleem võib tekkida, kui ettevõtte ei teosta ise kontrollkaalumisi, vaid küsib kaaluandmeid tarnijatelt, kellelt pakendeid kauba pakendamiseks ostetakse, ja usaldab neid andmeid täielikult. Ei ole teada, millise kaaluga kaalumisi teostati, kas tegu oli taadeldud kaaluga ning kui korralikult kaalumisi teostati.

Ostuarvetelt pakendiarvestuse süsteemi või töötabelisse andmeid sisestades võivad tekkida olulised vead sellest, kui arvetele on kellegi hooletuse või programmi vea tõttu märgitud valed kogused. Näite saab tuua Kaks Kokka OÜ kohta, kelle puhul just täpselt selline olukord aset leidis. Nimelt oli tarnija arvel kirjas, et ühes pakendis on hamburgeritaskuid 1000 ühikut. Seega sisestati vastav pakendiühikute arv töötabelisse koos ostusummaga. Järgmisel korral uuelt arvelt koguseid sisestades oli sama toodet pakendis 100 ühikut, kuid hind oli sama, mis 1000 ühikuga. See tõstas küsimuse, kuidas saab kümme korda väiksem kogus maksta sama palju. Seejärel võeti ühendust tarnijaga, kellelt antud pakendit osteti ning selgus, et nende arve oli vigane.

Viga programmis parandati ära ja olukord lahenes, kuid kui arvestustabelisse ei oleks olnud ostusummasid sisestatud ning ei oleks seda viga arvel tähele pandud, oleks pakendiarvestusse tekkinud viga, mille tõttu oleks ettevõtte deklareerinud oluliselt suurema koguse pakendijäätmeid ning pidanud maksma rohkem taaskasutusorganisatsioonile tasusid. Konkreetne sündmus, nii suurte koguste erinevustega, võib aset leida pigem olukorras, kus pakendiarvestust peab ettevõttevälise osapool, kes realselt saabunud koguseid ei näe. Kuna antud juhul oli viga tarnija infosüsteemis, siis ei ole teada, kellele ja kui palju sama veaga arveid veel väljastati ning kas ja mil määral antud viga võib mõjutada teiste ettevõtete pakendiarvestust.

Kolmandaks võib tekkida viga olukorrast, kui juba pakendi tootja on tahtmatult pakendanud ära vale koguse. Kui pakendil on kirjas, et seal on 100 ühikut, siis võib tekkida olukord, kui realselt on pakendis rohkem või vähem pakendiühikuid. Üldiselt on tehastes pakendamine masinate ülesanne ning keegi neid koguseid realselt üle ei loe, mis toob kaasa võimaluse, et arvutiprogramm või masin tegi vea. Kui on mõned ühikud rohkem või vähem, siis see ei vähenda oluliselt arvestuse usaldusväärsust, kuid tegu on siiski veaga ning kui sellist asja juhtub sageli ja erinevate pakendite puhul, siis kokkuvõttes võivad vead aina suuremaks kasvada.

Selleks, et eelnevalt nimetatud vigade tekke võimalust vähendada, tuleb ettevõttevälisel pakendiarvestuse teostajal teha kindlasti väga palju koostööd ettevõttega, selle juhtkonna ja töötajatega.

2.3. Lindens Group OÜ pakendiarvestus

Lindens Group OÜ puhul oli töötabelite koostamine oluliselt lihtsam. Lihtsamaks tegi selle asjaolu, et kaupa osteti ainult ühelt tarnijalt, enamasti üks kord kuus ning suurtes kogustes. Pakendiarvestuse pidamiseks vajalikud tabelid koostati samuti programmis Microsoft Office Excel. Lindens Group OÜ pakendiarvestus koosnes neljast töötabelist. Lindens Group OÜ töötabelite üheks tähtsaimaks osaks oli igakuine inventuur, mille käigus loeti kõikide karastusjookide sortide kogused üle.

Esimeses töötabelis tuuakse iga ostu kohta kuupäevaliselt välja, mitu müügipakendit ehk pudelit igast tooteartiklist osteti. Antud informatsioon on väga selgelt välja loetav kauba ostuarvetelt.

Teises töötabelis arvutati kauba ostuarvele märgitud koguste ja kuulõpuinventuuri alusel välja igal kuul ringlusesse lastud pudelite arv iga erineva tooteartikli kohta.

Kui jätta kõrvale tagatisrahaga klaaspudelid, siis on Lindens Group OÜ-l ainult kolme sorti pakendeid, mille puhul on oluline nende kaal ja materjal. Kolmandas töötabelis toimus nende üle arvestuse pidamine, kus toodi sarnaselt müügipakenditele välja kuupäevaliselt iga ostuga kaasnevate rühma- ja veopakendite kogused. Veopakenditeks on puidust kaubaalused. Veopakendina arvestatakse ka kaubaalustel pappkastide ümber olevat pakkekilet, mille eesmärgiks on rühmapakendeid kaubaalusel kinni hoida. Kaubaaluste kogust tõendavaks dokumendiks olid kauba ostuarved, kuhu on märgitud ka kaubaaluste kogus, mis iga kauba ostuga maale toodi. Pakkekilet kauba saabudes iga kord üle ei kaaluta. Kaalumine toimus vaid esimestel kuudel ning edasi määratakse iga kaubaalusega saabunud pakkekile massi nendel kuudel välja töötatud määrade alusel. Rühmapakenditeks, mille üle tuli arvestust pidada, olid kaubaalustel olevad pappkastid. Oli teada, et igas pappkastis on 12 pudelit karastusjooki. Ostuarvetelt oli võimalik välja lugeda, mitu pudelit karastusjooki telliti ning selle alusel sai iga kaubaostuga tulnud pappkastide arvu leida järgneva valemi abil

$$Pappkastide\ arv = \frac{Tellitud\ pudelite\ arv}{12\ (pudelite\ arv\ kastis)} \quad (2)$$

Pakendite kaalumine oli Lindens Group OÜ puhul samuti oluliselt lihtsam kui Kaks Kokka OÜ puhul. Kaalumist vajasis ainult rühma- ja veopakendid. Nende kaalumist tuli teostada ainult ühel korral, sest antud pakendid on püsinud praeguseni muutumatuna. Müügipakendeid ehk

klaaspudeleid ei olnud vajalik kaaluda. Kuna pudelid vastavad kõikidele nõuetele, nii suurusele kui kujule, siis oli võimalik neile kehtestada tagatisraha ehk pant ning seetõttu ei ole oluline nende kaal, vaid Eesti Pakendiringluse jaoks on oluline ringlusesse lastud klaaspudelite arv.

Juhul, kui pudelid ei oleks vastanud tagatisraha kehtestamise nõuetele, oleks pudeli kaalu hulka loetud ka pudeli lisaelemendid nagu kork ja pudelil olev etikett. Pudelikork ja etikett on valmistatud küll teisest materjalist, kuid nende mass on väga väikese osakaaluga arvestades pudeli kogumassi ning seega ei oleks olnud vajadust neid üksteisest eraldada ning oleks lubatud nii pudelikork kui ka pudeli etikett lugeda pudeli kogumassi hulka. See oleks pakendiarvestuse pidamist sellises olukorras oluliselt lihtsamaks muutnud.

Rühma- ja veopakendite puhul teostati kaalumisi laohoones, kus kaupa hoiti. Kaaluandmed sisestati neljandasse töötabelisse ning samas tabelis arvutati välja pakendimass kokku. Kuna rühma- ja veopakendid on suurte mõõtmetega, siis tuli nende kaalumiseks võtta kasutusele suurem kaal.

Pakendiarvestuse koostamisel on vigade tekkimine Lindens Group OÜ puhul oluliselt väiksema tõenäosusega, kui Kaks Kokka OÜ puhul, kuna kõikide pakendiliikide ülelugemist ja kontrollimist on võimalik teostada oluliselt kergema vaevaga. Kaupa müüakse edasi samades kastides, millega nad maale tuuakse ja ümberpakendamist ettevõttes ei toimu.

2.4. Aruandluse esitamine

Nii Kaks Kokka OÜ kui ka Lindens Group OÜ kuuluvad oma tegevuse tõttu pakendiseadusest tulenevalt pakendiettevõtja mõiste alla. Kaks Kokka OÜ pakendab oma tegevuse käigus ise kaupa ning Lindens Group OÜ toob maale pakendatud kaupa. Mõlemad ettevõtted lähtuvad aruandluse esitamisel ning pakendimassi deklareerimisel autori koostatud arvestustabelitest ning sealt tulenevatest andmetest.

Kaks Kokka OÜ ei olnud aasta alguses teadlik pakendimassi üle arvestuse pidamise kohustusest ning sellest tulenevalt ei olnud sõlmitud lepingut ühegi taaskasutusorganisatsiooniga. Ettevõtte lasi oma tegevuse käigus ringlusesse pakendeid ning ei korjanud neid ise tarbijatelt tagasi, mille tagajärjel oli vajalik esitada Maksu- ja Tolliametile pakendiaksiisi deklaratsioone 2015. aasta

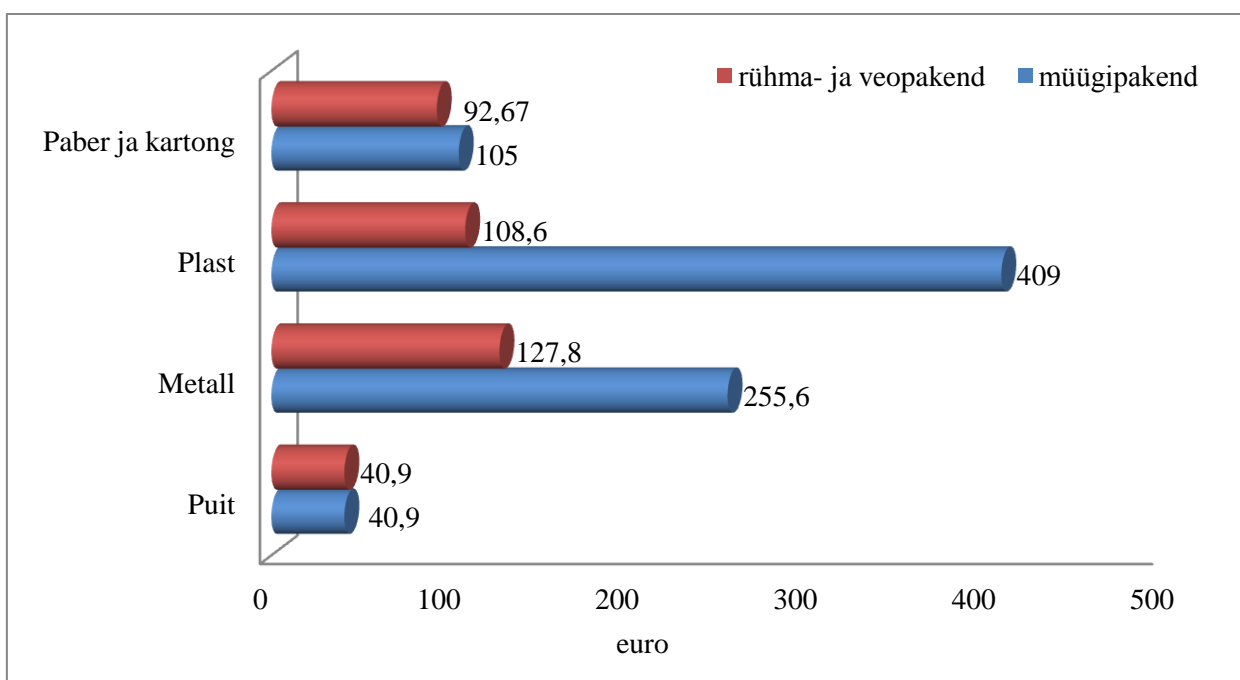
esimese ja teise kvartali kohta ning maksta vastavalt deklareeritud kogustele pakendiaktsiisi, kuid teadmatusel olid jäänud need esitamata ning tasumata oli jäänud ka ringlusesse lastud pakendimassi pealt pakendiaktsiis. Kui ettevõtte sai oma kohustustest teadlikuks, hakati pidama pakendiarvestust, mille väljatöötamisest anti ülevaade antud peatüki alguses ning koheselt liituti taaskasutusorganisatsiooniga, kuid sellega ei kadunud kohustus maksta Maksu- ja Tolliametile 2015. aasta esimese poolaasta ehk aasta kahe esimese kvartali eest pakendiaktsiisi. Taaskasutusorganisatsiooniga liitudes ei anna see tagasiulatuvalt vabastust ringlusesse lastud pakendijäätmete pealt, vaid liitumine hakkab kehtima vastaval kvartalil, millal liituti (näiteks kui ettevõtte liitus 30. augustil, siis taaskasutusorganisatsioonile võib aruandeid esitada alates 1. juulist ringlusesse lastud pakendijäätmete kohta). Kuna deklaratsioonide esitamise ja aktsiisi tasumisega jääd teadmatusel hiljaks, tekkis ettevõttel kohustus maksta kogu esimese poolaasta pakendimassi pealt aktsiisi ning maksetähtaegade (15. aprill ja 15. juuli) ületamise tõttu Maksu- ja Tolliametile intressi, mida omakorda maksustatakse tulumaksuga.

