

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Gete Kaasike

**MAJANDUSAASTA ARUANDE ARENG EESTI VABARIIGIS
AASTATEL 1991-2018**

Bakalaureusetöö

Õppekava ärimatus, peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Monika Nikitina-Kalamäe, MA

Tallinn 2018

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 8873 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Gete Kaasike

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 155317TABB

Üliõpilase e-posti aadress: ggetee18@gmail.com

Juhendaja: Monika-Nikitina Kalamäe, MA:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	5
SISSEJUHATUS	6
1. FINANTSARVESTUSE JA –ARUANDLUSE REGULEERIMINE.....	8
1.1. Euroopa Liidus finantsaruandlust reguleerivad normdokumendid ja finantsaruandluse standardid aastatel 1991-2018	8
1.2. Eestis finantsaruandlust reguleerivad õigusaktid ja standardid aastatel 1991-2018	12
2. MAJANDUSAASTA ARUANDE ARENG EESTIS AASTATEL 1991-2018.....	23
2.1. Majandusaasta aruande areng Eestis aastatel 1991-1995	23
2.2. Majandusaasta aruande areng Eestis aastatel 1995-2003	27
2.3. Majandusaasta aruande areng Eestis aastatel 2003-2018	30
2.3.1. Muudatused raamatupidamise seaduses	30
2.3.2. Muudatused Raamatupidamise Toimkonna juhendites	35
2.4. Arutelu ja nõuded Eestis esitatavatele majandusaasta aruannetele tulevikus.....	38
KOKKUVÕTE	40
SUMMARY	42
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU.....	44
LISAD	47
Lisa 1. Raamatupidamise põhimääruses sätestatud bilansiskeem	47
Lisa 2. Raamatupidamise põhimääruses sätestatud kasumiaruande skeem	48
Lisa 3. Raamatupidamise põhimääruses sätestatud finantsseisukorra aruande skeem	49
Lisa 4. Nõuded lisadele raamatupidamise põhimääruses.....	50
Lisa 5. Esimeses Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud bilansiskeem	51
Lisa 6. Esimeses Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud kasumiaruande skeem 1	54
Lisa 7. Esimeses Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud kasumiaruande skeem 2	55
Lisa 8. Nõuded lisadele esimeses Eesti raamatupidamise seaduses	56

Lisa 9. Esimeses Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud raamatupidamisaruannete koostamise põhimõtted.....	57
Lisa 10. 2002. aastal teises Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud bilansiskeem.....	58
Lisa 11. 2002. aastal teises Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud kasumiaruande skeem 1	61
Lisa 12. 2002. aastal teises Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud kasumiaruande skeem 2	62
Lisa 13. Nõuded lisadele teises Eesti raamatupidamise seaduses 2002. aasta redaktsioonis....	63
Lisa 14. Kasumiaruande skeemid 2009. aastal teises Eesti raamatupidamise seaduses	64
Lisa 15. Mikroettevõtja bilansiskeemid 2016. aastal.....	66
Lisa 16. Väikeettevõtja bilansiskeemid 2016. aastal	67
Lisa 17. Keskmise suurusega ettevõtja ja suurettevõtja bilansiskeemid 2016. aastal	69
Lisa 18. Bilansiskeemid raamatupidamise põhimääruses ja esimeses Eesti raamatupidamise seaduses	71

LÜHIKOKKUVÕTE

Bakalaureusetöö „Majandusaasta aruande areng Eestis aastatel 1991-2018” eesmärk on välja tuua aastatel 1991-2018 toimunud muudatused majandusaasta aruande koostamisel ja esitamisel kaardistamiseks toimunud arengud. Teema on aktuaalne, sest igal aastal toimuvad muudatused õigusaktides ning need on tingitud suurel määral Euroopa Liidu liikmesriikide soovist ühtlustada enda finantsarvestust ja -aruandlust. Muudatused Euroopa Liidu finantsarvestuses mõjutavad ka Eesti õigusakte, seega muutuvad ka tulevikus nõuded majandusaasta aruande koostamisele ja esitamisele. Autor analüüsis erinevaid allikaid ning tõi välja olulisemad muudatused Eestis majandusaasta aruande koostamises ja esitamises. Lisaks sellele käsitleb bakalaureusetöö Euroopa Liidus aastatel 1991-2018 toimunud muudatusi õigusaktides ja standardites ning seejärel arutleb nende mõju Eestis toimunud muudatustele. Bakalaureusetöös selgub, et 90ndate alguses detailsem aruandlus muutus järjest kompaktsemaks ning vähemdetailsemaks, kuid seejärel leiti jälle, et detailsem aruanne on vajalik. Üks oluline muudatus on kindlasti e-aruandluse kasutuselevõtt, mis oluliselt kergendab majandusaasta aruannete koostamist ja esitamist ning ka teised tehnoloogilised arengud on aruandlust mõjutanud.

Võtmesõnad: majandusaasta aruanne, Eesti hea raamatupidamistava/ Eesti finantsaruandluse standardid, rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid, Euroopa Liidu direktiivid.

SISSEJUHATUS

Majandusaasta aruandes esitatakse ettevõttega seonduv oluline finantsinformatsioon, mis võiks huvi pakkuda ettevõttesisestele kui ka -välistele kasutajatele. Majandusaasta aruanne peab olema koostatud kas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite või Eesti finantsaruandluse standardi järgi. Kõik raamatupidamiskohustuslased peavad esitama majandusaasta aruande, mis avalikustatakse Äriregistris.

Euroopa Liidus reguleerivad raamatupidamist direktiivid ning Euroopa Komisjoni poolt vastuvõetud Rahvusvahelised raamatupidamise standardid (IAS) ja Rahvusvahelised finantsaruandluse standardid (IFRS). Euroopa Liidu juhtorganid annavad välja regulatsioonid, mis on spetsiifilised ja Euroopa Liidu liikmesriigid peavad need kasutusele võtma. Lisaks sellele annab Euroopa Liit välja ka direktiivid, mille liikmesriigid peavad teatud aja jooksul enda riiklike õigusaktidega ühtlustama.

Autor uuris aastal 2017 majandusaasta aruande arengut aastatel 2003-2017, bakalaureusetöö eesmärk ongi edasi uurida uurimistöö teemat ning selgitada välja majandusaasta aruande koostamises ja esitamises toimunud muudatused ajavahemikul 1991-2018. Tegemist on ajavahemikuga, mil Eesti on olnud Vabariik ja bakalaureusetööst selgub, kuidas majandusaasta aruande koostamine ja esitamine on selle ajavahemiku jooksul arenenud. Muudatused Euroopa Liidu õigusaktides ja rahvusvahelistes finantsaruandluse standardites mõjutavad ka Eesti finantsarvestust ja -aruandlust. Käesolevas töös tuuakse välja arengud Euroopa Liidu õigusaktides, rahvusvahelistes finantsaruandluse standardites ning nende mõju Eesti Vabariigi raamatupidamise seadusele ja finantsaruandluse standardile. Käsitletakse detailselt finantsaruandluses toimunud muudatusi ning tuuakse välja muudatusi põhjustanud sündmused Euroopa Liidu õigusaktides ning finantsaruandlusstandardites.

Bakalaureusetöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisküsimused:

- Millised muudatused on toimunud Euroopa Liidu õigusaktides ja rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites?
- Millised muudatused on toimunud Eesti raamatupidamise seaduses ja raamatupidamise Toimkonna juhendites?
- Milline on majandusaasta aruande areng olnud Eestis aastatel 1991-2018?
- Kuidas on Euroopa Liidu õigusaktides ja standardites tehtud muudatused mõjutanud Eesti finantsarvestust ja -aruandlust?

Bakalaureusetöö koosneb kahest peatükist. Esimene peatükk toob välja finantsarvestuse ja aruandluse reguleerimise muutused ajavahemikus 1991-2018 Euroopa Liidus ja Eestis. Kirjeldatakse rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite ja Euroopa Liidu direktiivide olemust ja muutusi. Seoses sellega tuuakse välja nende mõju Eesti õigusaktidele ja standarditele.

Teises peatükis analüüsitakse Eestis majandusaasta aruande koostamises ja esitamises toimunud muudatusi. Peatükk jaguneb neljaks alapeatükiks. Esimene alapeatükk selgitab aastatel 1991-1995 toimunud muudatusi, see on ajavahemik, mil kehtis raamatupidamise põhimäärus. Teine alapeatükk käsitleb vastavalt ajavahemikku 1995-2002, kui kehtis 1994. aastal vastu võetud raamatupidamise seadus. Kolmas alapeatükk käsitleb ajavahemikku 2003-2018, kui kehtis raamatupidamise seadus, mis võeti vastu 2002. aastal ning nende aastate jooksul on toimunud rohkem detailsemaid muudatusi. Kolmandas alapeatükis on analüüsitud eraldi alapunktidena raamatupidamise seadust ja raamatupidamise Toimkonna juhendeid. Neljandas alapeatükis on välja toodud võimalikud muudatused nõuetes majandusaasta aruande koostamisele ja esitamisele tulevikus ning arutelu.

Bakalaureusetöös kasutatakse 1994. aastal vastuvõetud raamatupidamise seaduse asemel terminit esimene raamatupidamise seadus ja 2002. aastal vastu võetud seaduse asemel teine raamatupidamise seadus. Bakalaureusetöös kasutatakse terminit kohustus muudatuste korral, mis toimusid kuni 2015. aasta lõpuni, alates 01.01.2016 toimunud muudatuste korral kasutatakse terminit kohustus. Töö mahu tõttu jäetakse uurimisobjektist välja nõuded konsolideeritud majandusaasta aruannetele ning käsitletakse vaid äriühingute majandusaasta aruannetele esitatavaid nõudeid. Bakalaureusetöö autor tänab oma juhendajat Monika Nikitina-Kalamäed, kes aitas kaasa töö valmimisele.

1. FINANTSARVESTUSE JA –ARUANDLUSE REGULEERIMINE

Rahvusvahelise arvestuse tähtsus on viimastel aastakümnetel tõusnud, järgnevalt on välja toodud olulised tegurid selle toimumisel: rahvusvahelise kaubanduse arenemine rahvusvaheliste kontsernide kaudu, aktsiate ja võlakirjade noteerimine välismaistel väärtpaberibörsidel, rahvusvahelised investeringud, ülemaailmne inflatsioon, valuuta vahetuskursside kõikumised jne. Lisaks sellele on muutunud ka äritegevus, tekivad juurde uued ärisuunad ning seetõttu muutub ka raamatupidamisarvestus, mis liigub algelisest arvestusest järjest keerulisemale. Kaido Kallas on oma raamatus väitnud, et ei oleks mõtet pöörata rahvusvahelisele arvestusele erilist tähelepanu, kui ettevõtete finantsarvestus ja -aruandlus oleksid identsed üle maailma. (Kallas 1997) 20. sajandi algusest alates on muutused olnud suured, äritegevus on laienenud, tööstus kasvab ja muutub keerulisemaks ning seetõttu toimub ka arvestuses üha enam muudatusi. Siinkohal on selles suurt rolli mänginud rahvusvahelised ettevõtted, kes on olulist osa kandnud arvestuse arenemisel ja ühtlustumisel riikide vahel. Nende ettevõtete aruandlus peab olema kooskõlas mitme riigi õigusaktidega vastavalt sellele, kus põhitegevus toimub. 1. peatükk jaguneb kaheks alapeatükiks. Esimeses alapeatükis on välja toodud aastatel 1991-2018 Euroopa Liidus finantsaruandlust reguleerivad normdokumendid ja finantsaruandluse standardid. Teises alapeatükis on kirjeldatud Eestis aastatel 1991-2018 finantsaruandlust reguleerivaid õigusakte ja standardeid.