Alates 2015. aasta juulist on mõlemad ettevõtted liitunud taaskasutusorganisatsiooniga MTÜ Eesti Pakendiringlus ning Lindens Group OÜ on tagatisrahaga müügiapakendite tõttu liitunud veel Eesti Pandipakend OÜ-ga. MTÜ Eesti Pakendiringlusega liitumiseks oli vajalik allkirjastada leping ning liitumine on kõikidele ettevõtetele tasuta. Eesti Pandipakend OÜ-ga liitumine oli ettevõttele tasuline ning maksab 50 eurot (ilma käibemaksuta). Lisaks sellele, et tohiks hakata pudeleid ringlusesse laskma, on vajalik pakendi registreerimine OÜ Eesti Pandipakendi süsteemis. Selleks pidi ettevõtte esmalt viima igast sordist näidiseks viis pudelit ehk pakendinäidist, mida ei tagastatud ning tasu selle eest ei saadud. Lisaks pidi iga müügiartikli süsteemis registreerimise eest maksuma 35 eurot ehk seitsme erineva maitsega karastusjoogi (müügiartikli) registreerimiseks kokku 245 eurot (ilma käibemaksuta). Kuna pudeleid ostetakse Poolast, siis tuli pudelitele peale kleepida ka Eestis kehtivad tagatisraha märgistused, mida tuli samuti osta MTÜ Eesti Pakendiringluse käest. Iga kleepsu hinnaks oli 0,10 eurot (tagatisrahale käibemaksu ei lisandu), kuid see lisati pudelite müügihinnale ning see raha saadi kliendilt tagasi.

MTÜ Eesti Pakendiringlusega liitumise tõttu on mõlema ettevõtte kohustuseks MTÜ Eesti Pakendiringlusele hakata esitama aruandlust kauba pakendamiseks vajaliku pakendi või maale toodud pakendite koguse ja pakendimassi kohta materjaliliikide kaupa, mis on vabasse ringlusesse lastud, eristades seejuures müügipakendeid rühma- ja veopakenditest. Kuna tegu on küllaltki väikeste ettevõtetega, siis mõlema ettevõtte puhul määrati liitumislepingus aruandlusperioodiks üks kord aastas. Seega hiljemalt 10. jaanuariks tuleb eelmise aasta kohta

esitada pakendiaruanne aasta jooksul pakendatud kauba, Eestisse imporditud ja Eestis ringlusesse lastud pakendikoguste (sealhulgas rühma- ja veopakendi koguste) kohta materjaliliikide kaupa. Taaskasutusorganisatsioonile esitatavasse pakendiaruandesse tuleb pakendimass sisestada tonni täpsusega, kuid ettevõttes võiks pakendiarvestust pidada siiski kilogrammi täpsusega, sest see annab täpsema ülevaate pakendimassist.

Taaskasutusorganisatsioonile aruandluse esitamise juures on ettevõtte jaoks oluline ja ettevõttele kasulik eristada teatud materjalist müügipakendite koguseid rühma- ja veopakendite kogustest, sest nagu peatükis 1.2 tabelites 2 ja 3 välja toodud, siis rühma- ja veopakendite pakenditariifid ühe tonni kohta on teatud pakendimaterjalide puhul oluliselt madalama tariifiga kui müügipakenditel. Järgneval joonisel (vt Joonis 5) on välja toodud, kui palju erinevad tariifid nelja pakendimaterjali puhul müügi- ning rühma- ja veopakendite lõikes.



Joonis 5. Müügi- ning rühma- ja veopakendite tariifide erinevus ühe tonni pakendimassi kohta

Allikas: [26]

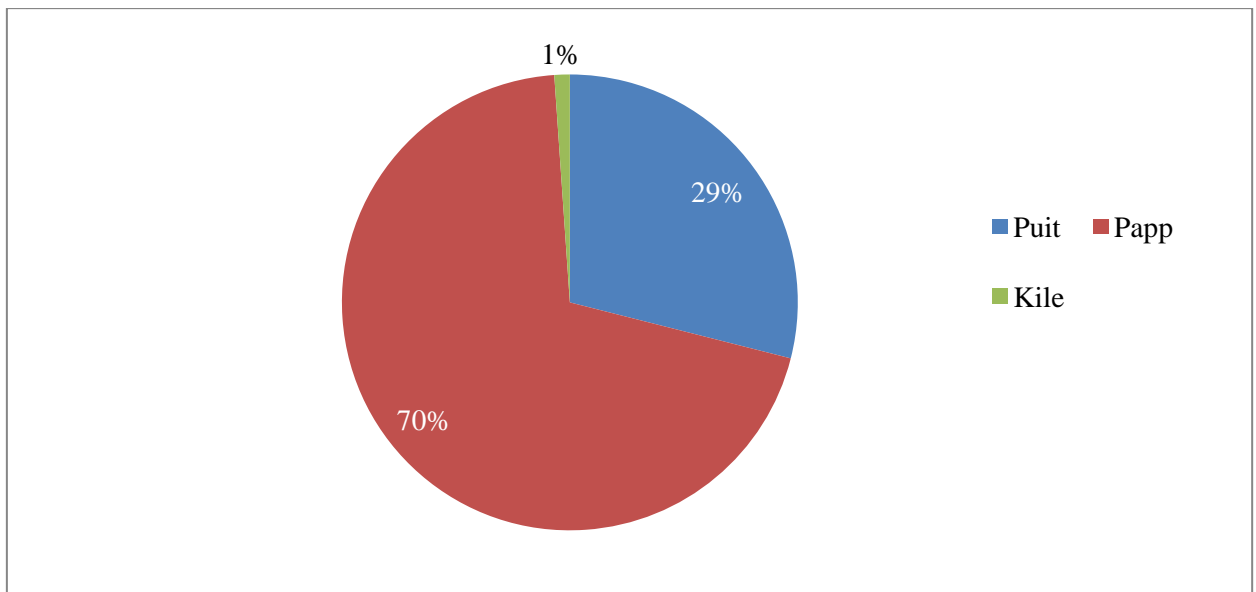
Joonisel 5 on näha, et nii puidust müügi-, rühma- kui ka veopakenditele kehtib ühe tonni kohta sama tariif. Metallist müügipakenditele kehtib poole kõrgem tariif, kui samast materjalist rühma- ja veopakenditele. Kõige suurem erinevus on plastikust müügipakendite ja rühma- ning veopakendite puhul, kus müügipakendite tariif on ligikaudu 73% kõrgem, kui samast materjalist rühma- ja veopakenditel.

Vesteldes Tarmo Rahkamaga selgus, et 2014. aasta pakendiaruandeid auditeerides esines probleemikohti ka müügi-, rühma- ja veopakendite liigitamisel, kuid audiitoril polnud vaja väga sellesse süveneda, kuna audiitori eesmärgiks on anda õige hinnang siiski pakendimaterjali liikide lõikes. Kui ettevõtte oli enda jaoks antud liigituse selgeks teinud, siis Tarmo Rahkama sõnul aitas see ettevõttel kindlasti arvestust paremini korraldada, tagades täpsema arvestuse ning aruannete õigsuse.

Kaks Kokka OÜ kohustuseks on esitada aruandlus, mitu tonni paberist (sh kartongist) ja plastikust müügi- ja rühmapakendeid on aasta jooksul turule ringlusesse lastud. Ettevõtte lähtub pakendiaruandluse koostamisel ostupõhistest arvestusest, mille kohaselt pakendimassi määratakse sissetulevate ehk ostetud pakendite ning aastalõpuinventuuri alusel. Antud tegevusvaldkonna puhul müügipõhise aruandluse koostamine muutuks liialt keerukaks ning samuti oleks vigade tekke tõenäosus ka oluliselt suurem. Kuni 2016. aastani arvestati kile- ja paberkotte müügipakenditena ning 2015. aasta andmeid deklareerides jäi rühma- ja veopakendite osa täitmata, kuna kõiki pakendeid arvestati müügipakenditena. Alates 2016. aastast otsustati käsitleda selle ettevõtte puhul sangadega kile- ja paberkotte rühmapakenditena. See muudatus on ettevõttele kasulik, kuna üks tonn paberist rühmapakendit on 12,33 eurot soodsam kui üks tonn müügipakendeid. Veopakendeid neil praeguse tegevuse käigus ei teki.

Lindens Group OÜ müügipakenditeks on klaaspudelid, kuid kuna müüdavad klaaspudelid on tagatisrahaga, siis nendega tegeleb Eesti Pandipakend OÜ ning neid enam MTÜ Eesti Pakendiringluse aruandluses topelt kajastama ei pea. MTÜ Eesti Pakendiringluse aruannetes vajavad kajastamist aasta jooksul maale toodud veopakendite ehk puidust kaubaaluste ja pakkekile ning rühmapakendite ehk pappkastide kogumass. Ettevõtte lähtub veo- ja rühmapakendite pakendiaruandluse koostamisel ostupõhistest arvestusest. Seega pakendiaruandes deklareeritav pakendimass tehakse kindlaks ostuarvete põhjal, millelt on võimalik välja lugeda kõikide pakendite kogused.

Eelnevalt sai kirjeldatud seda, kui oluliselt võib mõjutada veopakendite üle arvestuse pidamata jätmine pakendiaruande õigsust. Sellest olukorrast, kuidas mõjutavad puidust kaubaalused pakendiarvestuse tulemusi ja pakendiaruande õigsust, saab aru Lindens Group OÜ puhul. Järgneval joonisel (vt Joonis 6) on näha, kui suure osakaalu moodustavad erinevast materjalist pakendid kogu pakendimassist, mida 2015. aasta jooksul maale toodi.



Joonis 6. 2015. aastal maaletoodud pakendimassi jagunemine ettevõttes Lindens Group OÜ pakendimaterjalide lõikes

Allikas: Autori koostatud

Ettevõtte on 2015. aasta jooksul toonud koos kaubaga Eestisse 8 puidust kaubaalust, 836 pappkasti ja ligikaudu 3 kg kilet. Nagu eelnevalt jooniselt näha, on kile osakaal kogu pakendimassist praktiliselt olematu ja väga väikese tähtsusega. Kuigi 2015. aastal on puitaluiseid maale toodud üle 100 korra vähem kui pappkaste, siis suure kaalu tõttu moodustavad nad siiski väga suure osakaalu pakendite kogumassist.

Lindens Group OÜ peab igal kuul hiljemalt seitsmendaks kuupäevaks esitama Eesti Pandipakend OÜ-le oma müügiaruande, kus tuleb deklareerida pakendiettevõtja poolt eelneval kalendrikuul Eestis turule ringlusesse lastud müügiapakendite arv ehk pudelite kogused. Kuna antud ettevõttel on erinevad müügiartiklid, milleks on erinevate maitsetega karastusjoogid ning igal maitasel on oma kindel vöötкод, mis on eelnevalt Eesti Pandipakendi süsteemis ära registreeritud, siis tuleb esitatavas müügiaruandes eristada pakendid ka vöötcode järgi.

Müügiaruande esitamise aluseks on korrektsed ostuarved, kuhu on peale märgitud soetatud kogused, ostuarvete põhjal koostatud töötabelid ning ettevõttes teostatud igakuiste inventuuride tulemused, mis võimaldab välja arvutada igakuise ringlusesse lastud pudelite arvu. Pudelite koguste ja bilansis kajastatava varude väärtuse arvutamisel kasutati FIFO (*First in First out*) meetodit, mille kohaselt kaupa müüdi selle ostmise järjekorras.

Müügiaruandesse tuleb märkida kogu ringlusesse lastud pakendite hulk, mitte ainult see kogus, mis reaalselt klientidele müüdi. Seega ka nende pakendite hulk, mis on viidud näiteks reklaamiks, kingituseks ja pakendid, mis on omatarbeks kasutatud.

Müügiaruandes kajastatava tulemuse arvutamiseks on vajalikud järgmised andmed: laojääk iga artikli kohta (inventuuri tulemus) eelmise kuu lõpus, mis on ütlasti ka sama kuu algjääk; kauba ostuarved, kust saab välja lugeda iga artikli sisseostetud kogused ning laojääk (inventuuri tulemus) sama kuu lõpus. Tulemusena saab teada, mitu pudelit igast artiklist on kuu jooksul ringlusesse lastud.

Exceli arvutuste tulemusena leitud igakuiselt ringlusesse lasutatud pudelite arv pidi andma sama tulemuse nagu raamatupidamisprogrammist saadud artiklite müügistatistika. Kõikide müügiarvete juurde kuulusid saatelehed ning mõlemale dokumendile oli märgitud täpselt iga müügiartikli lõikes kogused, mida müüdi. Samuti oli teada, kui palju pudeleid viidi reklaamiks, tootenäidisteks, kingituseks, kasutati omatarbeks või tuli muul põhjusel maha kanda. Nende eest küll raha ei saadud, kuid pudelid lasti ringlusesse ning seetõttu oli vajalik nende kajastamine Eesti Pandipakendi müügiaruandes.

Pärast Eesti Pandipakendi e-keskkonna müügiaruandesse müügipakendite koguste sisestamist ning kinnitamist esitatakse ettevõttele selle alusel arve. Arve summa sõltub turule lastud pakendite kogustest ning seda saab arvutada valemiga

$$\text{Turule lastud pakendite kogus} \times 0,10 \quad (3)$$

kus $0,10$ – seadusest tulenev tagatisraha suurus.

Tarmo Rahkama tõi oma intervjuus välja asjaolu, et taaskasutusorganisatsioonile aruandluse esitamisel võib tekkida pakendiettevõtjal oluline pakendiaktsiisrisk, millest esmapilgul ei pruugi aru saada. Näitena tõi ta välja olukorra, kus ettevõtte deklareerib ära 10 tonni pakendeid ja esitab aruande taaskasutusorganisatsioonile. Hiljem selgub, et pakendijäätmeid oli rohkem kui 10 tonni, millest tulenevalt peaks ettevõtte viima oma esitatud aruandesse sisse parandused ning kajastama tegelikku kogust. Kui taaskasutusorganisatsioon ei ole oma aruannet pakendiregistrile veel esitanud, on tõenäoliselt võimalik antud parandus sisse viia. Kui viga tuleb välja liiga hilja ning taaskasutusorganisatsioon on jõudnud oma pakendiaruande pakendiregistrisse esitada, ei ole

enam tõenäoliselt võimalik aruandesse parandust sisse viia, millest tulevenalt võib ettevõttel tekkida aktsiisiriksk vähem deklareeritud pakendimassi pealt.

2.5. Westaqua-Invest OÜ pakendiarvestus- ja aruandlus

Kaks eelnevalt käsitletud ettevõtet tegutsevad toitlustuse valdkonnas, kuid selleks, et saada ülevaade, kuidas toimub pakendiarvestuse pidamine mõnes suures ja teise valdkonnaga tegelevas ettevõttes, uuris autor, kuidas on korraldatud tootmisettevõtte Westaqua-Invest OÜ pakendiarvestuse pidamine. Selleks külastas autor antud ettevõtte Eestis asuvaid tehaseid. Tegu on ettevõttega, kellel ka peale seadusemuudatust on kohustus lasta auditeerida oma pakendiaruandlust, sest pakendite kogused ületavad viie tonni piiri.

Westaqua-Invest OÜ on 2006. aastal asutatud Sillamäel asuv ettevõte, kes omab tehast lisaks Sillamäele ka Narvas. Eesti tehased kuuluvad rahvusvahelisse Aquaphor Group kontserni. Aquaphor Group on üks tuntumaid veepuhastusseadmete tootjaid maailmas. Ettevõtte tegevuseks on toota mitmesuguseid veepuhastusseadmeid ja pakkuda välja erinevaid lahendusi vee puhastamiseks. Seadmeid on erinevaid ning igaüks leiab kindlasti midagi enda vajadustest lähtuvalt. Toodetakse filterkannet, filtreid, mida kasutada konkreetse kraani küljes ning ka veefiltreid kogu majale. Westaqua-Distribution OÜ tegeleb peamiselt toodete müügiga.

Ettevõtte on saanud mitmeid tunnustusi. 2014. aastal sai Westaqua-Invest OÜ esikoha konkursil „Sillamäe parim ettevõtja 2014“. 2015. aastal sai Westaqua-Invest OÜ esikoha Ettevõtluse Arendamise Sihtasutuse (EAS-i) ettevõtluse auhinna 2015. aasta välisinvestori kategoorias.

Vaadeldud ettevõtted tegutsevad Ida-Virumaal ja praktiliselt venekeelses keskkonnas. Selle asjaolu tõttu on ettevõtte pakendite sisekorraeskiri ja paljud dokumendid koostatud vene keeles. Sisekorraeeskirjad on antud ettevõttel põhjalikult välja töötatud ning on väga täpselt välja toodud kõik pakendid, mis ettevõttesse sisse tulevad ja sealt välja lähevad. Sealhulgas on pakendite sissetulekud liigitatud eraldi, lähtuvalt sellest, millise sisendiga (tooraine, kaup) pakend kaasneb ning need liigitatakse omakorda selle alusel, millised pakendid on tulnud Euroopa Liidu ettevõtelt, väljaspoolt Euroopa Liitu ning ettevõtte püsivatelt lepingupartneritelt ehk edasimüüjatelt. Sama liigitust kasutatakse ka toodangu müügil ning pakendite ringlusesse laskmisel või müügil.

Pakendite sisekorraeeskirjades oli väga selgelt välja toodud arvutuskäigud, kuidas pakendiaruandluses deklareeritavad pakendimassi tulemused leitakse. Samuti on ära määratud töötajate (ametinimetuste järgi) ülesanded ja vastutusala. Näiteks, kelle ülesandeks on analüüsida kauba vastuvõtmisel sellega kaasnevat pakendit ning viia vastavad andmed programmi sisse ning kelle vastutusalasse kuulub õigeaegselt korrektsete andmete esitamine pakendikogumisetevõttele.

Kuna tegu on väga suure ettevõttega, siis Microsoft Office Excelis pakendiarvestuse pidamine, nagu kahes eelnevalt vaadeldud ettevõttes, ei ole enam võimalik. Antud kontserni Eestis asuvatel ettevõtetel on vajalik, et programm ühilduks Peterburis kasutusel oleva programmiga. Kasutusel on finantsarvestusprogramm 1C ning laoprogramm Axelot.

Iga kord, kui ettevõttesse midagi sisse ostetakse või müüakse, saab juba programmist andmed, kui palju konkreetse kauba sisseostmisega või müümisega kaasnes erinevast materjalist müügi-, rühma- ja veopakendeid. Seega kõigele, mis lattu tuleb, peavad olema andmed pakendi kohta juurde märgitud.

Pakendimassi määratakse ettevõttes kohapeal välja töötatud normatiivide alusel. Suurte pakendikoguste tõttu ei teostata iga pakendi kohta kontrollkaalumisi. Uue pakendi korral kaalutakse see pakend ära, töötatakse laos välja normatiiv konkreetse pakendi kaalu kohta ja see sisestatakse programmi. Edaspidi toimub arvestus antud pakendi kohta kehtestatud normatiivide alusel. Kui ettevõtte tellib toorainet, siis on ka selle kohta kehtestatud normatiivid, kui palju ja millist pakendit tuleb koos antud tellimusega. Normatiivid on kehtestatud ka ettevõttest väljaminevate pakendite kohta.

Selleks, et välistada vigade teket, on programm üles ehitatud nii, et süsteem ei luba kauba ja materjali ostu ega müüki sisestada programmi enne, kui pakendi osa programmis on täidetud ning ostu ja müügiga kaasnevate pakendite kogused pakendiliikide lõikes on programmis täidetud.

Aruandluse õigsuse tagab asjaolu, et programm on üles ehitatud nii, et programmis seotakse müügitehing koheselt vastava selgitusega (müük Euroopa Liitu, eksport, müük kontrahentidele ehk püsivatele edasimüüjatele) ning programm määrab koheselt, millal tuleb normatiivi alusel välja töötatud pakendikogused aruandlusesse sisse arvestada.

Programmeerijad tegid väga palju tööd selleks, et kõik õigesti toimima saada ja aruandlusesse jõuaksid õiged tulemused, mis kindlasti nõudis ka olulist rahalist kulu. Nii suure ettevõtte puhul on selline protsess õigustatud, kuid väikese ettevõtte puhul tuleks hoolikalt kaaluda, kas oleks võimalik kuidagi lihtsamalt ja soodsamalt pakendiarvestust välja töötada.

Ettevõtte pakendite kogused on küll väga suured, kuid Eestisse jääb neist minimaalne osa, kuna Eesti turg on nii väike ning suurem osa toodangust liigub koos pakendiga Eestist välja. Pakendiaruandes tuleb aga kajastada vaid see osa pakendimassist, mis jääb Eestisse. Selle asjaolu tõttu pidi ettevõtte ka Maksu- ja Tolliametile, kes on antud olukorras üheks järelvalveorganiks, tõestama, et suurem osa pakenditest müüakse Euroopa Liitu või eksporditakse kaubaga ja Eestisse jääb vaid väga minimaalne osa pakendimassist.

Ettevõtte on liitunud MTÜ Eesti Pakendiringlusega ning kuna tegu on suure ettevõttega, siis on Eesti Pakendiringlusega kokku lepitud, et aruandeid esitatakse iga kvartali kohta. Antud ettevõtte tegevus võimaldab pakendeid ise kokku koguda. Seega pressib antud ettevõtte need Eesti Pakendiringluselt renditud pressiga kokku. Kord kuus kooskõlastatakse Westaqua-Invest OÜ taaskasutamisse suunatud pakendikogused Eesti Pakendiringluse andmetega.

Aruandeid esitatakse kahe ettevõtte, Westaqua-Invest OÜ ja Westaqua-Distribution OÜ, kohta kokku. Seda seetõttu, et Westaqua-Invest OÜ toob pakendi Eestisse, müüb toodangu Westaqua-Distribution OÜ-le ning Westaqua-Distribution OÜ müüb toodangut Eestis. Seega Westaqua-Invest OÜ-l on palju ostupakendit ning Westaqua-Distribution OÜ-l palju müügapakendit.

Kuna ettevõtte kogub ise oma pakendijäätmed, pressib need kokku ja taaskasutab oma pakendi ja pakendijäätmed, siis on ettevõttes pakendiarvestuse ja aruandluse eest vastutava isiku hr. Dmitri Kudrjašovi ja juhatuse esimehe hr. Valeri Lavrovi arvamus, et pakendiseadus on küll vajalik, kuid need ettevõtted, kes kogu pakendi taaskasutusse annavad, tuleks vabastada pakendiarvestuse pidamise kohustusest, sest see on aeg, raha ja ressurss, kuid otseselt mingit kasu ettevõtte sellest töömahukast protsessist ei näe.

3. SEADUSEMUUDATUSTE ANALÜÜS

2015. aasta 1. jaanuaril jõustunud pakendiseaduse redaktsioon tõi endaga kaasa märkimisväärsele hulgale ettevõtjatele palju muutuseid, kellele väiksemal, kellele suuremal määral. Kahjuks suurem osa muutustest ei teinud ettevõtjatele rõõmu, vaid pigem tõi kaasa muret ning koormasid liialt ettevõtteid, eriti just väikese ja keskmise suurusega ettevõtteid. Seetõttu algatati juba vähem kui aasta pärast seaduse jõustumist uue seaduse eelnõu, mille eesmärgiks oli muuta olukord ettevõtjatele vastuvõetavamaks. Uus pakendiseaduse redaktsioon jõustus 1. jaanuaril 2016. aastal, kuid paljud ettevõtted hakkasid eelmisest seadusemuudatusest tingituna korrastama oma pakendiarvestust ja selle põhimõtteid või kui seda selle ajani mingil põhjusel polnud, siis hakati seda tagantjärele välja töötama.