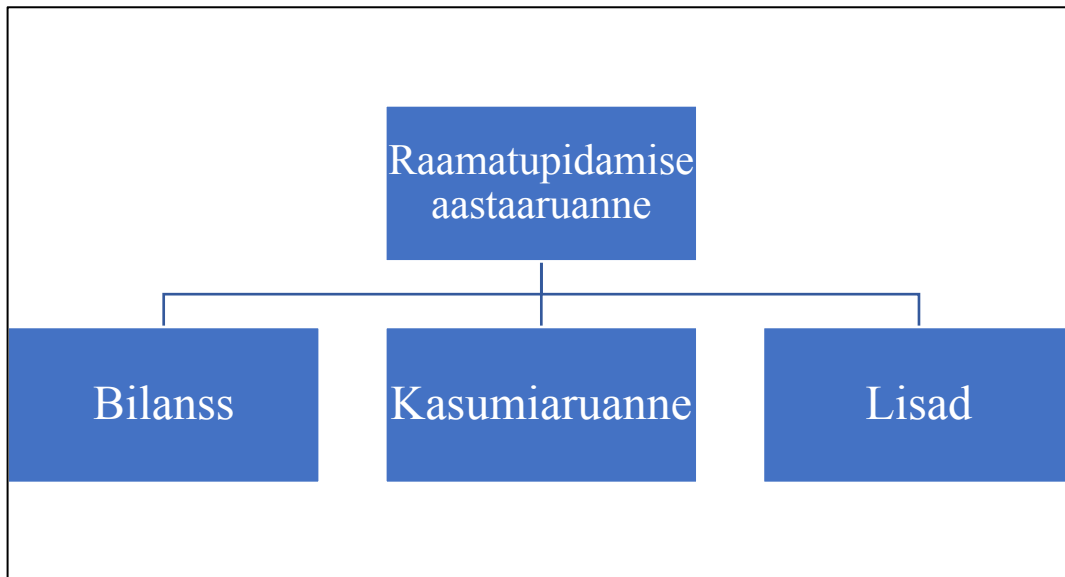
1.1. Euroopa Liidus finantsaruandlust reguleerivad normdokumendid ja finantsaruandluse standardid aastatel 1991-2018

Tsentraalse majanduse kokkuvarisemine 1980ndate lõpus ja 1990ndate alguses muutis oluliselt endistes sotsialistlikes riikides, sealhulgas Eestis, raamatupidamise korraldust. Riigi majanduslik süsteem muutus tsentraalselt planeeritud majandusest turumajanduseks, millega kaasnesid

märkimisväärset õiguslikud ja institutsionaalsed muudatused eeskirjades, eriti raamatupidamis-eeskirjades ja mis tõid kaasa uue raamatupidamissüsteemi kujunemise. Nõukogudeaegse raamatupidamissüsteemi, mille peamine eesmärk oli tagada riiklike majandusplaanide täitmine, asendati süsteemiga, mille peamine ülesanne on finantsaruannete esitamine turule ja juhatusele otsustamiseks vajaliku informatsiooni andmine. (Alver *et al.* 2014) Enamik Ida- ja Kesk-Euroopa riike, sealhulgas Eesti, ehitasi oma õigussüsteemi Rooma õiguse põhimõtetel. Seepärast oli üks esimesi prioriteete ehitada üles raamatupidamise reguleerimise süsteem, mis põhineb raamatupidamise seadusel. (Haldma 2003)

Euroopa Liidu juhtorganid andsid välja regulatsioonid, mis olid spetsiifilised ja Euroopa Liidu liikmesriigid pidid need kasutusele võtma. Lisaks sellele andis Euroopa Liit välja ka direktiivid, mille liikmesriigid pidid teatud aja jooksul enda riiklike õigusaktidega ühtlustama. Liikmesriigid, kes ei suutnud õigeaegselt ajaks direktiive enda riiklike õigusaktidega ühtlustada, võisid saada kutse Euroopa kohtusse ning olid kohustatud seda täitma. Euroopa Liit annab siiani välja regulatsioone ja direktiive. Eelmisel sajandil andis Euroopa Liidu ministrite nõukogu välja kaks peamist raamatupidamisarvestust käsitlevat direktiivi. Neljas direktiiv anti välja aastal 1978 ja see kehtestas Euroopa Liidu territooriumil tegutsevatele äriühingutele finantsaruannete koostamiseks normid ning nõuded finantsaruandlusele. Neljas direktiiv sätestas, et raamatupidamise aastaaruanne peab sisaldama bilanssi, kasumiaruannet ja lisasid, joonis 1 (EL direktiiv 78/660/EEC art 2). Seitsmes direktiiv, mis anti välja 1983. aastal, avaldas standardid, mis reguleerivad konsolideerimisgrupi aruannete koostamist. Poliitilise vajaduse tõttu anti liikmesriikidele mõningaid õigusi nende kahe direktiivi rakendamise viiside osas. (Haskins *et al.* 1996)

Esimesed sammud raamatupidamissüsteemide ühtlustamisel kogu Euroopas saavutati eelnevalt mainitud ELi raamatupidamisdirektiivide kaudu. Need direktiivid tähendasid baastasemel ühtlustamist, kuna aruandlusnõuded olid seotud piiratud vastutusega äriühingutega. Kuid raamatupidamise ühtlustamine kõigis liikmesriikides oli sel ajal poliitiline ülesanne. (Haldma 2003)



Joonis 1. Raamatupidamise aastaaruande koostisosad neljandas EL-i direktiivis
Allikas: EL direktiiv 78/660/EEC art 2; autori koostatud

Hoolimata erinevustest raamatupidamisdirektiivide rakendamisel siseriiklikesse õigusaktidesse, oli nende direktiivide mõju suur, kuna see viis kõikidesse Euroopa Liidu liikmesriikide õigusaktidesse ühesugused raamatupidamiseeskirjad. Eelkõige bilansi ja kasumiaruande vormide ning avalikustamise aspektide tõttu on direktiivid muutnud ELi liikmesriikide raamatupidamissüsteemid palju sarnasemaks. (Haldma 2003)

Aastal 1973 loodi rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite komitee IASC. Selle eesmärk oli töötada välja rahvusvahelisi standardeid ja muid juhiseid. Tollal ei peegeldanud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid piisavalt EL-i liikmesriikide eripärasid ja see oli peamine põhjus, miks paljud ettevõtted ei saanud neid standardeid üldse rakendada. Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite komitee (IASB) alustas 1996. aastal standardite läbivaatamise ja uuendamise protsessi. (Haldma 2003) Edaspidi toimuski rahvusvaheliste arvestusstandardite uuendamise protsess ning suuremaid muudatusi ei toimunud kuni uuendatud raamatupidamise direktiivi vastuvõtmiseni 2006. aastal.

IASB reorganiseeriti 2001. aastal ning kannab peale seda nimetust IASB ehk rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõukogu. IASB annab välja rahvusvahelisi finantsaruandluse standardeid (IFRS-e) (Overview of the...). Euroopa Liidu liikmesriigid pidid rahvusvahelised finantsaruandluse standardid enda riiklike õigusaktidega ühtlustama 01. jaanuariks 2005 (Financial reporting...). IASB avaldas 2009. aasta juulis IFRS-i väikeste ja keskmise suurusega

ettevõtetele (*IFRS for SME-s*). 2010. aastal ei olnud Euroopa Liit endiselt heaks kiitnud *IFRS for SME* kasutamist, sest Euroopa Komisjoni sõnul ei olnud väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete jaoks mõeldud rahvusvaheline finantsaruandlusstandard sobiv kasutamiseks mikroettevõtetele ja see ei olnud kooskõlas neljanda ja seitsmenda Euroopa Liidu direktiiviga. 2011. aasta oktoobris otsustaski Euroopa Komisjon mitte nõustuda *IFRS for SME* ühildamisega Euroopa Liidu õigusaktidega, sest antud standardid ei ole kooskõlas Euroopa raamatupidamisdirektiividega. (Alver *et al.* 2014)

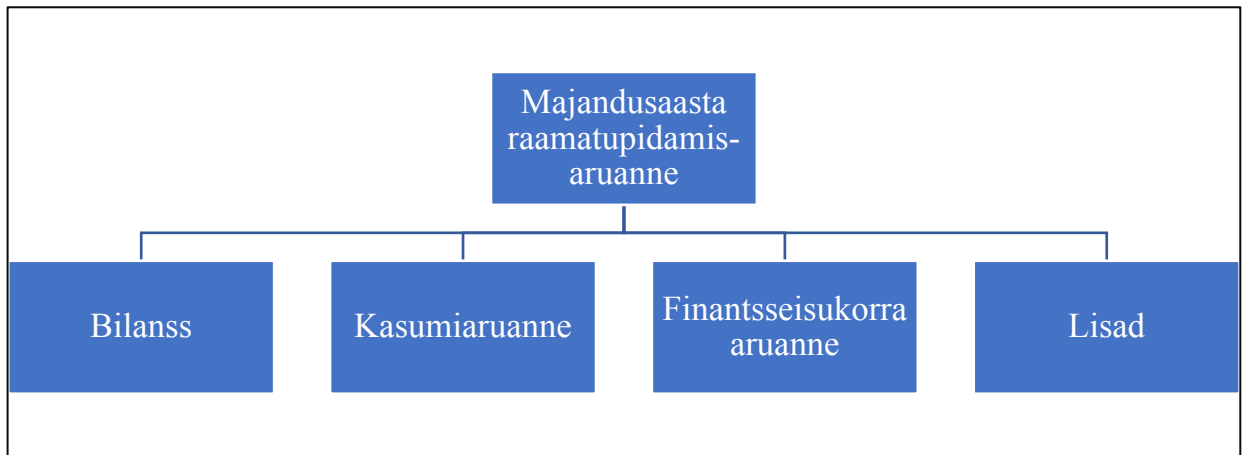
12. juunil 2013 võeti Euroopa Parlamendis vastu uuenenud raamatupidamise direktiiv 2013/34/EL. Selle eesmärk oli finantsaruandluse selguse ja võrreldavuse suurendamine ning tasakaalu tagamine halduskoormuse ja saadava kasu vahel. Direktiiviga sooviti ühtlustada senist ettevõtjate eaproportsionaalset halduskoormust. Lisaks sellele oli direktiivi eesmärgiks ka piiriüleste investeringute hõlbustamine. (Uuenenud... 2013) Euroopa Liidu liikmesriigid olid kohustatud viima enda finantsaruandluse normdokumendid vastavusse 20. juuliks 2015 raamatupidamisdirektiiviga 2013/34 / EL. (Alver, Alver 2017) Antud direktiivi reguleerimisalasse jäid aktsiaseltsid, osühingud, täisühingud ja usaldusühingud. Sellega sooviti eelkõige tagada, et nõuded väikestele ettevõtjatele oleksid kogu liidus suures osas ühtlustatud. Liikmesriikidele jäeti õigus väikesed ettevõtjad tegevusaruande koostamise kohustusest vabastada. Kõikidelt ettevõtjatelt hakati nõudma vaid kahe põhiaruande- bilansi ja kasumiaruande- esitamist. Põhiaruanded muutusid ka varasemaga võrreldes olulisemalt detailsemaks. Liikmesriikide väikeettevõtetel on lubatud koostada lühendatud bilanss ja kasumiaruanne, samas on neil ka õigus nõuda ettevõtjatelt (va väikeettevõtjatelt) muude põhiaruannete kaasamist majandusaasta aruandesse. Kohustuslike lisade hulk sõltub ettevõtja suuruselt. Väikeste ettevõtjate puhul loobuti direktiiviga kahe põhiaruande esitamise nõudest (st rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ja vähendati avalikustatava teabe mahtu, mistõttu tohivad liikmesriigid nõuda neilt üksnes mõningast teabe avalikustamist lisade näol, mis täiendavad aruannete kohustuslikke lisasid. Siinkohal võib täheldada fookuse nihkumist lühikestelt põhiaruannetelt ja mitmetelt lisadelt vastupidises suunas: detailsed põhiaruanded ja vähe lisasid. (Uuenenud... 2013) Antud direktiivi muudatused jõustusid Eestis aruandeaastatele alates 01.01.2016. Eelnevalt välja toodud standardid ja direktiivid on vastu võetud selleks, et Euroopa Liidu liikmesriikide raamatupidamist ühtlustada.