Järgnevalt annab autor ülevaate, mis muutus ettevõtetes, kes said oma pakendite üle arvestuse pidamise kohustusest teadlikuks alles 2015. aasta 1. jaanuaril jõustunud seadusemuudatuse tagajärjel ning miks oli antud seadusemuudatus paljudele ettevõtjatele vastumeelt.

3.1. Seadusemuudatuse tagajärjed

Arvestuskohustusest teadlikuks saamise korral oli esimene muutus kindlasti kas ettevõtte juhtkonna, ettevõtte töötajate, raamatupidaja või raamatupidamisfirma suurem töökoormus, sõltuvalt sellest, kes eelnimetatutest pidid hakkama välja töötama pakendiarvestuseks vajalikke sisekorraeeskirju ja töötabeleid ning pakendite koguste ja massi üle jooksvat arvestust pidama. Suurema töökoormusega või sisseostetud teenusega kaasneb üldjuhul ka suurem rahaline kulu. Pakendiarvestuse pidamiseks oli esmalt vaja välja töötada pakendiarvestuse sisekorraeeskiri või juhend, mis reguleeriks pakendite käitlemist ja arvestuse pidamise korda. Nagu eelmises peatükis kirjeldatud, oli tegu küllaltki aeganõudva protsessiga, et tagada sisekorraeeskirjade tõhusus ning välistamiseks olukorda, kus mõni oluline punkt tähelepanuta jääb. Pärast pakendite sisekorraeeskirjade välja töötamist ja kehtestamist oli lisaks veel vaja välja töötada töötabelid või arvestusvorm, mille abil oleks võimalik jooksvalt ja järjepidevalt ettevõtte pakendiarvestust pidada ning mille põhjal oleks ettevõttel hiljem võimalik aruandlust esitada, kas

taaskasutusorganisatsioonile, kellega ettevõtte liitunud on, otse pakendiregistrile või Maksu- ja Tolliametile.

Pakendiarvestuse töötabelite ning pakendiaruandluse korrektseks täitmiseks ja aruandes deklareeritava pakendimassi leidmiseks oli kõik pakendid vaja ära kaaluda. Iga kord, kui ettevõtte hakkab ostma pakendeid uult tarnijalt või muudab pakendamise põhimõtteid ning sellega seoses ka pakendiliike, on vaja pakenditele teostada uued kontrollkaalumised. See on oluline ajakulu, eriti kui seda teostab keegi, kes ei tegutse ettevõttega samas paigas, näiteks raamatupidamisfirma või vastavat teenust osutav firma.

Kuna paljud ettevõtted said arvestuse pidamise kohustusest teadlikuks alles siis, kui audiitorkontrolli kohustus kehtima hakkas ning pakendiarvestuse teema muutus varasemast aktuaalsemaks ja ettevõtjate tähelepanu hakati juhtima kohustusele pidada pakendiarvestust, tuli pakendite kaaluandmeid saada tagantjärele, kui ettevõtte kasutab erinevaid pakendeid ning pakendite liigid on aastate jooksul muutunud ja pakendeid polnud enam võimalik realselt üle kaaluda.

Sellele, et pakendite kaaluandmeid saab ettevõtetest, kust neid osteti, ei tasu kahjuks alati lootma jääda. Paljudel hulgimüüjatel ei ole informatsiooni enda poolt edasimüüdavate pakendite kaalude kohta, sest neile ei ole seda informatsiooni oma tegevuseks vaja ning firmad, kes tegelevad vaid pakendite edasimüügiga suurtes kogustes väljendavad kaaluandmeid kohati väga arusaamatult. Näiteks Pakendikeskuse kodulehelt pakendeid uurides selgus, et teatud paberkottide kaalud on küll välja toodud, kuid ruutmeetri kohta. Tavaettevõtjal puudub aga informatsioon selle kohta, mitu ruutmeetrit paberit on kulunud paberkoti valmistamiseks, et oleks võimalik selle põhjal koti kaalu välja selgitada. Pakendikeskusega suheldes sai autor teada, et teades ettevõtte nime, kes pakendeid ostab, on võimalik Pakendikeskuse süsteemist saada väljavõtte kindla perioodi ostude kohta, kus on välja toodud toodete lõikes kogused, mida perioodi jooksul ettevõtte on ostnud, ning töötajad olid väga vastutulelikud, saates antud nimekirja alusel ka kõikide toodete kaalud.

Selline töömahu muutus mõjutas küll paljusid ettevõtjaid, kuid otseselt pahameeleks selline töömahu suurenemine põhjust ei andnud. Tegelikult on pakendiarvestuse pidamise kohustus olnud pakendiseaduses juba aastaid, kuid paljud ettevõtted polnud kohustusest teadlikud või jätsid tahtlikult oma kohustused täitmata, lootes optimeerida sellega ettevõtte kulusid, sest keegi neid varem ei kontrollinud.

2015. aasta 1. jaanuaril kehtima hakanud seadusemuudatuses põhjustas kõige suuremat pahameelt kindlasti pakendiaruandluse auditeerimise kohustus ettevõtetele, kes lasid turule vaid 100 kilogrammi plastikust või 200 kilogrammi muust materjalist pakendeid, sest väikestele ettevõtetele oli audiitori palkamine põhjendamatult suur kulu, võttes arvesse ettevõtte tulusid ja ettevõttele tekkivat kasu. Audiitorkontrollist ei teki ettevõttele otseselt mingit tulu ega kasu, kuid samas põhjustab ebamõistlikult suurt kulu ning ka see võis olla oluline põhjus, miks pakendiettevõtjad seadusesse nii vastumeelselt suhtusid.

Kuna sellises mastaabis pakendiaudit oli Eestis suhteliselt uus ja värske valdkond, siis ei olnud veel väga palju vandeaudiitoreid, kes sellega tegeleksid ja kellel oleks selle teostamiseks piisavalt vajalikku ettevalmistust ning teadmisi, et pakendiaruandluse kohta õiget järeldusotsust anda. See tõi omakorda kaasa olukorra, kus need audiitorid, kelle pädevuses oli pakendiauditit teostada, said suure nõudluse tõttu oma töö eest küsida küllaltki suuri tasusid. Nende pakendiettevõtjate puhul, kelle pakendikogused ületasid vaid vähesel määral piirkoguseid, oli audiitorteenuse tasu sageli isegi kordades suurem kui taaskasutusorganisatsioonile makstav tasu või makstav pakendiaktsiis ning see oli ebamõistlikult suur kulu. Intervjuus Alder Harkmanniga (Lisa 6) kõlas tema arvamusena, et kõige probleemsem oli ja on asjaolu, et kontrolli teostatakse liiga põhjalikult ning see asjaolu viib audiitorteenuse hinna liiga kõrgeks. Tema arvamuse kohaselt piisaks kontrolli teostamisel sellest, kui audiitor kontrolliks pakendiettevõtja pakendiarvestuse arvestusloogikat ning kontrolli saaks teostada oluliselt kiiremini, kui audiitorid seda sel korral tegid.

Uurides Tarmo Rahkamalt ettevõtjate suhtumise kohta pakendiseadusega kehtestatud auditeerimiskohustusse, tõi ta välja, et pakendiettevõtjate suhtumine oli erinev. Oli ettevõtteid, kes olid kogu aeg järjepidevalt pidanud pakendimassi üle arvestus ning nende jaoks polnud rohkem probleeme, kui leida audiitor, kes aruande ära auditeeriks. Oli ka neid ettevõtjaid, kes varasemalt polnud üldse süvenenud arvestusse ning arvestus ei peegeldanud reaalseid andmeid ja see tõi kaasa kohati küllaltki suure korrigeerimisvajaduse. Siiski ei jätnud ta intervjuus mainimata, et auditeerimiskohustuse teke põhjustas üldjuhul siiski tugevalt negatiivseid emotsioone. Eelkõige seetõttu, et kohustuse piirmäär oli liiga madal ning sellest tulenevalt olid audititasud võrreldes taaskasutusorganisatsiooni tasudega nende jaoks liiga suured.

Soov vältida suurt väljaminekut, tõi endaga kaasa olukorra, kus ettevõtjad otsustasid seadusest tulenevate kohustuse täitmisest kõrvale hoiduda ning jätta pakendiaruandlus auditeerimata.

Seega on kindlasti veel hulgaliselt ettevõtjaid, kes ei ole siiani tellinud audiitorit oma 2014. aasta pakendiaruandlust auditeerima ning audiitori järeldusotsus on siiani esitamata. Tarmo Rahkama mainis intervjuus, et seadusemuudatusega lisandus auditurule üle 3000 töövõtu. Selle informatsiooni põhjal, mis taaskasutusorganisatsioonidelt on auditeerimise tulemuste kohta tulnud, on jäänud osakaalud siiski üsna kesiseks. Tema sõnul on praeguseks hetkeks kõik järelevalveorganid hakanud ettevõtetele, kelle aruanded on siiani auditeerimata, omalt poolt meeldetuletusi tegema. Samuti viitas ta asjaolule, et nende ettevõtete puhul, kelle aruandeid jõuti auditeerida, esines viimase perioodi kohta päris palju märkusega järeldusotsuseid ning sageli loobuti ka arvamuse avaldamisest. Sellise olukorra tingis sageli asjaolu, et arvestust polnud ettevõttes jooksvalt peetud, arvestus polnud piisavalt täpne ning seadusemuudatuse tagajärjel hakkasid paljud ettevõtted arvestust pidama tagasiulatuvalt ja vajalikke andmeid oli küllaltki keeruline saada. Alder Harkmanni sõnul oli Tootjavastutusorganisatsioon OÜ-le esitatud aruannetest ligikaudu 40% auditeerimata. Tema sõnul nemad ettevõtjate pakendiarvestusele kontrolli ei teosta, kuna ettevõtjatele on taaskasutusorganisatsiooniga liitumine vabatahtlik ning kui nemad hakkaksid teostama ettevõtjate üle pistelist kontrolli, siis võib tekkida olukord, kus otsustatakse minna konkurendi juurde. Samas mainis ta, et kontrolli teostakse, kui klient selleks ise soovi avaldab.

Kuna pakendiaruannete auditeerimine langes kokku ettevõtete majandusaasta aruannete auditeerimisega ning mõlema tähtajaks oli määratud 30. juuni, siis tekkis olukord, kui lihtsalt polnudki vandeaudiitorit ega audiitorfirmat, kellel oleks piisavalt aega ja vaba tööjõudu, et lisakoormust juurde võtta ning veel mõne pakendiaruandluse auditeerimist läbi viia ja väga järsult kasvanud audiitorteenuse nõudlust rahuldada. Tarmo Rahkama tõi intervjuus välja ühe punkti, mille tõttu oli samuti keeruline ettevõtjatel pakendiauditiks audiitorit leida. Nimelt audiitor planeerib oma tööd üsna pikalt ette ning seetõttu polnud paljudel audiitoritel võimalik tööd juurde võtta kui 2015. aasta algul väga suur hulk ettevõtjaid said teadlikuks asjaolust, et ka nemad vastavad pakendiettevõtja mõistele ning kuuluvad nende ettevõtete hulka, kelle pakendiaruanded kuuluvad auditeerimisele.

Eriti keeruliseks kujunes audiitori leidmine just väiksematel ettevõtetel, kelle raamatupidamise aastaaruanne ei vajanud auditeerimist ja kes pidid sisse ostma ainult pakendiaruandluse auditeerimise teenust. Sellises olukorras tekkis probleem, et audiitoril, kes pidi teostama ainult pakendiauditit, kulus väga palju aega üksnes selleks, et end esmalt ettevõtte tegevuse ja arvestussüsteemidega kurssi viia ning omada ettevõttest head ülevaadet. Samuti pidi

pakendiaruandluse auditeerimist teostav audiitor saama kõigepealt aru, kuidas toimub ettevõttes pakendite liikumine ning millised on kõik ettevõtte tegevuse käigus kasutatavad pakendid ja olema ettevõttes kohapeal, et jälgida, kuidas on ettevõttes korraldatud arvestuse pidamiseks vajalikud protseduurid ning teostama kontrollkaalumisi. Sellist aega ei olnud audiitoritel kahjuks võtta, kuna selle teenuse järele tekkis nõudlus ootamatult kiiresti ja suuremahuliselt.

Nendel ettevõtetel, kes pidid lisaks finantsauditile tellima ka pakendiaruande auditeerimise, kulub pakendiauditile vähem aega ning sellistel suurtel firmadel, kelle jaoks pakendiaudit oli justkui lisateenus, oli oluliselt lihtsam endale audiitorit leida. Seda seetõttu, et finantsauditi teostamiseks peab audiitor end igal juhul ettevõtte tegevusega kurssi viima ning üldiselt teostab pakendiauditit sama audiitor. Audiitorkontrollile kuluvat ajakulu ning seeläbi ka audiitorkontrolli maksumust mõjutab oluliselt pakendiarvestuse ülesehitus. Mida põhjalikum on pakendite sisekorraeeskiri ja täpsemad on arvestussüsteemid, seda vähem kulub audiitoril aega kontrolli läbiviimiseks ning see vähendab ka audiitorkontrolli tasusid. Tarmo Rahkama sõnul sõltub pakendiaruande auditeerimiseks kuluv aeg olulisel määral pakendiliikidest, arvestuse keerukusest ja sellest, millist programmi või tarkvara kasutatakse arvestuse pidamiseks, kas pakendiarvestust peetakse lihtsalt Exceli tabelis või eraldi laoarvestusprogrammis. Kui ettevõttes on palju erinevaid pakendeid, võib antud protsess kujuneda väga keerukas. Kuna 2015. aastal toimus pakendite auditeerimine nii suurel määral Eestis esmakordselt ning paljud audiitorid polnud sellega varem kokku puutunud, siis oli see kindlasti oluline asjaolu pakendiauditile kuluva aja ning hinna kujunemisel.

See tõi kaasa olukorra, kus oli ettevõtjaid, kelle pakendiaruandlus jäigi ressursi puudumise tõttu auditeerimata, isegi kui ettevõtja soovis oma kohustust täita ja oli valmis kõrgeid audititasusid maksma. See võib omakorda ettevõttele kaasa tuua rahalise trahvi summas kuni 32 000 eurot, kuna auditeerimine on seadusega ette nähtud ja seadus on mõeldud kõigile täitmiseks.

Seadusemuudatusest tingituna tegid paljud ettevõtjad tööd selle nimel, et välja töötada või korrastada arvestussüsteeme ning liitusid taaskasutusorganisatsioonidega, et pääseda Maksu- ja Tolliameti oluliselt kõrgemate määradega aktsiisi maksmisest. See asjaolu annab põhjust loota, et pakendiaruandeid esitatakse ikkagi edasi, sest töö selle nimel on tehtud ning kui pakendiregistri andmete õigsus ei parane, siis võidakse ettevõtjate pakendiarvestussüsteeme kontrollima hakata. Alder Harkmanni sõnul on Tootjavastutusorganisatsioon OÜ-ga liitunud 933

ettevõttest (seisuga 22.12.2015) liitunud 2015. aasta jooksul umbes 50 ettevõtet, mis on üle 5% kõikidest liitunud ettevõtetest.

Just eelnevalt nimetatud olukorrad saigi suuresti põhjuseks, miks otsustati, et tuleks kehtestada uus seadusemuudatus ning pakendimassi auditeerimiskohustuse piirmäära tõsta.

2016. aasta 1. jaanuaril kehtima hakanud seadusemuudatusega olukord paranes, sest uue seaduse järgi puudutab audiitori palkamine pigem suuremaid ettevõtteid, kelle pakendikogused ületavad 5 tonni piiri ning sellistel suurtel ettevõtetel on sageli juba audiitor palgatud finantsaruandluse auditeerimiseks. Väikese ja keskmise suurusega ettevõtted vabastati sellest märkimisväärsest kulust. Tarmo Rahkama ütles oma intervjuus, et otsus auditeerimispiirmäära tõsta on igati põhjendatud, sest ka pakendite puhul lähtutakse 5% piirist ning üle 5 tonni ringlusesse lastavate ettevõtete pakendimassi osakaal moodustabki üle 95% pakendite kogumassist. Alder Harkmanni sõnul vabaneb Tootjavastutusorganisatsioon OÜ-ga liitunud ettevõtetest ligikaudu 40% audiitorkontrolli kohustusest ning ülejäänud ettevõtete pakendikogused ületavad piirmäära ning neile kehtib audiitorkontrolli kohustus edasi. Küsides tema arvamust auditeerimispiirmäärade kohta, oli tema kindel arvamus, et alla 5 tonni on auditeerimispiirmäär ebamõistlik. Tema arvamuse kohaselt võiks olla auditeerimise miinimummäärad isegi veel kõrgemad, näiteks 20 tonni pakendimassi aastas. Teise variandina mainis ta, et kehtestada pakendiaruande auditeerimiskohustus ainult nendele ettevõtjatele, kellel on seadusest tulenevalt ka majandusaasta aruande auditeerimise kohustus.

Nagu esimeses peatükis mainitud, hakkas seadusemuudatusega kehtima kõikidele auditeeritavatele ettevõtetele piiratud kindlustandev töövõtt. Piiratud kindlustandev töövõtt põhjendatud kindlustandva töövõtu asemel tähendab ka väiksemaid kulutusi audiitorteenusele. Kui algses eelnõus kirjutati sisse, et kõigile hakkab kehtima põhjendatud kindlustandev töövõtt, siis üsna pea muudeti see punkt ringi. Tarmo Rahkama arvamuse kohaselt suurendaks põhjendatud kindlustandev töövõtt olulisel määral audiitorite töömahtu. Samas põhjendatud kindlustandva töövõtu puhul ei oleks tulemus selline, mis annaks oluliselt suuremat kindlustunnet aruande õigsuse kohta, kui piiratud kindlustandev töövõtt, kuid samas tekitaks see oluliselt suuremat kulu audititasude suuruse näol neile ettevõtetele, kellel auditeerimiskohustus säilib.

Seadusemuudatus ja pakendite üle arvestuse pidamisest teadlikuks saamine tõi endaga kaasa mitmeid küsitavusi ja probleeme, mis tekitavad pakendiettevõtjates siiani küsimusi ning millega võib tekkida mitmeid probleeme praegu ja tulevikus nii väikestel kui ka suurtel ettevõtetel.

Küllaltki aktuaalseks probleemiks on näiteks puidust kaubaaluste küsimus. Kui ettevõtte toob kaupa maale ja kaup on paigutatud transpordiks kaubaalustele, siis tuleks nende mass deklareerida ning maksta pakendimassi pealt tasusid. Samas võiks kaubaaluseid käsitleda kaubana, kuna neid on võimalik realiseerida, kas siis kasutada ruumide kütteks, kuna tegu on puiduga, või müüa mõnele ettevõttele või eraisikule. Kaubaaluseid müües või küttematerjalina kasutades ei saada vastu taaskasutustõendit, mille tõttu tuleb maksta nende pealt aktsiisi, mis küllaltki raskete kaubaaluste puhul on märkimisväärne summa. Riigi seisukohtalt on muidugi kaubaaluste käsitlemine pakendina kasulik. Segadust tekitabki eelkõige erinevate allikate lahkkelid selles küsimuses. Kaido Vetevoog on oma artiklis öelnud „Kaubaalused ei ole üldjuhul pakend!“ [6, lk 15], samas kui erinevates pakendeid kirjeldavates materjalides saab lugeda näiteid, kuidas kaubaaluseid käsitletakse kui veopakendeid, mille pealt tuleb samuti maksta tasu.

Küsidest Tarmo Rahkamalt „Kas puitalus on pakend?“ vastas ta, et kui tugineda Keskkonnaministeeriumi tõlgendusele ja vaadata asja pakendiseaduse lähtepunktist, siis kaubaalus täidab siiski pakendi eesmärgi. Kui ettevõtte ostab kaupa, mis on paigutatud puitalusele, siis täidab alus pakendi rolli, sest niisama ettevõtte seda puitalust ei ostaks. Pakendina tuleb kaubaalust käsitleda ka siis, kui arvel on eraldi välja toodud kaubaaluse maksumus. Tarmo Rahkama arvas, et puitalused on siiani segane teema, kuid varasemaga võrreldes on teema siiski selgemaks saanud. Intervjuus tuli korduvalt välja, et puitalused olid 2014. aasta andmeid auditeerides just kõige suuremaks probleemiks ning puitalused tekitasid pakendiarvestuses enim vigu, seda ka seetõttu, et puitpakend on sageli kõige olulisema mõjuga just küllaltki suure kaalu tõttu. Arvestades asjaolu, et puitalus võib sõltuvalt puidu liigist kaaluda 10-20 kilogrammi, siis võib juba mõne puitaluse pakendiarvestusest välja jäämine tekitada olulise vea.

Samuti oli tema sõnul paljudel juhtudel ebaselgus selles osas, milliseid puitaluseid tuleb deklareerida ja milliseid mitte, millisel hetkel tuleks puitaluseid deklareerida ning kuidas pidada arvestust puitaluste osas, mida ettevõtte toob ise maale, mida ostetakse Eestist ning kuidas peaks arvestama aluseid nii, et ettevõtja ei teeks suurema koguse deklareerimisega endale liiga, kuid ei esineks ka aladeklareerimist. Kuna antud olukord oli ettevõtjatele küllaltki segane, siis sageli arvati, et kui kaup tuuakse kaubaalustel maale, siis ei ole antud ettevõtte pakendiettevõtja.

Tegelikkuses tekkis kergesti olukord, kus arvestus oli pidamata ning auditeerimispiirmäär ületatud, ilma, et ettevõtja oleks ise sellest olukorrast aru saanud. Ka Alder Harkmann ütles oma intervjuus, et kõige rohkem suurenes 2015. aasta jaanuaris jõustunud seaduses kehtestatud pakendiaruande audiitorkontrolli tulemusel just puidust pakendite deklareerimine.

Samuti võib ettevõtjates tekkida küsimus, kas kilekott on siiski alati pakend. Kilekotte antakse poodides tasuta kaasa, kuid on võimalik osta ka raha eest. Lugeses pakendiseadusest pakendi määratlemise kriteeriumeid, võib öelda, et igasugune kilekott kuulub alati pakendi mõiste alla. Seega ei tohiks rolli mängida asjaolu, kas selle eest makstakse või mitte. Võib tuua sarnase näite ka toitlustusettevõtete kohta. On ettevõtteid, kus toidu kaasa müümisel küsitakse pakendi eest raha ja kohti, kus mitte. Sõltumata sellest, kas toidukarbi eest makstakse või mitte, käsitletakse karpi ikka seadusest tulenevalt pakendina, kuna kriteeriumid on täidetud.

Kuna tasu või aktsiisi maksmine ja pakendiaudit puudutab ka ettevõtteid, kelle pakendimass ületab piirmäära ühekordse tehingu tulemusena, siis võib kujuneda ettevõtja jaoks probleemiks olukord, kus ettevõtte otsustab osta välismaalt kontorimööblit või seadmeid ettevõtte tegevuseks ning toob need koos pakenditega maale ning seda ühe aasta jooksul. Ettevõttel tekib kohustus pidada arvestust nende pakendite üle, mis ta Eestisse tõi. Lisaks kaasneb kaalumistele kuuluv ajakulu, kuna eeldatavasti on palju erinevast materjalist ja erineva suurusega pakendeid. Ettevõttel tuleks liituda taaskasutusorganisatsiooniga ja maksta vastavalt tariifidele tasusid, pakendimass ise kokku koguda või maksta Maksu- ja Tolliametile aktsiisi. Arusaamatuks jääb see, miks pidi ettevõtet „karistama” olulise ressursikuluga ning piirmäärade ületamisel audiitorkontrolli kohustusega ja kõrgete audititasudega selle eest, kui ettevõtte tahab või on sunnitud ostma töökoja- või kontoriseadmeid ja mööblit välismaalt, eriti olukorras, kus Eestist ei olegi võimalik soetada vajalikke seadmeid.