1.2. Eestis finantsaruandlust reguleerivad õigusaktid ja standardid aastatel 1991-2018

Olles välja kuulutanud iseseisvuse taastamise 1990. aastal, sai võimalikuks arenenud riikide turule sisenemine. Esimene samm selles suunas astuti 1990. aastal, kui Eesti jäi vastumeelselt osaks NSVL-st. 6. juulil 1990. aastal võttis valitsus vastu Raamatupidamise põhimääruse ja see jõustus 1. jaanuaril 1991. See väärrib erilist tähelepanu, sest see oli esimene meede, mis võeti kasutusele mõnes NSV Liidu liikmesriigis, et mitte kasutada Nõukogude arvepidamise süsteemi. See sündmus märkis Nõukogu Liidu liikmesriikide raamatupidamise lagunemise ja käsumajandusest turumajandusele ülemineku algust, mis hõlmas olulisi õiguslikke ja institutsionaalseid muudatusi määrustes ja õigusaktides. See tõi kaasa uue raamatupidamiskeskonna arendamise, milles Eesti otsustas tugineda IFRSidele. (Alver *et al.* 2014)

1991. aastal vastutas Eesti raamatupidamisarvestuse arendamise eest Eesti Raamatupidamise Toimkond (EAB, hiljem EASB), kelle peamiseks ülesandeks oli soovitude esitamine selle kohta, millised meetodid peaksid tulevikus jõustumata. Kõik raamatupidamise arengut puudutavad muudatused õigusaktides algatas ja valmistas ette Raamatupidamise Toimkond. Sel ajal oli EASB Eesti Vabariigi valitsuse loodud sõltumatu valitsusüksus, mis tegutses Rahandusministeeriumi haldusalas. (*Ibid*)

Endine Nõukogude Liidu standartne kontoplaan oli Eestis ametlikult kasutusel kuni 31. detsember 1992. Alates 1. jaanuarist 1993 puudus Eestis standartne kontoplaan, edaspidi sai iga ettevõtte kasutada endale sobilikku kontoplaani. (Alver, Alver 2011) Eesti raamatupidamise põhimäärus (RPM) kehtis kuni 1995. aastani. See õigusakt tutvustas mitmeid uusi raamatupidamise mõisteid ja põhimõtteid, uusi nõudeid ja uut raamatupidamise aastaaruande ülesehitust (sealhulgas bilanss, kasumiaruanne, finantsseisundi muutuste aruanne ja lisad) mis on välja toodud joonisel 2. Majandusaasta aruande asemel oli raamatupidamise põhimääruses kasutatud terminit majandusaasta raamatupidamisaruanne. Nõuded majandusaasta raamatupidamisaruandes esitatavatele aruannetele ja lisadele on välja toodud lisades 1-4.



Joonis 2. Majandusaasta raamatupidamisaruande koostisosad raamatupidamise põhimääruses
Allikas: RPM 1990; autori koostatud

Selle ajaperioodi raamatupidamise peamine omadus on kombinatsioon mineviku, oleviku ning tuleviku raamatupidamisarvestusest. Mõned endise Nõukogude Liidu raamatupidamissüsteemi nõuded jäid jõusse, kasutati uusi meetodeid, põhimõtteid ja koostati finantsaruandeid vastavalt uutele nõuetele, lisaks sellele kasutati mitmeid turumajanduse meetmeid, mis tegelikult Eesti majanduses veel jõustunud ei olnud. (Alver *et al.* 2014) Raamatupidamise põhimääruses oli majandusaasta aruande asemel kasutatud terminit majandusaasta raamatupidamisaruanne.

Eesti arvestusreformi samm oli seotud esimese Raamatupidamise seadusega, mille esimeses peatükis määratleti seaduse eesmärk luua õiguslikud alused ja üldised raamatupidamise ja aruandluse korraldamise nõuded Eesti Vabariigis, mis põhinevad rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamis põhimõtetel. Kolmandas peatükis määratleti rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamisarvestuse ja aruandluse põhimõtted. Antud põhimõtted olid Rahvusvahelise Raamatupidamisstandardite komitee (IASC) poolt välja töötatud ja heaks kiidetud. Eesti oli esimene riik Euroopas, kes viis riigi raamatupidamis põhimõtted ja seaduse vastavusse rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega. (*Ibid*)

Kuigi Eesti raamatupidamise seadus oli kooskõlas Euroopa Liidu direktiivi ja rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega, ei peetud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Komitee (IASC) suunda 1994. aastal mõistlikuks ega teostatavaks. 1995. aasta novembris esitas Vabariigi valitsus ametliku taotluse liituda Euroopa Liiduga. Kuna Eesti valitsus oli väljendanud soovi siseneda Euroopa Liitu, ühendas Eesti Raamatupidamise Toimkond Euroopa Liidu direktiivide nõuded IASC raamistikuga, valides hoolikalt erinevaid alternatiive. Alates 1995. aastast reguleeriti Eesti ettevõtete ja asutuste raamatupidamise raamistikku ja protseduure järgmiste

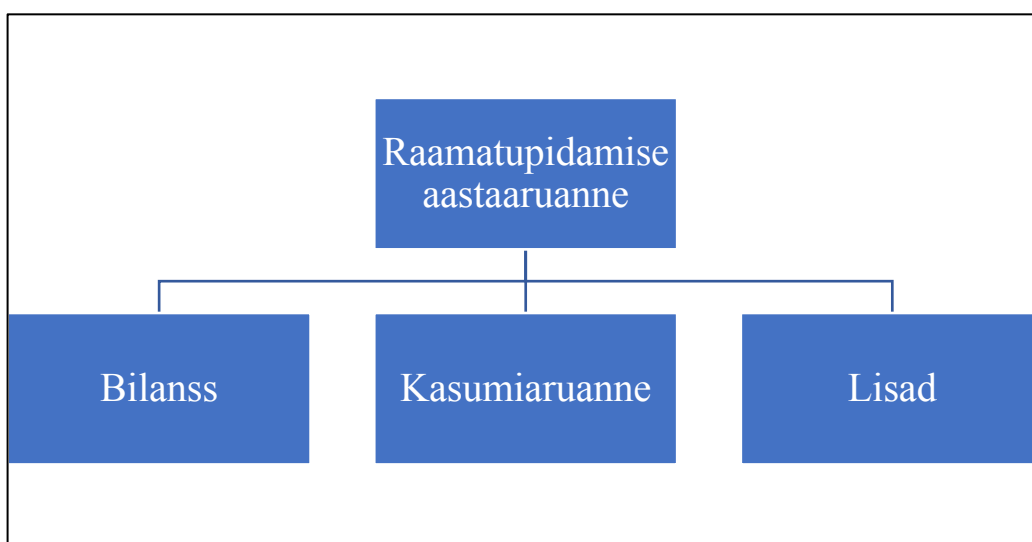
normdokumentidega: Eesti raamatupidamise seadus; Raamatupidamise Toimkonna poolt välja antud raamatupidamisstandardid. (Haldma 2003)

Esimese Eesti raamatupidamise seaduse võttis parlament vastu 8. juunil 1994. aastal ja see jõustus 1. jaanuaril 1995. Seda toetati parlamendis 15. veebruaril 1995 vastu võetud Eesti äriseadustiku kehtestamisega. Seadustik jõustus 1. septembril 1995. Raamatupidamise seadus ei sisaldanud üksikasjalikke eeskirju, seda sai kõige paremini iseloomustada kui õiguslikku raamistikku. Õiguslik raamistik oli üldine ja kohaldatav kõigile juriidilistele ja füüsilistele isikutele, kes on registreeritud Eesti ettevõtetenä, välja arvatud Eesti Pank. Esimest Eesti raamatupidamise seadust täiendati mitmete EASB poolt välja antud soovitustega raamatupidamisarvestuse kohta. Need soovitused olid seotud näiteks järgnevate valdkondadega: arvestuspõhimõtted; finantsaruannete koostamine; tulude kajastamine; äriühingud jt. Kokku koostati 16 raamatupidamisstandardit, milles kehtestati üldtunnustatud raamatupidamis põhimõtete kontseptuaalne raamistik, tulude kajastamine, äriühingud, liisingute kajastamine, valitsuste toetuste ja pikaajaliste ehituslepingute kajastamine. (Alver, Alver 2011) Iga Eesti hea raamatupidamistava osa sisaldas lühikest võrdlust vastava IAS-i standardiga (standarditega) (Alver, Alver 2017). Ainus probleem oli see, et need juhendid ei olnud kohustuslikud. Need olid ainult soovitused ning vastuolude korral raamatupidamise seadusega, oli eelisjärjekorras ikkagi seaduse järgimine. (Alver, Alver 2011)