3.2. Ettepanekud

Tulenevalt eelnevast analüüsist ja sellest, et pakendiregister saaks võimalikult täpseid andmeid pakendikoguste kohta esitab autor järgmised ettepanekud.

- Tuleks luua eraldi ajutiselt järelvalveinstitutsiooni või anda Maksu- ja Tolliametile suuremad õigused teostada ettevõtetes pistelist kontrolli, et tabada pakendiettevõtjaid, kes jätaavad oma kohustused täitmata ja ei pea pakendimassi üle üldse arvestus. Esialgu ei

oleks mõistlik küll suuri rahatrahve kehtestada, kuid ehk piisaks lihtsalt suulisest hoiatusest ning kui olukorda ei muudeta, siis järgneb karistus. Tegu on siiski seaduserikkumisega ja miks peab mõnel ettevõtjal olema seaduse täitmise ees eelis.

- Suuremat tähelepanu tuleks pöörata esialgu just nendele pakendiettevõtjatele, kes lasevad suuremas koguses pakendijäätmeid turule, kuid pakendimass audiitorkontrollini veel ei ulatu. Suure ettevõtte kohustuste täitmata jätmise või valeandmete esitamine moonutab pakendiregistri andmeid oluliselt suuremal määral kui mõne väikese pakendiettevõtja vead pakendiarvestuses.
- Kui ettevõtte korjab kokku ise oma pakendijäätmed ja suunab need taaskasutusse, nagu vaadeldud töös ettevõtte Westaqua-Invest OÜ, siis võiks kaaluda samas olukorras olevate pakendiettevõtjate vabastamist arvestuse pidamise kohustusest, sest nagu eelnevalt mainitud sai, on see ettevõttele ainult kulu ning otsest kasu sellest keegi ei saa.
- Tuleks kehtestada kõigile arusaadavad ja üheselt mõistetavad kindlad reeglid, millal ja milliseid puitluseid deklareerida. Hetkel on puitlused paljude ettevõtjate jaoks veel küllaltki segane valdkond ja paljud ettevõtjad ei saa antud olukorrast aru, millega võib kaasneda olukord, kus auditeerides võivad pakendiarvestuses tulla välja lubatust suuremad vead, mille tõttu võib audiitori järeldusotsus olla märkusega või audiitor loobub lausa arvamuse avaldamisest.

KOKKUVÕTE

Käesoleva lõputöö „Pakendiarvestuse arendamine pakendiseaduse nõuetest lähtuvat (ettevõtete Kaks Kokka OÜ ja Lindens Grupp OÜ näitel)“ eesmärgiks oli välja töötada arvestusjuhend lähtuvalt pakendiseaduse nõuetest väikesele ettevõttele. Töö käigus jõudis autor sissejuhatuses püstitatud eesmärgini. Eesmärgi saavutamiseks töötati läbi palju erinevaid materjale, mis käsitlesid pakendeid ning pakendiaruande auditeerimist. Samuti koostati ettevõtetele, kelle näitel autor antud lõputööd kirjutab, pakendiarvestuse pidamiseks vajalikud töötabelid ning pakendiarvestuse juhendid, mis on välja toodud lõputöö lisas.

Lõputöö tulemusena võib öelda 2015. aastal jõustunud seadusemuudatus oli väikese ja keskmise suurusega ettevõtteid liialt koormav.

Töö käigus jõudis autor järgmiste järeldusteni. Pakendite liigitamine võib kujuneda väga keeruliseks. Sageli võib olla väga keeruline saada aru, mis konkreetses ettevõttes siiski pakendi alla kuulub ja millist pakendit aruandluses kajastama peab. Pakendiarvestuse välja töötamine ning pidev korraldamine on üsna suure mahuga töö ja nõuab oluliselt aega, eriti ettevõtete puhul, kelle pakendite liigid on pidevas muutumises. Samuti jõudis autor järeldusele, et pakendiarvestuse pidamine ettevõtteväliselt nõuab väga tihedat koostööd ettevõttega, et info liiguks õigeaegselt ja oleks võimalik tagada pakendiarvestuse järjepidevus.

Järgnevalt toob autor välja mõned ettepanekud pakendiettevõtjale, mis võiksid aidata pakendiettevõtjal oma kulutusi pakendijäätmetele vähendada.

- Mõelda hoolikalt kauba pakendamine läbi. Tuleks vältida olukorda, kus kauba ümber on liigselt pakendeid, mille kasutegur on väike ning millest oleks võimalik loobuda. Seeläbi satub ringlusesse vähem pakendijäätmeid, mis vähendab omakorda ettevõtte taaskasutuskulusid.
- Kasutada loodussõbralikemaid pakendeid ning läbi selle vähendada pakendimassi pealt makstavaid tasusid.

- Kui ettevõtte tegevus võimaldab, siis tuleks kasutada korduskasutuspakendeid, mis ei muutu kohe pärast kasutamist jäätmeks ning mida saab mitmeid kordi kasutada, enne kui tekib nende pealt kohustus tasusid maksta.
- Ettevõttel, kelle üheks tegevuse osaks on tuua korduskasutatavate pakenditega, näiteks kaubaalustega, kaupa Eestisse, tasuks uurida tarnijalt võimalusi pakendite tagasiandmiseks tarnijale. See annaks võimaluse ühte alust võimalik korduvalt kasutada, millega väheneb jäätmete hulk, ning nii liiguvad ka pakendid uuesti Eestist välja.
- Kui ettevõtte tegevus võimaldab, siis koguda võimalikult palju pakendeid ise kokku ning suunata otse taaskasutusse.

Töö edasise arendamise võimaluseks oleks uurida kahe väga järjestikuse seadusemuudatuse tagajärge riigile ja ettevõtjatele. Tasuks analüüsida pakendiregistri andmeid ning selgitada välja, kas pakendiregistri esitatavad aruanded saavutasid seadusemuudatuste tulemusena suurema usaldusvääruse ja täpsuse ning kas Keskkonnaministeeriumi andmed ja pakendiregistri andmed kattuvad suuremal määral kui varem.

Töö autor võib kokkuvõtvalt öelda, et pakendiseadus on vajalik ning seda tuleb ettevõtjatel täita nagu ka teisi Eestis kehtivaid seaduseid, kuid sellega, kuidas tagada kõikide ettevõtjate poolt seaduse täitmine, tuleb veel oluliselt vaeva näha ning mõelda välja meetmeid, mis tagaksid pakendiregistri andmete õiguse.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Waste. [WWW] <http://ec.europa.eu/environment/waste/index.htm> (16.12.2015).
2. Municipal waste management in Accession Countries. [WWW] <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5632865/KS-47-02-301-EN.PDF/82970e21-0b27-4445-ad84-73d763e9a061?version=1.0> (16.12.2015).
3. **Siht, M.** (2015). Pakendijäätmete arvestus – juhend algajatele. — *Raamatupidamisuudised*. 1 (160) 2015. Lk 47-48.
4. Pakendiseadus. Vastu võetud 21.04.2004. — RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 23.12.2015, 5.
5. **Rohelaan, K.** (2014). Pakendiaudit ukse ees. [WWW] <http://www.aripaev.ee/uudised/2014/10/29/pakendiaudit-ukse-ees> (27.11.2015).
6. **Vetevoog, K.** (2014). Pakendiaruanne – kas ootamatu kohustus? — *Raamatupidamisuudised*. 8 (159) 2014. Lk 14-18.
7. **Rahkama, T.** (2015) Vaata, millised olid pakendiaruande tüüpvead. [WWW] <http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/vaata-millised-olid-pakendiaruannete-tuupvead> (6.12.2015).
8. **Nõmper, M.** (2015). Pakendiaruande auditi kitsaskohad praktikas ja lahendusvõimalused. [WWW] <http://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/pakendiaruande-auditi-kitsaskohad-praktikas-ja-lahendusvoimalused-2015-06-17> (27.11.2015).
9. **Raamatupidamis- ja maksuportaal.** (2015). Pakendiauditi piirmäär muutub. [WWW] <http://www.rmp.ee/uudised/eelnoud/pakendiauditi-piirmaar-muutub-2015-09-24> (6.12.2015).
10. **Luts, P.** (2015). Ligi 2000 ettevõtjat vabaneb pakendiaruandlusega seotud kulust. [WWW] <http://uudised.err.ee/v/1b1aae9b-d892-48f3-a511-d9be6ffb2077> (27.11.2015).
11. Seletuskiri pakendiseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. [WWW] <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/5b7d31fd-5bd6-4c96-b84a-51a987058af8/Pakendiseaduse%20muutmise%20seadus/> (9.12.2015).
12. Rahvusvahelised kindlustandvate teenuste standardid. ISAE 3000 [WWW] <https://www.audiitortegevus.ee/lr1/web/guest/isa-3000> (6.12.2015).

13. **Siht, M.** (2014). Pakendiseaduse muudatustest — *Raamatupidamisuudised*. 8 (159) 2014. Lk 21-22.
14. **Melnik, S., Audiitorkogu metodoloogiakomisjon, Keskkonnaministeerium.** (2014). Pakendiaruande audiitorkontroll. Juhendmaterjal vandeaudiitoritele. [WWW] <http://www.auditorkogu.ee/docs/Koolitus/Juhend%20PakS%2023102014.pdf> (9.12.2015).
15. Komisjoni direktiiv 2013/2/EL. Vastu võetud 8.02.2013.
16. Jäätmeseadus. Vastu võetud 28.01.2004. — RT I 2004, 9, 52 ... RT I, 03.12.2015, 2.
17. **Eek, P.** (2011). Pakendiseaduse mõisted, eesmärgid ja probleemid. — *Õiguskeel*. 2011/3. [WWW]http://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/peeter_eek_pakendiseaduse_moisted_eesmargid_ja_probleemid.pdf (6.12.2015).
18. **Moora, H.** (2008). Pakendiettevtjale. Korduma kippuvad küsimused pakendite ja pakendijäätmete kogumissüsteemi ja taaskasutamise kohta. [WWW] <http://www.taaratark.ee/wp-content/uploads/pakendiettevtjale.pdf>. (30.11.2015).
19. Pakendi tagatisraha suurus. Vastu võetud 23.03.2005 nr 19. — RTL 2005, 37, 532 ... RT I, 16.01.2015, 9.
20. Pakendi tagatisraha märgid. Vastu võetud 15.04.2005 nr 24. — RTL 2005, 45, 622 ... RT I, 21.11.2014, 23.
21. Pakendi taaskasutamise määra arvutamise ja pakendi massi määramise kord. Vastu võetud 03.11.2005 nr 66. — RTL 2005, 112, 1719.
22. Eesti Pakendiringlusele makstava tasu arvutamine. [WWW] http://www.pakendiringlus.ee/web2/?cat_ID=7&page_id=27 (6.12.2015).
23. Pakendiaktsiisi seadus. Vastu võetud 19.12.1996. — RT I 1997, 5, 31 ... RT I 17.05.2014, 5.
24. Teenustasud. [WWW] <http://www.tvo.ee/teenustasud> (27.11.2015).
25. Pakendiaudit. [WWW] <http://www.siseaudiitor.ee/pakendiaudit/> (27.11.2015).
26. Tariifid 2015. [WWW] http://www.pakendiringlus.ee/web2/?cat_ID=7&page_id=26 (27.11.2015).
27. Ettevõtjale. [WWW] http://www.pakendiringlus.ee/web2/?cat_ID=4&page_id=12 (27.11.2015).
28. **Rahkama, T.** (30. november 2015). Pakendiaruandluse auditeerimine. Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn.
29. **Harkmann, A.** (22. detsember 2015). Pakendiaruanne. Autori intervjuu. E-kiri. Tallinn.

LISAD

Lisa 1. Euroopa Komisjoni direktiiv 2013/2/EL

Selgitavad näited kriteeriumi I kohta

Pakend

- Maiustustekarbid
- CD-karpi ümbritsev kile
- Kataloogide ja ajakirjade postikotid (koos selle sees oleva ajakirjaga)
- Koogialused, mida müüakse koos koogiga
- Elastsesse materjali (nt plastkilesse, alumiiniumfooliumi, paberisse) mähitud torud ja silindrid, v.a sellised torud ja silindrid, mis on ette nähtud kasutamiseks tootmiseseadme osana ja mida ei kasutata toote esitamiseks kaubaüksusena
- Lillepotid, mida kasutatakse üksnes taimede müümiseks ja transportimiseks, mitte aga taime kogu eluea jooksul kasutamiseks
- Klaaspudelid süstelahuste jaoks
- CD-hoidjad (müüakse koos CD-dega, ei ole ette nähtud CD-de hoidmiseks)
- Riidepuud (müüakse koos rõivaesemega)
- Tikutoosid
- Steriilsed kaitsesüsteemid (kotid, alused ja materjalid, mis on ette nähtud toote steriilsuse säilitamiseks)
- Joogiautomaatide kapslid (nt kohvi-, kakao-, piimakapslid), mis kasutamise käigus tühjenevad
- Korduvtäidetavad terasanumad gaaside hoidmiseks, v.a tulekustutid

Ei ole pakend

- Lillepotid taime kogu eluea jooksul kasutamiseks
- Tööriistakastid
- Teekotid
- Juustu ümbritsev vahakiht

- Vorstikestad
- Riidepuud (müüakse eraldi)
- Joogiautomaatide kohvikapslid, kohvi sisaldavad fooliumkotikesed ning paberist kohvifiltrid, mis visatakse ära koos kasutatud kohvitootega
- Printerikassetid CD-, DVD- ja videokassettide karbid (müüakse koos selle sees asuva CD, DVD või videokassetiga)
- CD-hoidjad (müüakse tühjana, ette nähtud CD-de hoidmiseks)
- Lahustuvad pesuainekotid
- Hauatuled (nõud küünalde põletamiseks)
- Mehaaniline käsiveski (sisse ehitatud korduvtäidetavasse anumasse, nt korduvtäidetav pipraveski)

Selgitavad näited kriteeriumi II kohta

Pakend, mis on mõeldud täitmiseks müügikohas

- Paber- või plastkandekotid
- Ühekorraldrikud ja –topsid
- Isekleepuv kile
- Võileivakotid
- Alumiiniumfoolium
- Plastkile puhaste riiete ja pesu pakkimiseks pesumajades

Ei ole pakend

- Segur
- Ühekorranoad, -kahvlid ja –lusikad
- Pakkimispaber (müüakse eraldi)
- Paberist küpsetusvormid (müüakse tühjalt)
- Koogialused, mida müüakse ilma koogita

Selgitavad näited kriteeriumi III kohta

Pakend

- Toote küljes ripuvad või sellele kinnitatud etiketid

Pakendi osa

- Ripsmetuši hari, mis on ühtlasi pakendi korgi osa
- Muule pakendile kinnitatud kleebised
- Klambrid
- Plastümbrised
- Pesuaine doseerimise vahend, mis on ühtlasi anuma korgi osa
- Mehaaniline käsiveski (sisse ehitatud ühekordselt täidetavasse anumasse, mis sisaldab teatavat toodet, nt pipraga täidetud pipraveski)

Ei ole pakend

- Raadiosagedustuvastuse (RFID) märgised”

Lisa 2. Tagatisraha märgistused

Plastist ühekorrapakend mahuga kuni 0,5 liitrit või väiksem



Plastist ühekorrapakend, mille maht on suurem kui 0,5 liitrit



Metallist ühekorrapakend



Klaasist ühekorrapakend



Klaasist ning plastist korduskasutuspakend



Allikas: [20]

Lisa 3. Kaks Kokka OÜ sisekorraeskiri

ÜLDSÄTTED

Kaks Kokka OÜ pakendite käitlemise ja arvestuse sisekorraeskiri reguleerib pakendiarvestust ja määrab kindlaks pakendite aruandluse korraldamise põhimõtted. Pakendiarvestuse sisekorraeskiri vastab Eesti Vabariigi seadustele, eelkõige pakendiseadusele ja jäätmeseadusele.

Ettevõtte tegutseb toitlustamise valdkonnas, mille tõttu kuulub pakendite alla kõik, mis on vajalik toodangu pakendamiseks. Pakendeid ostetakse ainult Eesti ettevõtetelt. Pakendikoguste arvestus põhineb raamatupidamise algdokumentidel: ostuarvetel, saatelehtedel, pakendite kontrollkaalumiste tulemustel ning inventuuri tulemustel. Pakendid tekivad ettevõttes ettevõtte tavapärase müügitegevuse käigus ning omatarbeks kasutamisel.

Vastavalt Raamatupidamise seaduse §12 säilitatakse algdokumente vähemalt seitse aastat. alates selle majandusaasta lõpust, mil algdokument raamatupidamises kajastati. Algdokumete säilitatakse paber kandjal.

Pakendikoguste arvestust korraldab raamatupidamisbüroo. Pakendiinventuuri ning pakendite kontrollkaalumist teostab juhtkonna poolt valitud töötaja(d), kellele antud ülesanne delegeeritakse. Andmete õigsuse eest vastutab ettevõtte juhatuse liige (liikmed). Pakendiarvestuse pidamiseks kasutatakse programmi Microsoft Office Excel.

Eraldi arvestust peetakse müügipakendite ning rühma- ja veopakendite üle. Pakendiliikide lõikes peetakse eraldi arvestust kõikide erinevate pakendimaterjalide kohta.

Üks kord aastas (31. detsembril) korraldatakse aastalõpu pakendiinventuur, mille käigus määratakse laos olevate pakendite kogused. Inventuuri tulemustele lisaks kajastatakse ka ostuarvete põhjal arvutatud aasta jooksul sisse ostetud pakendi kogused ja selle olemasolul eelmisest aastast lattu jäänud pakendite kogused.

Juhul, kui käideldud pakendikogused ületavad pakendiseaduses ettenähtud auditeerimiskohustuse piiri, tellitakse pakendiaudit.

Sisekorraeeskirja muudetakse või asendatakse vastavalt vajadusele ning enne uue sisekorraeeskirja kinnitamist tuleb see kooskõlastada ettevõtte juhatusega.

Müügipakendi koguste arvestus

Müügipakendi koguste arvestus põhineb ostuarvetel, saatelehtedel, pakendite kontrollkaalumiste ja aastalõpuinventuuri tulemustel. Müügipakendite arvestus on kalendriaastapõhine. Pakendikoguste arvestust peetakse eri pakendiliikide lõikes.

Ettevõttes käideldakse müügipakenditena plast- ja paberpakendeid (sh kartongpakendid). Müügipakendid on näiteks hamburgeritaskud, hamburgeri- ja toidukarbid, paberkotid, kilekotid, pakkepaberid, erinevad topsid, toidukile.

Pakendikoguste arvestamiseks koondatakse vajalikud andmed pakendiarvestuse tabelisse. Tabelisse lisatakse ostuarvete ja saatelehtede alusel ostetud pakendite koguarv eri pakenditüüpide kaupa, liidetakse juurde aasta algul laos olnud pakendikogused ning lahutatakse maha aastalõpuinventuuri tulemused. Tulemuseks saadakse ringlusesse lastud pakendite koguarvud. Saadud pakendite koguarvud korrutatakse läbi kontrollkaalumiste tulemustega ning saadakse ringlusesse lastud pakendimass pakenditüüpide kaupa. Seejärel liidetakse kokku andmed pakendiliikide lõikes ning lisatakse taaskasutusorganisatsioonile koostatavasse pakendiaruandesse.

Veo- ja rühmapakendi koguste arvestus

Rühmapakendi koguste arvestus põhineb ostuarvetel, pakendite kontrollkaalumiste ja aastalõpuinventuuri tulemustel. Veo- ja rühmapakendite arvestus on kalendriaastapõhine. Pakendikoguste arvestust peetakse eri pakendimaterjalide lõikes.

Ettevõttes käideldakse rühmapakenditena kile- ja paberpakendeid. Rühmapakendid on näiteks kile- ja paberkotid. Veopakendid ettevõtte tegevuses puuduvad.

Pakendikoguste arvestamiseks koondatakse vajalikud andmed pakendiarvestuse tabelisse. Tabelisse lisatakse ostuarvete alusel ostetud pakendite koguarv eri pakenditüüpide kaupa,

liidetakse juurde aasta algul laos olnud pakendikogused ning lahutatakse maha aastalõpuinventuuri tulemused. Saadud pakendite koguarvud korrutatakse läbi kontrollkaalumiste tulemustega ehk saadakse ringlusse lastud pakendi kogused pakenditüüpide kaupa. Seejärel liidetakse kokku andmed pakendiliikide lõikes ning lisatakse pakendite taaskasutusorganisatsioonile koostatavasse pakendiaruandesse.

Pakendite kontrollkaalumine

Pakendite kontrollkaalumise tulemused on lähteandmeteks deklareeritavate pakendikoguste arvutamisel.

Kontrollkaalumisele lähevad nii kõik müügi- kui ka rühma- ja veopakendid, mida ettevõtte on oma tegevuse jaoks soetanud. Kaalutakse ära kõik erinevad pakenditüübid, tulemused kantakse pakendiarvestuse tabelisse. Kaalumisi korraldatakse vastavalt vajadusele ehk uute pakenditüüpide kasutuselevõtmise korral.

Kontrollkaalumisi teostatakse ettevõttele kuuluva taadeldud kaaluga, kontrollkaalumise eest vastutab juhatuse liige (liikmed).

ARUANDLUSE ESITAMINE

Ettevõtte on liitunud ja oma kohustused üle andnud taaskasutusorganisatsioonile MTÜ Eesti Pakendiringlus. Ettevõtte kohustuseks on esitada üks kord aastas, 10. jaanuariks, aruanne eelmise aasta jooksul pakendatud kauba ja ringlusse lastud pakendite kogukaalu kohta materjaliliikide lõikes.

Taaskasutusorganisatsioonile aruandluse esitamise aluseks on pakendiarvestuse tabelid, kontrollkaalumiste korrektsed tulemused ning inventuurid.

Lisa 4. Lindens Group OÜ sisekorraeeskiri

ÜLDSÄTTED

Lindens Group OÜ pakendite käitlemise ja arvestuse sisekorraeeskiri reguleerib pakendiarvestust ja määrab kindlaks pakendite aruandluse korraldamise põhimõtted. Pakendiarvestuse sisekorraeeskiri vastab Eesti Vabariigi seadustele, eelkõige pakendiseadusele ja jäätmeseadusele.

Ettevõtte tegevuseks on karastusjookide maaletoomine ning hulgimüük. Pakendijäätmed tekivad kauba maaletoomise käigus. Ümberpakendamist ettevõttes ei toimu. Pakendikoguste arvestus põhineb raamatupidamise algdokumentidel: ostu- ja müügiarvetel, saatelehtedel, pakendite kontrollkaalumiste tulemustel ning inventuuri tulemustel.

Raamatupidamise algdokumente ja nende alusel koostatud koondandmeid säilitatakse vastavalt raamatupidamise seaduse §12 vähemalt seitse aastat alates selle majandusaasta lõpust, mil algdokument raamatupidamises kajastati. Algdokumente säilitatakse paber kandjal.

Pakendikoguste arvestust korraldab raamatupidamisbüroo. Inventuuri ning pakendite kontrollkaalumist teostavad juhatuse liikmed. Käideldud pakendikoguste arvestuse, kauba- ja pakendiinventuuri ning pakendite kontrollkaalumise õigsuse eest vastutavad ettevõtte juhatuse liikmed. Pakendiarvestuse pidamiseks kasutatakse programmi Microsoft Office Excel.

Eraldi arvestust peetakse müügiapakendite ning rühma- ja veopakendite lõikes. Pakendiliikide lõikes peetakse eraldi arvestust kõikide erinevate pakendimaterjalide kohta.

Inventuuri teostatakse iga kuu viimasel päeval. Lisaks inventuuri tulemustele kajastatakse ka ostuarvete põhjal arvutatud aasta jooksul sisse ostetud kauba ja pakendi kogused ja selle olemasolul eelmisest aastast lattu jäänud pakendite kogused.

Kui käideldud pakendikogused ületavad pakendiseaduses ettenähtud auditeerimiskohustuse piiri, tellitakse pakendiaudit.