Uuele süsteemile minejate riikide 1991-1996 jõustatud raamatupidamiseeskirjad aitasid neil ühtlustuda rahvusvahelise raamatupidamiskeskonnaga. Seepärast oli üleminekuperioodil esmajärjekorras raamatupidamislike paranduste tegemine finantsarvestuses. Selline lähenemisviis oli põhjendatud ja eelkõige vajalik selleks, et tagada riigi ettevõtete suutlikkus koostada raamatupidamise aastaaruanded kooskõlas riiklike raamatupidamiseeskirjade ja üldtunnustatud raamatupidamis põhimõtetega. Seda põhimõtet järgisid ka sellel ajal Eesti “*Big six*” audiitorfirmad (KPMG, Arthur Andersen, Coopers & Lybrand, Price Waterhouse, Ernst & Young, Deloitte & Touche). (Haldma 2003)

Esimene raamatupidamise seadus sätestas mitmeid uusi nõudeid võrreldes raamatupidamise põhimäärusega. Esimese raamatupidamise seaduse kohaselt pidid ettevõtjad majandusaasta aruande koostamisel lähtuma raamatupidamise seadusest ja heast raamatupidamistavast. EASB poolt välja antud juhendite kohaselt võis esimese raamatupidamise seaduse kohaselt valida edaspidi kasumiaruande koostamiseks näiteks kahe skeemi vahel. Bilansiskeem muutus samuti nii vormiliselt kui sõnastuselt ning edaspidi olid seal kasutusel teise sõnastusega terminid. Esimese

raamatupidamise seaduse kohaselt ei olnud rahavoogude aruanne (põhimääruses finantsseisukorra aruanne) enam nii oluline ja edaspidi tuli see esitada lisades. Raamatupidamise aastaaruande koostisosad esimeses Eesti raamatupidamise seaduses on välja toodud joonisel 3. Bilansi ja kasumiaruannete skeemid ning nõuded lisadele esimeses Eesti raamatupidamise seaduses on välja toodud lisades 5-8. Majandusaasta aruande koostamisel tuli edaspidi järgida raamatupidamisaruannete koostamise põhimõtteid, mis seaduses olid välja toodud printsiipide kujul (vt lisa 9), põhimääruses need puudusid. Muutusid ka majandusaasta aruannete koostamiseks lubatud majandusaastad ja muutus majandusaasta aruande koostamise ja kinnitamise käik. Kui põhimääruse kohaselt võisid majandusaastad alata: 1. jaanuaril; 1. mail; 1. juulil või 1. oktoobril, siis esimese raamatupidamise seaduse kohaselt võis majandusaasta alata mistahes kvartali alguses. Lisaks kui eelnevalt toimus kasumi jaotamine enne audiitorkontrolli, siis edaspidi pidi toimuma audiitorkontroll enne kasumi jaotamist. Lisades tuli esitada varasemaga võrreldes suhteliselt sarnane informatsioon, aga põhjalikumalt lahtikirjutatuna. (RPM 1990; RPS 1994)



Joonis 3. Raamatupidamise aastaaruande koostisosad esimeses Eesti raamatupidamise seaduses
Allikas: autori koostatud lisa 2 toodud andmete alusel

Esimene raamatupidamise seadus kehtis kaheksa aastat (1995-2002) ja seda muudeti mitu korda. Muudatuste korral ei püütud saada raamatupidamiskogukonna toetust ja raamatupidamise seaduse eelnõud ei avaldatud enne nende jõustumist. Seega ei olnud ka üldist arutelu raamatupidamislike muudatuste vajalikkuse või antud muudatustest arusaamise ning nende rakendamise viisi üle. (Alver, Alver 2011) Nõuded majandusaasta aruandele esimese raamatupidamise seaduse kehtivuse ajal ei muutunud.

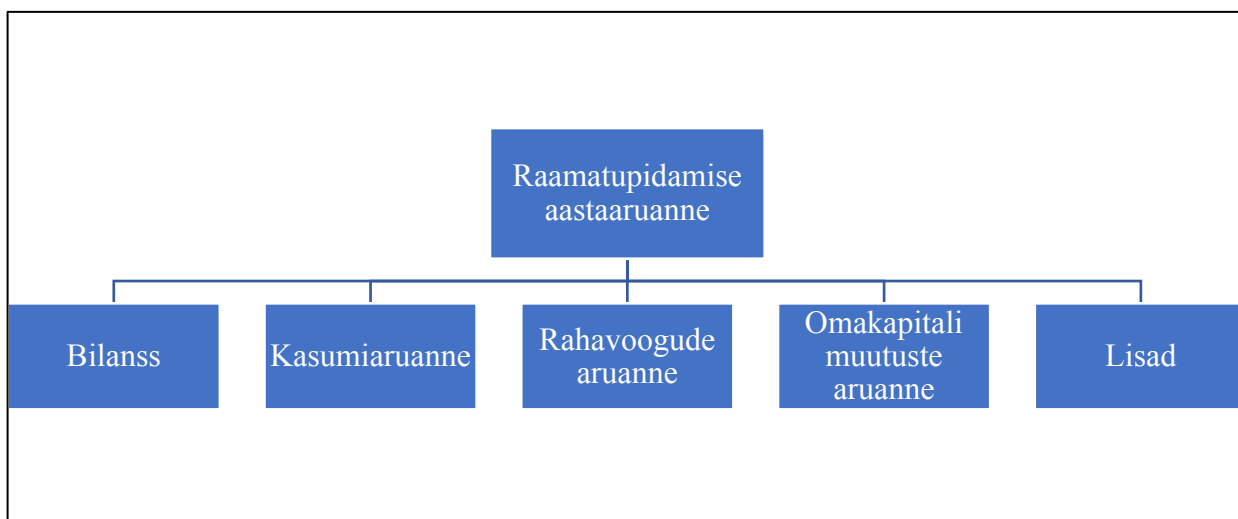
1990ndate teisel poolel kasvas üha enam investorite seas nõudlus finantsteabe järele sellepärast, et aina suurenes välismaiste otseinvesteeringute arv ja kapitaliturud globaliseerusid. Lisaks Eestile toimus see ka teistes üleminekuriikides. 1990ndate teisel poolel mõjutasid ärikeskkonna arengut Eestis järgmised sündmused: muutused ja parandused õigusaktides; omandi muutused (kõige intensiivsem erastamisperiood oli 1993-1995); välismaiste otseinvesteeringute sissevool; kapitalituru areng (börsiturg Eestis avati 1996. aastal); majanduslangus idaturgudel (Aasia kriisid 1997. aastal ja Venemaa kriis 1998. aastal). (Haldma 2003)

Eesti oli suutnud meelitada märkimisväärse hulga otseinvesteeringuid. Ida- ja Kesk-Euroopa riikide seas oli Eesti aastatel 1992-1999 otseinvesteeringute sissevoolu mahu poolest kolmas, seda arvestati elaniku kohta. Konkurentsi suurenemine ja toodangu kvaliteedistandardite tõstmine nõudsid keerukamaid ja turutundlikke finants- ja juhtimisarvestuse süsteeme. Raamatupidamisreformi põhjalikum ja keerulisem samm Eestis oli teise raamatupidamise seaduse vastuvõtmine. (*Ibid*)

Kolmas etapp algas uue Eesti raamatupidamise seaduse kasutuselevõtmisega, mille parlament võttis vastu 20. novembril 2002 ja see jõustus 1. jaanuaril 2003. Uue raamatupidamise seaduse eesmärk oli luua õiguslikud alused ja kehtestada üldised nõuded raamatupidamisarvestuse korraldamiseks ja finantsaruannete esitamiseks vastavalt rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetele. Kui 1995. aasta seadus sisaldas 43 lõiget, siis uus raamatupidamise seadus sisaldas 62 lõiget. (Alver, Alver 2017) See ei reguleerinud maksude arvestust, mida reguleerivad muud seadused ja õigusaktid (Alver, Alver 2011). Raamatupidamise seadus oli kooskõlas IFRS-idega. Edaspidi pidid raamatupidamises kasutatavad arvestusmeetodid ja esitusviisid olema vastavuses uues raamatupidamise seaduses sätestatud nõuetega ja põhiprintsiipidega ning vähemalt ühega kahest järgnevast arvestusraamistikust: Eesti hea raamatupidamistava või IFRS-id.

Seega oli ettevõtetel vabatahtlik valik, kas nad koostavad raamatupidamise aastaaruanded Eesti hea raamatupidamistava või rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite järgi. Kui aruanded koostati vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele, siis ei olnud vaja koostada topelt aruandeid. Eeldati, et suurettevõtted valivad aruannete koostamisel järgimiseks IFRS-ide nõuded. Lisaks sellele olid ka seaduses välja toodud ettevõtted ja finantsasutused, kes peavad majandusaasta aruanded koostama IFRS-ide nõuete järgi. Väikeettevõtted kasutasid enamasti aruannete koostamisel Eesti head raamatupidamistava. (*Ibid*)

Majandusaasta pikkus oli ja on ka täna 12 kuud. Edaspidi oli iga majandusaasta lõpus raamatupidamiskohustuslane kohustatud koostama majandusaasta aruande, mis koosnes raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest, mis pidi andma ülevaate raamatupidamiskohustuslase tegevusest; asjaoludest, mis olid olulised raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi ja äritegevuse kohta; olulistest sündmustest, mis olid toimunud majandusaasta jooksul ja tõenäolistest edaspidistest arengutest järgmisel majandusaastal. Erinevalt eelnevalt kahe kohustusliku põhiaruande (bilanss ja kasumiaruande) asemel pidi edaspidi raamatupidamise aastaaruanne sisaldama järgnevaid aruandeid: bilanss, kasumiaruande, rahavoogude aruande, omakapitali muutuste aruande ja lisad, mis on välja toodud joonisel 4. Teises Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud bilansi ja kasumiaruande skeemid ning nõuded lisadele on välja toodud lisades 10-13. Majandusaasta aruandele tuli lisada audiitori aruande ja äriühingu puhul kasumi jaotamise ettepanek majandusaasta kohta. Kirjaliku juhatuse deklaratsiooni, mis esitati koos raamatupidamise aastaaruannetega, allkirjastas kogu juhatus. Deklaratsioonis kinnitas juhatus, et vastutab raamatupidamise aastaaruande koostamise eest; et raamatupidamise aastaaruande koostamisel rakendatud raamatupidamispõhimõtted olid kooskõlas ühe raamatupidamise seaduses sätestatud arvestusraamistikuga; raamatupidamise aastaaruanded andsid õige ja õiglase ülevaate raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustegevuse tulemusest ja rahavoogudest ning et raamatupidamiskohustuslane oli jätkuvalt tegutsev. Aastaaruanne tuli esitada äriregistrile hiljemalt kuus kuud pärast majandusaasta lõppu. (Alver, Alver 2011)



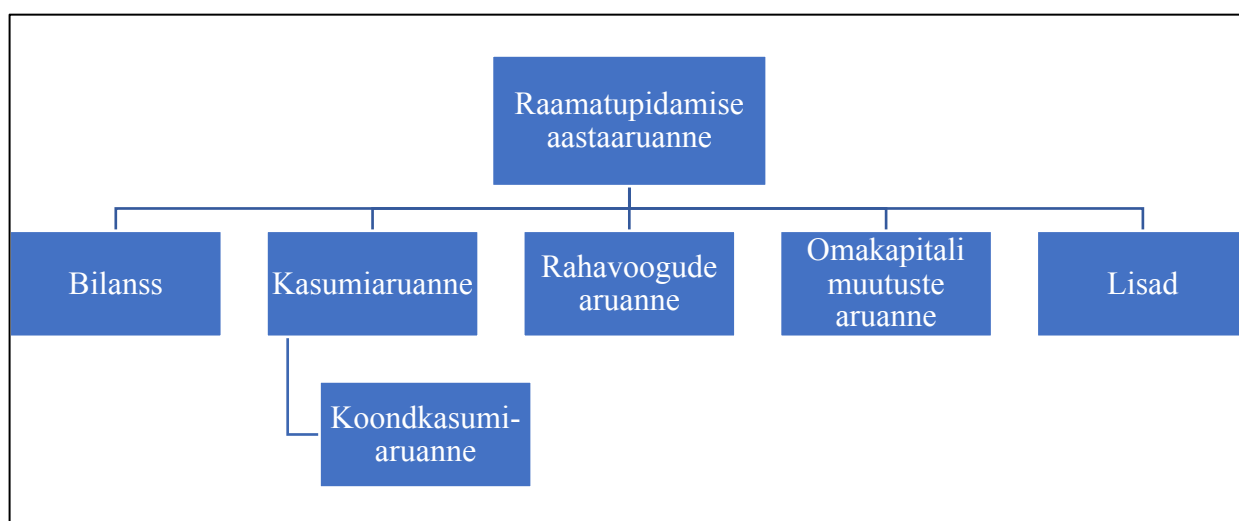
Joonis 4. Raamatupidamise aastaaruande koostisosad teises Eesti raamatupidamise seaduses
Allikas: RPS §15 (2002); autori koostatud

2003. aastal kasutas Eesti head raamatupidamistava umbes 95% ettevõtetest, sealhulgas VKE-dest ja suurematest ettevõtetest, kelle Hea raamatupidamistava põhjal koostatud raamatupidamisaruanded vastasid kasutajate vajadustele. Umbes 5% ettevõtetest kasutasid IFRS-i. Nende äriühingute hulka kuulusid börsil noteeritud ettevõtted, muud avaliku huvi majandusüksused (nt olulised riigi omandis olevad ettevõtted) ja ettevõtted, kes olid kohustatud IFRS-i kasutama. Eesti Vabariik liitus Euroopa Liiduga 1. Mail 2004. Sellel aastal reguleeriti finantsaruandlust Euroopa Liidus neljanda nõukogu direktiiviga 78/660 / EMÜ (jõustus 25. juulil 1978), milles käsitleti teatud liiki äriühingute raamatupidamise aastaaruannete koostamist ja seitsmenda direktiiviga 83/349/EMÜ (jõustus 13. juunil 1983), milles määratleti konsolideeritud aruannete koostamine. Eespool nimetatud direktiivid ühtlustati Euroopa Liiduga liitumisel raamatupidamise seadusega. Kuna neljas ja seitsmes direktiiv ei tuginenud IFRS-idele, olid Eesti nõuetes ja Euroopa Liidu õigusaktides 2004. aastal erinevused. Eesti heas raamatupidamistavas ei olnud aga vaja muudatusi teha, sest vastavalt 2002. aastal Euroopa Parlamendi ja Nõukogu poolt vastu võetud regulatsioonile (1606/2002), pidid kõik Euroopa Liidu börsil noteeritud ettevõtted koostama oma konsolideeritud aruanded vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele. See nõue jõustus 2005. aastal. (Alver *et al.* 2014)

Alates 2003. aastast oli hea raamatupidamistava asemel IFRS-ide kasutamine lubatud kõikidele äriühingutele. Kõik börsiettevõtted, samuti krediidi- ja finantsasutused ning kindlustusseltsid pidid alates 2007. aasta 1. jaanuarist kohaldama IFRSi oma konsolideeritud ja eraldiseisvates finantsaruannetes. Muude äriühingute puhul oli Eesti hea raamatupidamistava või IFRS-ide valimine aasta- ja konsolideeritud finantsaruannete jaoks vabatahtlik. Kui ettevõtte koostas oma aruanded vastavalt IFRS-ile, siis ei olnud vaja koostada topeltaruandeid vastavalt kohalikule raamatupidamistavale. (Alver, Alver 2017)

2008. aastal toimus ka Eesti heas raamatupidamistavas mitmeid muudatusi. Võrreldes eelnevaga, lisandus RTJ-i 1 punkt, mis käsitles arvestusvaluuta, esitusvaluuta ja välisvaluutatehingute kajastamist. Muutusid ka mitmed bilansikirjed ning teised raamatupidamise toimekonna juhendid. Peamine muudatus oli nõue eelmise perioodi võrdlusandmete muutmise korral esitada bilansis ka võrreldava perioodi algbilanss. Seega tuli sel juhul esitada bilanss nn kolme tulbana, aruandeperioodi lõpu seisuga, võrreldava perioodi lõpu seisuga ja võrreldava perioodi alguse (ehk üle-eelmise aasta lõpu) seisuga (muudetud andmetega) (Aruste 2009). Lisades tuli alates aastast 2008 avalikustada põhjendus, kui ettevõtte jooksvate tehingute arvestusvaluuta või aruannete esitusvaluuta erineb Eestis ametlikult kehtivast vääringust.

2008. aastal jõustunud seaduse muudatus kirjeldas, et majandusaasta aruandes tuleks avalikustada majandusüksuse põhitegevusala vastavalt Eestis kasutatava äritegevuse klassifikaatorile. Selline muudatus kiirendab registrites ettevõtete tuvastamist ja informatsiooni töötlemist. Euroopa Raamatupidamisstandardite Nõukogu ja Eesti Audiitorkogu pidasid aastaaruande kontekstis muudatusi sobimatuks ja soovitasid sellist teavet koguda väljaspool aastaaruannet. Sellest tulenevalt avaldati edaspidi selline teave aastaaruande lisades. 2009. aastal tehti seaduses samuti mitmeid muudatusi. Peamine muutus oli ühtse finantsaruandluse taksonoomia väljatöötamine, mis oli seotud aastaaruannete e-aruandluse tegevuskavaga. Kõigepealt töötati välja taksonoomia aruannete jaoks, mis koostati Hea Raamatupidamistava põhjal. Taksonoomia võeti kasutusele 2010. aastal. (Alver *et al.* 2014) Alates aastast 2009, pidi raamatupidamiskohustuslane, kes on emiteerinud väärtpabereid, mis on kaubeldavad Eesti või muu lepinguriigi väärtpaberiturul, lisama tegevusaruandele eraldiseisva alajaotisena ühingujuhtimise aruande. 2009. aasta juulis aga muutus kehtetuks paragrahv 23, mis käsitleb tegevjuhtkonna deklaratsiooni ning nõudeid selle esitamisele. Alates aastast 2009 tuli ettevõtetel, kellel esineb selliseid kasumeid ja kahjumeid, mida ei kajastata kasumiaruandes (muu koondkasum või –kahjum), esitada lisaks kasumiaruandele ka koondkasumiaruanne, mis tuli esitada kasumiaruande järel eraldi aruandena (vt joonis 5). Raamatupidamise seaduses 2009. aastal sätestatud kasumiaruande skeemid on välja toodud lisas 14.



Joonis 5. Raamatupidamise aastaaruande koostisosad teises Eesti raamatupidamise seaduses 2009. aasta redaktsioonis
Allikas: RPS §15 (2009); autori koostatud

Alates 2010. aastast ehk aruandeperioodid, mis algasid 01.01.2009 või hiljem, hakati majandusaasta aruandeid registrit pidavale kohtule esitama elektrooniliselt. Kuna aastaaruannete elektrooniline esitamine ei olnud kogu maailmas laialt levinud, võis seda pidada Eesti iseseisvaks projektiks, mis maailma mastaabis oli suur saavutus. Raamatupidamise seadust muudeti uuesti 2010. aastal ajakohastades seda rahvusvaheliste auditeerimisstandardite nõuete kohaselt. (*Ibid*) 2010. aastal toimus ka tegevusaruande nõuetes mitmeid muudatusi. Osa eelnevalt tegevusaruandes esitatud informatsioon pidi edaspidi olema esitatud lisades, kus ettevõtjad pidid samuti võrreldes eelnevaga rohkem informatsiooni esitama. 2011. aastal raamatupidamise seaduses tehtud muudatused olid tingitud Eesti ühinemisest eurotsooniga ja Eesti krooni asendamisest euroga. Kui aastani 2011 olid majandusaasta aruande koostamise ja esitamise käigu tegevused jaotatud viide punkti, siis 2012. aastal muudeti struktuuri, mis grupeeriti kaheks. Üks oluline muudatus oli kohustus edaspidi iga omakapitali komponendi puhul avalikustada muutuste analüüs, mis oli tekkinud muust koondkasumist/kahjumist. Seda informatsiooni lubati edaspidi esitada nii omakapitali muutuste aruandes kui ka lisades.

Pärast seda, kui IASB 2009. aasta juulis *IFRS for SME-s* avaldas, hakkas Eesti liikuma vastava standardi rakendamise suunas, kuna eeldati, et Euroopa Liit võtab selle samuti kasutusse. Esiialgu oli kavas *IFRS for SME-s* rakendamine kolmanda alternatiivse raamatupidamisarvestuse standardina lisaks heale raamatupidamistavale ja IFRS-idele, seega oleks Eesti ettevõtetal olnud kolm alternatiivi, kuidas oma majandusaasta aruandeid koostada. Arvati, et finantsarvestuseeskirjade ühtlustamine aitaks vähendada Eesti ettevõtete halduskoormust. Välisinvestorite ja välisomanikega ettevõtteid koostasid juba kaks komplekti finantsaruandeid - üks vastavalt kohalikele (st Eesti) raamatupidamiseeskirjadele ja teine vastavalt oma emaettevõtte/kontserni raamatupidamiseeskirjadele. Siiski tõstatas hea raamatupidamistava asendamine *IFRS for SME*-ga ka murettekitavaid küsimusi, sest *IFRS for SME-s* olid mõned valdkonnad vähem arenenud kui heas raamatupidamistavas. Näiteks kajastati kinnisvarainvesteeringuid ja rendilepinguid *IFRS for SME-s* vähem üksikasjalikult kui heas raamatupidamistavas. (Alver *et al.* 2014)

Kuni 2012. aastani koostas enamik Eesti ettevõtteid oma aastaaruanded Eesti hea raamatupidamistava põhjal, mis kopeerivad IFRS-i raamatupidamis põhimõtteid. 2013. aastal jõustusid nõuetes mitmed muudatused. Uued nõuded põhinesid peamiselt väikse ja keskmise suurusega ettevõtetele suunatud IFRS-il (*IFRS for SMEs*), kuigi Eesti hea raamatupidamistava ja

IFRS for SME-s vahel oli mitmeid erinevusi. Eesti oli Euroopas üks esimesi riike, kes võttis *IFRS for SME-s* kasutusele. (*Ibid*)

IFRS for SME-s oli mõeldud kasutamiseks väikeettevõtetele, mida on Eestis kõige rohkem ning seetõttu oli ka hea raamatupidamistava IFRS-ide lihtsustatud variant. Alates 2013. aastast otsustas Austraalia riiklik pank (NAB) täielikult üle minna IFRS-ide kasutamisest VKE-dele mõeldud IFRS-idele. Eestis on väikeettevõtetele mõeldud IFRS-ide otsest ja kaudset kasu keeruline hinnata, kuna nende vastuvõtmine ei olnud tingitud IFRS-ide kasutajate vajadusest. IFRS-e kasutati suures osas kohalike standardite loomise protsessis ja Eesti hinnang IFRS-ide kohta on positiivne. (Alver, Alver 2017)

IFRS-ide rakendamine hea raamatupidamistava vormis on Eestis olnud sujuv ja edukas. Peamine põhjus oli selles, et tsentraalselt planeeritud majandusest üleminek turumajandusele hõlmas suuri muudatusi raamatupidamiseeskirjades ja see põhjustas uue raamatupidamiskeskonna kujunemise. Kuna ettevõtted olid muutuvast olukorrast teadlikud, siis ei kujunenud IFRS-idele ka mingit vastupanu. Ka *IFRS for SME* rakendamine oli suhteliselt sujuv.