Sisekorraeeskirja muudetakse või asendatakse vastavalt vajadusele ning enne uue sisekorraeeskirja kinnitamist tuleb see kooskõlastada ettevõtte juhatusega.

Müügipakendi koguste arvestus

Müügipakendi koguste arvestus põhineb ostu- ja müügiarvetel, saatelehtedel, kuulõpuinventuuri tulemustel. Müügipakendite arvestus on kuupõhine. Pakendite koguarvule lisatakse ka väljastatud tootenäidiste ja reklaamiks viidud pakendite arv.

Ettevõttes on müügipakenditena kasutusel klaaspakendeid. Klaaspakendid jagunevad erinevate sortide alusel vöötcode lōikes. Pakendite arvestust peetakse eraldi kõikide erinevate müügiartiklite (vöötcode) kohta.

Pakendikoguste arvestamiseks koondatakse vajalikud andmed pakendiarvestuse tabelisse. Tabelisse lisatakse ostuarvete ja saatelehtede alusel ostetud pakendite koguarv eri pakenditüüpide kaupa, liidetakse juurde kuu algul laos olnud pakendikogused ning lahutatakse maha kuulõpuinventuuri tulemused.

Kõik ettevõtte müügipakendid on tagatisrahaga tagatud ning seetõttu ei ole oluline müügipakendite mass, vaid kogus.

Veo- ja rühmapakendi koguste arvestus

Veo- ja rühmapakendi koguste arvestus põhineb ostuarvetel ja saatelehtedel. Pakendikoguste arvestust peetakse eri pakendiliikide lōikes.

Veo- ja rühmapakendite puhul peetakse arvestust teistest riikidest sisse ostetud kaupade veo- ja rühmapakendite üle. Pakendiaruandes saadud kogused summeeritakse.

Pakendikoguste arvestamiseks koondatakse vajalikud andmed pakendiarvestuse tabelisse. Tabelisse sisestatakse teistest riikidest sisse ostetud kauba veo- ja rühmapakendite ostuarvetel kajastatud kogused ning kontrollkaalumise tulemused. Pakendiarvestuse tabelite põhjal arvutatakse nende põhjal pakendikogused pakendiliikide kaupa. Eri pakenditüüpide kogused liidetakse pakendiliikide lōikes.

Pakendite kontrollkaalumise

Pakendite kontrollkaalumise tulemused on lähteandmeteks deklareeritavate pakendikoguste arvutamisel.

Kontrollkaalumisele lähevad teistest riikidest ostetud kaupade rühma- ja veopakendid. Müügipakendite kaalumise ei ole vajalik, sest müügipakendid on tagatisrahaga tagatud. Kaalutakse kõik erinevad pakenditüübid, tulemused kantakse pakendiarvestuse tabelisse. Kaalumisi korraldatakse vastavalt vajadusele.

Kontrollkaalumise teostatakse ettevõttele kuuluva taadeldud kaaluga, kaalumise eest vastutab juhatuse liige (liikmed).

ARUANDLUSE ESITAMINE

Ettevõtte on liitunud taaskasutusorganisatsiooniga Eesti Pandipakend OÜ. Ettevõtte on kohustatud esitama Eesti Pandipakend OÜ e-keskkonnas üks kord kuus 7. kuupäevaks müügiaruande eelmisel kuul ringlusesse lastud müügipakendite arvu kohta tükkides, eristades müügiartikleid.

Ettevõtte on liitunud taaskasutusorganisatsiooniga MTÜ Eesti Pakendiringlus ning on kohustatud esitama üks kord aastas, 10. jaanuariks, aruande eelmise aasta jooksul maale toodud ja ringlusesse lastud rühma- ja veopakendite kogukaalu kohta materjaliliikide lõikes.

Taaskasutusorganisatsioonidele aruandluse esitamise aluseks on pakendiarvestuse tabelid, kontrollkaalumiste korrektsed tulemused ning inventuurid.

Lisa 5. Tarmo Rahkama intervjuu „Pakendiaruande auditeerimine“

1. Kui oluliselt suurenes Teie audiitorfirma, Grant Thornton Baltic OÜ, audiitorite töökoormus pakendiauditi kohustuse tekkimisega?
2. Kui kaua võttis keskmiselt aega ühe ettevõtte pakendiaruande auditeerimine?
3. Kas ainult pakendiauditit soovivatel, pigem väiksemaltel ettevõtetel, oli kerge Teie teenust tellida või polnud nendega enam võimalik suure koormuse tõttu tegeleda?
4. Milline oli väikese ja keskmise suurusega ettevõtete suhtumine ootamatult tekkinud audiitorkontrolli kohustusse?
5. Kuidas suhtusid audiitorid, kellega Te sel perioodil suhtlesite, seadusemuudatusse ja oluliselt suurenenud töökoormusesse?
6. Kas ja kui suurele hulgale pakendiaruannetele pidite väljastama märkustega järelalusotsuse või loobuma arvamuse avaldamisest?
7. Kas oli konkreetne pakendimaterjal, mille puhul olid vead kõige suuremad?
8. Kas pakendite liigitamisega müügi-, rühma- ja veopakenditeks eksiti palju?
9. Kuidas suhtute uude 2016. aastal jõustuvasse 5 tonni auditeerimise piirmäära? On see piirmäär mõistlik, et tagada pakendiregistri andmete õigsus?
10. Kas kõigile põhjendatud kindlustandva töövõtu asemel kehtestatud piiratud kindlustandev töövõtt tagab pakendiregistri andmete õigsuse?

Lisa 6. Alder Harkmanni intervjuu „Pakendiaruanded“

1. Kui paljudel Tootjavastutusorganisatsioon OÜ-ga liitunud ettevõtetel on 2014. aasta pakendiaruanded veel auditeerimata?
2. Teie koduleheküljel on kirjas, et liitunud ettevõtteid on 933. Kui palju on liitunud Tootjavastutusorganisatsioon OÜ-ga peale 1. jaanuarit 2015 pakendiettevõtjaid?
3. Millise materjali deklareerimine suurenes kõige rohkem?
4. Kas Tootjavastutusorganisatsioon OÜ teostab ka ise liitunud pakendiettevõtjate (pisteliste) kontrolli, et tagada pakendiettevõtjate deklareeritavate andmete õigsus?
5. Millised olid Teie arvates kõige probleemsemad pakendid/kohad aruannetes ja audiitorkontrollis?
6. Kui paljude Tootjavastutusorganisatsioon OÜ-ga liitunud ettevõtete pakendimass ületab 5 tonni piiri ja on kohustus tellida ka 2016. aastal 2015. aasta andmete audiitorkontroll?
7. Milline on Teie arvamus kehtinud auditeerimispiirmääradest, vastavalt 100kg plastikust pakendit/ 200kg muust materjalist pakendid? Kas need piirmäärad olid liiga madalad?

SUMMARY

DEVELOPMENT OF KEEPING RECORDS OF PACKAGING PURSUANT TO THE REQUIREMENTS OF THE PACKAGING ACT (BASED ON THE EXAMPLE OF ENTERPRISES KAKS KOKKA OÜ AND LINDENS GROUP OÜ)

Elina Einholm

Language:	Estonian	Figures:	6
Pages:	49	Tables:	4
References:	29	Appendixes:	3
Keywords:	packaging, Packaging Act, packaging audit, record keeping of packaging, packaging companies		

The theme of the final paper is *Development of Keeping Records of Packaging Pursuant to the Requirements of the Packaging Act* (based on the example of two enterprises Kaks Kokka OÜ and Lindens Group OÜ). The theme is chosen due to the fact that on January 1st 2015, an amendment to the Packaging Act, which most relevant change concerns the obligation to audit the reporting of packaging, took effect. This brought along a requirement to very many entrepreneurs to rearrange their accounting principles and procedures as a big number of entrepreneurs were not aware of the obligation to keep records of the packaging or had deliberately failed to follow them. Both – the operating and the new enterprises, which had not fulfilled the obligation so far, started to develop accounting principles to regulate the packaging and establish systems required for keeping records of packaging.

The object of the research paper is the amendment of the Packaging Act, which took effect on January 1st 2015 and its impact on medium-sized and small enterprises primarily.

The goal of the final paper is to develop instructions for record keeping pursuant to the requirements established to a small enterprise according to the Packaging Act.

In order to achieve the goals, the author has established research tasks as follows:

- 1) To give an overview of packaging and terms connected to it;

- 2) To describe the development process of the internal procedure rules regulating the handling of packaging and the necessary worksheets for keeping records of packaging for the corresponding enterprises;
- 3) To describe the process of submitting reports;
- 4) To analyse the changes and problems caused by the amendment of the Act.

The first chapter describes the criteria and types of packaging. In addition, the establishment of the taxable mass of packaging waste is explained, and an overview of fees payable by enterprises for packaging waste and their sizes are described.

The second chapter briefly describes the enterprises observed in the final paper, gives an overview of the internal procedure rules of handling packaging and the work process of compiling worksheets required for keeping records of packaging, check weighing and reporting to different recycling organisations.

The third chapter analyses the problems, which accompanied the amendment of the Act, the reasons and consequences of the amendments.

The majority of the initial data is obtained from the enterprises on the example of which the paper is written. The majority of references used for the compilation of the paper are in the Estonian language as there are practically no corresponding references in the foreign language available and the reporting has to be in conformity with the legislation of the Republic of Estonia and the directives of the European Union, which are available in the Estonian language. Hence – the used references are: the directives of the European Union, the Republic of Estonia Acts, implemented provisions and orders of Acts, corresponding press materials, Board of Auditors training materials, the interview with Tarmo Rahkamaga - the sworn auditor and audit leader of Grant Thornton Baltic, and Alder Harkmann - the managing director of Tootjavastutusorganisatsioon OÜ.

The goal established in the introduction is achieved by the author within the process research. For the achievement of the goal, a big variety of materials concerning the packaging and the audit of the packaging report have been processed. Also instructions and worksheets for keeping records of packaging are prepared for the enterprises on the basis of which the research is carried out.

As the result of the final paper it may be concluded that the amendment of the Act effective as of 2015 is an excessive burden on small and medium-sized enterprises.

Within the writing process the author reached the conclusions as follows. The distribution of different kinds of packaging may become too complex. It is often difficult to say what is included as packaging in one or another enterprise and which kind of packaging has to be reported. The development of keeping records of packaging and the permanent management is a capacious task and requires a lot of time, especially in an enterprise in which the types of packages constantly change. The author also comes to the conclusion that using record keeping of packaging beyond the company requires close cooperation with the enterprise so that information is delivered on time and the consistency of the record keeping of packaging is ensured.

Hereby some propositions presented by the author to the packaging companies to enable to decrease the expenses on packaging waste.

- The packaging of goods has to be well-planned. Prevent excessive packaging, which efficiency coefficient is small and might be avoided. Due to that the amount of packaging waste in circulation is smaller and would decrease the company's recycling expenses.
- More nature-friendly packaging should be used to decrease the taxes payable on the packaging mass.
- If the enterprise's activity enables, reusable packaging, which does not become waste after the first application, should be used.
- An enterprise, which activity includes also transport of goods to Estonia by using reusable packaging like pallets, should find out whether it is possible to return the packaging to the supplier. That would enable to use one pallet several times, the amount of waste would decrease and the packaging would move out of Estonia.
- If the activity enables, most packaging should be collected by the enterprise.

The further development of the paper enables to study the impact of two consequent amendments of the Act on the state and the entrepreneur. It is worth to analyse the data of packaging circulation and find out whether the reports of packaging circulation have achieved the higher rate of reliability and precision thanks to the amendments and whether the data of the Ministry of Environment and the packaging register overlap more than before.

The author of the paper concludes that the Packaging Act is necessary and the entrepreneurs have to follow it as all effective Estonian laws, but the ideas how to ensure that the legislation is followed by all entrepreneurs has to be worked on and measures to guarantee the trueness of the data in the packaging register have to be developed further.

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

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

Autor:
(Elina Einholm 7. jaanuar 2016)

Üliõpilaskood:

Töö vastab kehtivatele nõuetele.

Juhendaja:
(Ester Vahtre, 7. jaanuar 2016)

Kaitsmisele lubatud: ”.....” 2016
TTÜ TK kaitsmiskomisjoni esimees:

.....
(nimi, allkiri)