2015. aastal toimunud muudatused raamatupidamisalastes õigusaktides olid tingitud sellest, et Euroopa Liidu liikmesriigid olid kohustatud viima enda seadused, regulatsioonid ja normid vastavusse 20. juuliks 2015 raamatupidamisdirektiiviga 2013/34/EL. Aastal 2015 muudeti Raamatupidamise seadust, et see vastaks uuele raamatupidamisdirektiivile. Peamised muudatused olid seotud ettevõtete liigitamise ja aastaaruande sisu nõuete muutmisega olenevalt ettevõtete suurusest. Edaspidi pidid suured ja keskmise suurusega ettevõtted esitama neli peamist aruannet (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ja lisad. Väikese suurusega ja mikroettevõtted, kes koostasid oma aruanded vastavalt Eesti heale raamatupidamistavale, pidid edaspidi aastaaruandes esitama vähemalt kaks peamist aruannet (bilanss ja kasumiaruanne) ning lisad. Mikroettevõttel oli edaspidi lubatud koostada lühendatud aastaaruanne, kus tuleb esitada vähendatud ridadega bilanss. Mikro-, väikese- ja keskmise suurusega ettevõtetele ning suurettevõtetele kehtestatud bilansiskeemid on välja toodud lisades 15-17. Need muudatused hakkasid kehtima aruandeaastatele, mis algavad 01.01.2016 ja hiljem. (Alver, Alver 2017) Kuna 2016. aastal toimus aastaaruannete liigitamine täismahus ja lühendatud aastaaruandeks, siis olid edaspidi vastavalt ettevõtte suurusele ka erinevad nõuded lisadele. Suurettevõtjatel oli kohustus põhjalikumalt informatsiooni enda tegevuse kohta lisades esitada ja

väikeettevõtjatel siis vastupidi. Viimase kahe aasta jooksul ei ole märkimisväärseid muudatusi majandusaasta aruande koostamise ja esitamise nõuetes toimunud.

Kui Eesti 90ndatel iseseisvus, siis oli tegemist värske riigiga, kes alles hakkas enda õigusakte välja töötama, seega siinkohal on oluline mainida, et nüüdseks on Eesti Vabariigis aruannete koostamine ja esitamine palju arenenud. Taasiseseisvumisest on möödas peaaegu 30 aastat ning selle aja jooksul on toimunud ka muudes valdkondades mitmeid arenguid, näiteks tehnika plahvatuslik arenemine, mitmete uute ärisuundade levik, sotsiaalmeedia tähtsustumine - kõik see nõuab muudatusi ka aruandluses. Kui juba selle aja jooksul on ühiskond peaaegu totaalselt muutunud, võib järeldada, et ka tulevikus on oodata arenguid mitmetes valdkondades, mis põhjustavad muudatusi ka õigusaktides ja standardites.

2. MAJANDUSAASTA ARUANDE ARENG EESTIS AASTATEL 1991-2018

Euroopa Liidu (EL) finantsaruandluse valdkonnas tehtud muudatuste eesmärk on olnud ühtlustada nõudeid ettevõtete raamatupidamisaruannetele (vähendada eri liikmesriikide erinevusi selles valdkonnas), nii et kõik ülejäänud erinevused ei kujutaks endast takistust Euroopa Liidu tõhusale toimimisele. Aastatel 1991-2018 on tehtud palju olulisi muudatusi, mis ettevõtluskeskkonda on suurel määral mõjutanud. Käesolevas peatükis selgitatakse välja aastatel 1991-2018 Eestis toimunud muudatused majandusaasta aruande koostamisel ja esitamisel. 2. peatükk jaguneb nelja alapeatükki. Esimene alapeatükk kirjeldab majandusaasta aruande koostamises ja esitamises toimunud muudatusi aastatel 1991-1995, teine alapeatükk aastatel 1995-2003 ja kolmas aastatel 2003-2018. Neljandas alapeatükis on arutletud selle üle, millised võiksid nõuded majandusaasta aruannetele olla tulevikus.

2.1. Majandusaasta aruande areng Eestis aastatel 1991-1995

Käesolevas alapeatükis võrreldakse 6. juulil 1990 valitsuse vastu võetud raamatupidamise põhimäärust ja 8. juunil 1994 vastu võetud esimest Eesti raamatupidamise seadust. Tuuakse välja toimunud muudatused majandusaasta aruande koostamise ja esitamise nõuetes ning arutletakse muudatuste toimumise põhjuste üle. Seadus on põhimäärusest põhjalikum ja seadusesse lisandus mitmeid nõudeid, mida põhimääruses ei olnud välja toodud. Aastaruannete koostamisel kasutatud majandusaastate erinevused on välja toodud tabelis 1.

Tabel 1. Lubatud majandusaastate erinevused raamatupidamise põhimääruses ja esimeses Eesti raamatupidamise seaduses

Õigusakt	Raamatupidamise põhimäärus	Esimene Eesti raamatupidamise seadus
Lubatud majandusaastad ettevõtetele	1. jaanuar- 31. detsember 1. mai- 30. aprill 1. juuli- 30. juuni 1. oktoober- 30. september	1. jaanuar- 31. detsember 1. aprill- 31. märts 1. juuli- 30. juuni 1. oktoober- 30. september

Allikas: RPM (1990); RPS §17 (1994); autori koostatud

Tabelist 1 on näha, et raamatupidamise põhimääruses sätestatud majandusaasta ajavahemik muudeti esimeses raamatupidamise seaduses loogilisemaks, eelnevalt 1. mail algav majandusaasta algus asendati 1. aprilliga. Üldiselt võis majandusaasta alata uue kvartali algusega, aga 1. mai ei ole kvartali algus, seega jääb ebaselgeks, miks üldse selline majandusaasta kasutusel oli. Esimeses raamatupidamise seaduses oli ka välja toodud, et raamatupidamise aastaaruande koostamisel lähtutakse seadusest ja heast raamatupidamistavast (RPS §18 1994). See oli tähtis muudatus ja tähendas, et edaspidi oli ettevõtetal võimalik aruannete koostamisel kasutada EASB poolt välja antud soovitusi raamatupidamisarvestuse kohta (Alver, Alver 2011). Raamatupidamise põhimääruses on välja toodud, et raamatupidamisaruanne peab sisaldama ka finantsseisukorra aruannet, seaduses seda aruannet enam ei sätestatud, edaspidi tuli finantsseisukorra (edaspidi rahavoogude aruanne) info esitada lisades. Selline samm jääb jällegi arusaamatuks, raha liikumine on aruande kasutajatele oluline info ning rahavoogude aruande lisades esitamine näitab justkui oleks tegemist vähem vajaliku aruandega. Raamatupidamisaruande koostisosade erisused on välja toodud tabelis 2.

Tabel 2. Raamatupidamisaruande koostisosad

Õigusakt	Raamatupidamise põhimäärus	Esimene Eesti raamatupidamise seadus
Raamatupidamisaruande koostisosad	1) bilanss; 2) kasumiaruanne; 3) finantsseisukorra aruanne; 4) lisad.	1) bilanss; 2) kasumiaruanne; 3) lisad.

Allikas: RPM (1990); RPS §18 (1994); autori koostatud

Raamatupidamise põhimääruses kasutati majandusaasta aruande asemel terminit majandusaasta raamatupidamisaruanne. Majandusaasta aruande koostamise ja kinnitamise käigu erinevused raamatupidamise põhimääruses ja esimeses Eesti raamatupidamise seaduses on välja toodud tabelis 3.

Tabel 3. Majandusaasta aruande koostamise ja kinnitamise käik raamatupidamise põhimääruses ja esimeses Eesti raamatupidamise seaduses

Õigusakt	Raamatupidamise põhimäärus	Esimene Eesti raamatupidamise seadus
Majandusaasta aruande koostamise ja kinnitamise käik	1) raamatupidamisaruande koostamine; 2) majandusaasta kasumijaotuse aruande koostamine; 3) haldusaruande koostamine; 4) audiitorkontroll 5) audiitorkontrolli otsusega varustatud raamatupidamisaruande esitamine omanikule kinnitamiseks.	1) raamatupidamise aastaaruande koostamine; 2) haldusaruande koostamine; 3) audiitorkontroll; 4) majandusaasta kasumijaotuse aruande koostamine; 5) majandusaasta aruande esitamine omanikule või tema volitatud esindajale kinnitamiseks.

Allikas: RPM (1990); RPS §22 (1994); autori koostatud

Tabelist 3 on näha, et kui raamatupidamise põhimääruse kohaselt toimus majandusaasta kasumijaotuse aruande koostamine enne audiitorkontrolli, siis esimese raamatupidamise seaduse kohaselt pidid need protsessid vastupidises järjekorras toimuma. Ei olnud mõistlik, et enne audiitorkontrolli hakatakse juba ettevõtte majandusaasta kasumit jaotama. Raamatupidamise põhimääruses olid välja toodud kindlad bilansi, kasumiaruande ja finantsseisukorra aruande skeemid, see tähendas, et ettevõtetel oli kohustuslik neid kasutada. Raamatupidamise seaduses aga olid kasumiaruande koostamiseks alternatiivid.

Bilansiskeemid olid raamatupidamise põhimääruses ja esimeses raamatupidamise seaduses teise ülesehitusega ning terminid olid teisiti sõnastatud. Põhimääruses oli kasutatud termineid nagu käibevahendid ja põhivahendid, seaduses aga kasutati juba käibevara ja põhivara. Samuti muutus 1995. aastast bilanss põhjalikumaks, lisandus mitmeid kirjeid ja edaspidi oli kohustus bilansi koostamisel kirjed põhjalikumalt esitada. Raamatupidamise põhimääruses olid kirjed liigendatud likviidsuse kasvamise järjekorras, ehk käibevahendid tulid alles pärast põhivahendeid. Esimeses

raamatupidamise seaduses aga algas kirjega raha ja pangakontod ning kirjed olid liigendatud likviidsuse kahanemise järjekorras. Tabelis 4 on välja toodud raamatupidamise põhimääruse ja esimese raamatupidamise seaduses sätestatud bilansiskeemi aktiva. Täispikkade bilansiskeemide võrdlus on välja toodud lisas 18.

Tabel 4. Bilansiskeemi aktiva raamatupidamise põhimääruses ja esimeses Eesti raamatupidamise seaduses

Õigusakt	Raamatupidamise põhimäärus	Esimene Eesti raamatupidamise seadus
Bilansiskeemi aktiva	Aktiva 1. Põhivahendid ja muud pikaajalised aktivad 1.1. Põhivahendid (liikide lõikes) 1.2. Muud pikaajalised aktivad (liikide lõikes) 2. Käibevahendid ja muud lühiajalised aktivad 2.1. Raha (kontode lõikes) 2.2. Lühiajalised investeeringud (liikide lõikes) 2.3. Debitoorne võlg (liikide lõikes) 2.4. Varud (liikide lõikes) 2.5. Muud lühiajalised aktivad (liikide lõikes)	Aktiva 1. Käibevara 1. 2. Raha ja pangakontod 1. 3. Nõuded ostjate vastu 1. 4. Mitmesugused nõuded 1. 5. Viitlaekumised 1. 6. Ettemakstud tulevaste perioodide kulud 1. 7. Varud 2. Põhivara 2. 1. Pikaajalised finantsinvesteeringud 2. 2. Materiaalne põhivara 2. 3. Immateriaalne põhivara

Allikas: autori koostatud lisas 18 toodud andmete alusel

Kasumiaruande koostamisel oli edaspidi ettevõtetal võimalik valida kahe skeemi vahel. Põhimääruses oleval kasumiaruande skeemil on esmalt välja toodud realiseerimise brutokäive, seaduses olevatel skeemidel algab kasumiaruanne aga realiseerimise netokäibega.

Raamatupidamise põhimääruses ja esimeses raamatupidamise seaduses on välja toodud ka lisad, mida raamatupidamisaruanne peab sisaldama. Esimeses raamatupidamise seaduses kohaselt tuli lisades hakata põhjalikumalt informatsiooni esitama. Lisasid analüüsides selgus, et peale raamatupidamise seaduse vastuvõtmist tuli esitada suhteliselt sarnane informatsioon võrreldes varasemaga. Kui põhimääruse kohaselt tuli bilansiväliste kontode info välja tuua ühes lisas, siis seaduse kohaselt tuli bilansiväliste kohustuste ja varade info välja tuua mitmes lisades, seega infot

tuli rohkem lahtikirjutatult esitada. Põhimääruse kohaselt peab raamatupidamisaruanne koosnema bilansist, kasumiaruandest, finantsseisukorra aruandest ja lisadest. Esimese raamatupidamise seaduse kohaselt tuli finantsseisukorra muutused eraldiseisva aruande asemel esitada lisades ja edaspidi kasutati finantsseisukorra aruande asemel terminit rahavoogude aruanne. Raamatupidamise põhimääruse ja esimese Eesti raamatupidamise seaduse sätestatud nõuded raamatupidamisaruande lisadele on välja toodud lisades 4 ja 8.

Võrreldes raamatupidamise põhimäärusega lisandus seadusesse palju uut informatsiooni, mida aruannete koostamisel jälgida. Lisaks sellele lisandus seadusesse paragrahv 3, mis tõi välja seaduses kasutatavad mõisted, see sisaldas ka hea raamatupidamistava ja rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtete kirjeldust. Majandusaasta aruande koostamisel tuli aga edaspidi jälgida raamatupidamisaruannete koostamise põhimõtteid, mis seaduses olid välja toodud printsiipide kujul, põhimääruses need puudusid. Raamatupidamisaruannete koostamise põhimõtted on välja toodud lisas 9. Esimese Eesti raamatupidamise seaduse vastuvõtmine tähendas Eestis aruandluse suurt edasiminekut.

2.2. Majandusaasta aruande areng Eestis aastatel 1995-2003

Käesolevas alapeatükis võrreldakse esimest ja teist raamatupidamise seadust. Esimene raamatupidamise seadus kehtis kaheksa aastat (1995-2002) ja seda muudeti mitu korda. Kolmas etapp algas uue Eesti raamatupidamise seaduse kasutuselevõtmisega, mille parlament võttis vastu 20. novembril 2002 ja see jõustus 1. jaanuaril 2003. Teise raamatupidamise seaduse eesmärk oli luua õiguslikud alused ja kehtestada üldised nõuded raamatupidamisarvestuse korraldamiseks ja finantsaruannete esitamiseks vastavalt rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetele. (Alver, Alver 2011)

Kui esimeses Eesti raamatupidamise seaduses olid välja toodud kindlad lubatud majandusaastad, siis teises Eesti raamatupidamise seaduses on sätestatud, et majandusaastaks on kalendriaasta, kui raamatupidamiskohustuslane teisiti ei ole otsustanud ja seda enda tegevust reguleerivas dokumendis ei ole kindlaks määranud. See tulenes sellest, et ettevõtetel on väga erinevad

tegevusalad ning hooajad ja seega on mõistlik lubada neil endale sobivaimat majandusaastat aruannete koostamisel kasutada.

Teise raamatupidamise seadusega muutus ka majandusaasta aruandes esitatavate aruannete koosseis. Seoses sellega muutus ka majandusaasta aruande koostamise ja kinnitamise käik. Seni lisatud haldusaruande asemel tuli edaspidi majandusaasta aruandele lisada tegevusaruanne. Kuigi tegevusaruanne on sisuliselt suhteliselt sama, mis tegevusaruanne, võib seda lugeda oluliseks osaks majandusaasta aruandest. Nagu eelnevalt mitmeid kordi mainitud, kasvas 90ndate teisel poolel investorite nõudlus finantsteabe järele. Tegevusaruandes oligi võimalik ettevõtetel enda kohta olulist informatsiooni jagada. Kui raamatupidamisaruannetes on tegemist vaid arvuliste näitajatega, siis tegevusaruandes oli edaspidi rohkem tegu tegevuse analüüsiga ning tulevikus potentsiaalsete arengusuundade väljatoomisega, mis kindlasti investoritele huvi võis pakkuda. Muudatused on välja toodud tabelis 5.

Tabel 5. Majandusaasta aruandes esitatavad aruanded

Õigusakt	Esimene Eesti raamatupidamise seadus	Teine Eesti raamatupidamise seadus
Majandusaasta aruandes esitatavad aruanded	1) raamatupidamise aastaaruanne; 2) haldusaruanne; 3) audiitori järeldusotsus; 4) majandusaasta kasumijaotuse aruanne.	1) raamatupidamise aastaaruanne; 2) tegevusaruanne; 3) audiitori järeldusotsus; 4) majandusaasta kasumijaotuse ettepanek.

Allikas: RPS §14 (2002); Linnaks (1994); autori koostatud

Esimeses raamatupidamise seaduses puudus nõue, et raamatupidamise aastaaruanne peab sisaldama rahavoogude aruannet (eelnevalt finantsseisukorra aruanne), põhimääruse kohaselt tuli see aga esitada. 2002. aasta raamatupidamise seaduses oli samuti välja toodud, et rahavoogude aruanne peab olema osa raamatupidamise aastaaruandest. Esimese raamatupidamise seaduse kohaselt pidi antud aruanne olema esitatud raamatupidamise aastaaruande lisades. Lisaks sellele tuli edaspidi raamatupidamise aastaaruandes esitada ka omakapitali muutuste aruanne.

Üks põhjus nendeks muudatusteks oli ka see, et 1990ndate teisel poolel kasvas üha enam investorite seas nõudlus finantsteabe järele. See oli tingitud aina suurenevast välismaiste otseinvesteeringute arvust ja kapitaliturgude globaliseerumisest. Lisaks Eestile toimus see ka

teistes üleminekuriikides. (Haldma 2003) Seetõttu tekkis ka ettevõtetal kohustus esitada enda majandusaasta kohta rohkem informatsiooni. See kõik oli tingitud sellest, et ettevõtted muutusid üha enam rahvusvahelisemaks ja piirideülene kaubandus suurenes. Raamatupidamise aastaaruande koosseisu muudatused on välja toodud tabelis 6.

Tabel 6. Raamatupidamise aastaaruande koostisosad

Õigusakt	Esimene Eesti raamatupidamise seadus	Teine Eesti raamatupidamise seadus
Raamatupidamise aastaaruande koostisosad	1) bilanss; 2) kasumiaruanne; 3) aastaaruande lisad.	1) bilanss; 2) kasumiaruanne; 3) rahavoogude aruanne; 4) omakapitali muutuste aruanne; 5) lisad.

Allikas: RPS §15 (2002); Linnaks (1994); autori koostatud

Ühe täiesti uue nõudena tuli teise raamatupidamise seaduse kohaselt edaspidi koos raamatupidamise aastaaruandega esitada tegevjuhtkonna deklaratsioon, mis kinnitas, et raamatupidamise aastaaruande koostamisel on seaduses sätestatud nõudeid järgitud. Samuti on 2002. aasta seaduses paragrahvis 17 välja toodud rakendatava raamatupidamistava kirjeldus. Mis muuhulgas sätestab ka selle, et edaspidi peavad olema raamatupidamises kasutatavad arvestuspõhimõtted ning informatsiooni esitusviis kooskõlas kas Eesti hea raamatupidamistavaga või rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega.

Teise raamatupidamise seadusega muutusid natuke ka lisade esitamise nõuded. Seaduses sätesti, et edaspidi tuli aastaaruandes lisana esitada ka tütar- ja sidusettevõtjate loetelu ning muu informatsioon nendega seoses. Rahavoogude aruanne tuli esitada edaspidi eraldiseisva aruandena, mitte lisades. Teises raamatupidamise seaduses sätestatud nõuded lisadele on välja toodud lisas 14.

Teine raamatupidamise seadus oli jõustumise ajal suhteliselt põhjalik ning majandusaasta aruande esitamise protsess nõudis ettevõtjatelt rohkem aega. Ajapikku hakati aru saada, et eesmärk on siiski ettevõtjatele finantsarvestuse- ja aruandluse mugavamaks muutmine.

2.3. Majandusaasta aruande areng Eestis aastatel 2003-2018

Antud ajavahemikus toimus põhjalikum raamatupidamisarvestuse areng ning hakati rohkem Raamatupidamise Toimkonna juhenditele rõhku pöörama. Igal aastal tehti suuremal või vähemal määral muudatusi Raamatupidamise seaduses ja ka Toimkonna juhendites. Antud ajavahemikus võeti vastu ka kaks uuenenud Euroopa Liidu raamatupidamise direktiivi, aastal 2006 võeti vastu direktiiv 2006/43/EÜ, mis käsitles raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit ja aastal 2013 direktiiv 2013/34/EL, millest ka mitmed muutused tingitud olid (Melnik 2013). Viimase eesmärk oli ühtlustada nõudeid väikeettevõtjatele, parendada finantsaruannetes esitatavat informatsiooni ja muuta kergemaks piirideüleste investeeringute toimumist (*Ibid*). Bakalaureusetöö käsitlebki suuremaid muudatusi antud ajavahemikul, mis aruandlust on enim mõjutanud. Autor analüüsis allikaid ning arutles Toimkonna juhendites ja raamatupidamise seaduses tehtud muudatuste üle. Kuna antud ajavahemikul toimus põhjalik finantsarvestuse ja -aruandluse areng, on käesolev alapeatükk jagatud kaheks. Esimene osa käsitleb raamatupidamise seaduses ja teine osa raamatupidamise Toimkonna juhendites toimunud muudatusi majandusaasta aruande koostamise ja esitamise kohta.

2.3.1. Muudatused raamatupidamise seaduses

Käesolevas alapeatükis analüüsitakse raamatupidamise seaduses toimunud muudatusi aastatel 2003-2018. Põhitähelepanu suunatakse seaduse 3. peatükile, mis käsitleb majandusaasta aruannet.

Esmalt võrreldakse redaktsioone, mis on vastu võetud aastatel 2003 ja 2004. Märkimisväärseid muudatusi 2004. aastal ei toimunud. Muutusi üksikute paragrahvide sõnastused. Paragrahvis 18, mis käsitleb bilansi ja kasumiaruannet, on lõikes 3 märgitud, milliseid bilansi- ja kasumiaruande skeeme raamatupidamiskohustuslane peab majandusaasta aruandes kasutama. 2003. ja 2004. aasta redaktsioonid erinevad selle poolest, et aastal 2003 olid alltoodud nõuded kehtivad kõikidele raamatupidamiskohustuslastele, kuid 2004. aastal täiendati lõiget ning edaspidi tuli neid nõudeid täita raamatupidamiskohustuslastel, kes koostavad oma raamatupidamise aastaaruandeid vastavalt Eesti heale raamatupidamistavale.

2005. aasta muudatused raamatupidamise seaduses olid tingitud vajadusest ühtlustada erinevate seaduste nõudeid või sellest, et muudeti Eesti Raamatupidamise Toimkonnast sõltumatult rahvusvahelisi finantsaruandluse standardeid. Tähtsaks faktoriks, mis 2005. aastal ja edaspidi seadusemuudatusi tingis, oli Eesti astumine Euroopa Liidu liikmeks alates 1. maist 2004. Tekkis vajadus ühtlustada õigusaktid Euroopa Liidu direktiivides ja muudes aktides sätestatud nõuetega. (Muudatused... 2005)

2005. aastal muudeti paragrahvi 24, mis käsitleb tegevusaruannet, päris suurel määral. Lõikesse 2 lisandus kaks punkti, mis aastal 2004 sealt puudusid. Seega alates aastast 2005, oli vaja tegevusaruandes kirjeldada peamisi tegevusvaldkondi, toote- ja teenuste gruppe ning olulisemaid aruandeaasta jooksul toimunud ning lähitulevikus planeeritavaid investeeringuid. Lisaks muudeti täielikult lõiget 3. Kui aastal 2004 kirjeldas raamatupidamise seaduse lõige 3 osade või aktsiate omandamise/ tagatiseks võtmise näitamist tegevusaruandes, siis 2005. aastal see eemaldati ning asendati täiesti uute nõuetega, mis kehtivad raamatupidamiskohustuslastele, kelle majandusaasta aruandeid auditeeritakse. Edaspidi tuli osade või aktsiate omandamise/ tagatiseks võtmist kajastada majandusaasta aruande lisades.

Samuti oli paragrahvi 15 2005. aastal täiendavalt lisatud, et raamatupidamise aastaaruande lahutamatuks osaks on tegevjuhtkonna deklaratsioon, mis esitatakse koos raamatupidamise aastaaruandega. Eelnevalt oli paragrahvis 23 sätestatud, et tegemist on raamatupidamise aastaaruande lahutamatu osaga, aga seda ei olnud paragrahvis 15 sätestatud. Seega oli vastuolu ja autori arvates oleks raamatupidamisaruande koostamisel tekkinud küsimus, et millises paragrahvis on sätestatud tõene informatsioon.

2007. aasta novembris lisandusid reguleeritud väärtpaberiturul kaubeldavate väärtpaberite emitendi tegevusaruande nõuded paragrahvi 24, mis käsitleb tegevusaruannet. Alates aastast 2009, pidi raamatupidamiskohustuslane, kes on emiteerinud väärtpabereid, mis on kaubeldavad Eesti või muu lepinguriigi väärtpaberiturul, lisama tegevusaruandele eraldiseisva alajaotisena ühingujuhtimise aruande. 2009. aasta juulis aga muutus kehtetuks paragrahv 23, mis käsitleb tegevjuhtkonna deklaratsiooni ning nõudeid selle esitamisele. See oli kindlasti üks samm, et muuta aruannete esitamist ettevõtjatele mugavamaks. Kohustuslik ja ebavajalik tegevjuhtkonna deklaratsioon eemaldati seadusest ning ilmselt tegeleti ka juba elektroonilise aruandluse arendamisega. 2010. aasta redaktsioonis jõustati majandusaasta aruande taksonoomia ja alates

2010. aastast ehk aruandeperioodid, mis algasid 01.01.2009 või hiljem, hakati majandusaasta aruandeid registrit pidavale kohtule esitama elektrooniliselt.

Alates aastast 2010 ei tulnud enam tegevusaruandes kirjeldada seda, millised olid tegevjuhtkonna ja kõrgema juhtorgani liikmetele raamatupidamiskohustuslase poolt aruandeaastal arvestatud tasud ja muud olulised soodustused (tekkepõhiselt arvestatuna), tegevusaruande asemel tuli antud info edaspidi esitada raamatupidamise aastaaruande lisades. Samuti ei tulnud enam tegevusaruandes kirjeldada nende liikmetega seotud potentsiaalseid kohustusi ning töötajate tasu üldsummat ja keskmist töötajate arvu majandusaastal. Lisades tuli edaspidi veel avalikustada järgnev informatsioon: ülevaade aruandeaastal arvestatud audiitorettevõtja kliendilepingu tasude suurusest, jaotatuna: auditi tasudeks, ülevaatuse teenuse tasudeks, muude kindlustandvate teenuste tasudeks, seonduvate teenuste tasudeks, muu äritegevuse, sealhulgas maksunõustamisteenuse tasudeks. Lisaks sellele andmeid raamatupidamiskohustuslase kuni kümne suurema tegevusala kohta müügitulu põhjal ei esitatud enam raamatupidamise aastaaruande lisana, vaid eraldi majandusaasta aruande lisana, mis tagas registrit pidavale kohtule info kiire leidmise ja töötlemise võimaluse (Aruste 2009).

2011. aastal võeti Eestis kasutusele euro ning selle tõttu toimus ka seadustes mitmeid muudatusi. Raamatupidamise seaduses eurodes väljendatud piirmäärasid kohaldati aruandeperioodidele, mis lõppesid Eesti krooni emiteerimise lõpetamise päeval või hiljem, ning nende kohta koostatud aruannetele. Raamatupidamise aastaaruanded nende aruandeperioodide kohta, mis lõppesid Eesti krooni emiteerimise lõpetamise päeval või hiljem, tuli koostada eurodes. Vaatamata eurole üleminekuga raamatupidamise aastaaruande esitamise ja koostamise nõuetes suuri muutusi ei toimunud.

Kui aastani 2011 olid majandusaasta aruande koostamise ja esitamise käigu tegevused jaotatud viide punkti, siis 2012. aastal muudeti struktuuri. Nagu tabelist 7 näha, siis 2012. aastal struktuur grupeeriti kaheks, majandusaasta aruande koostamine ja esitamine jaotati kaheks ning aruande koostamise käiku lisandus punkt majandusaasta aruande heakskiitmine, mis eelneval aastal sealt puudus.

Aastal 2010 lisandus raamatupidamise seadusesse “Majandusaasta aruande taksonoomia”, sellega seoses oli välja toodud, et raamatupidamiskohustuslane lähtub majandusaasta aruande ja lõppbilansi ning nendega koos esitatavate dokumentide koostamisel kehtestatud taksonoomiast

ning aruandevormidest. Kui eelnevalt ei olnud paragrahvis 14, mis käsitleb majandusaasta aruande taksonoomiat, välja toodud erandeid, kes ei peaks aruande koostamisel lähtuma taksonoomiast, siis 2012. aastal olid lõikes 7 välja toodud järgnevad erandid. Taksonoomiast ja taksonoomia vormidest ei pea majandusaasta aruande koostamisel lähtuma finantsteenuse pakkujad ja äriühingud, kes kasutavad majandusaasta aruande koostamisel rahvusvahelist finantsaruandluse standardit.

Tabel 7. Majandusaasta aruande koostamine ja esitamine

Redaktsiooni jõustumise kuupäev	01.01.2011	04.06.2012
Majandusaasta aruande koostamise ja esitamise käik	Majandusaasta aruande koostamise ja esitamise käik hõlmab järgmisi tegevusi: 1) raamatupidamise aastaaruande koostamine; 2) tegevusaruande koostamine; 3) audiitorkontroll; 4) äriühingute puhul majandusaasta kasumi jaotamise või kahjumi katmise ettepaneku koostamine; 5) majandusaasta aruande esitamine kinnitamiseks.	Majandusaasta aruande koostamine hõlmab järgmisi tegevusi: 1) raamatupidamise aastaaruande koostamine; 2) tegevusaruande koostamine; 3) majandusaasta aruande heakskiitmine; Majandusaasta aruande esitamine hõlmab järgmisi tegevusi: 1) audiitorkontroll; 2) äriühingute puhul majandusaasta kasumi jaotamise või kahjumi katmise ettepaneku koostamine; 3) majandusaasta aruande esitamine kinnitamiseks.

Allikas: RPS §14 (2011, 2012); autori koostatud

2016. aastal jõustunud redaktsioon kaasajastas arvestusala õigusraamistikku ning viis selle kooskõlla Euroopa Liidu õigusega. Muutused olid tingitud 2013. aastal Euroopa Parlamendi ja nõukogu uuendatud direktiivi 2013/34/EL vastuvõtmisest. Muudatused raamatupidamise seaduses tõid kaasa bürokraatia vähenemise ettevõtete jaoks ja kindlasti ka kulude kokkuhoiu, see tulenes sellest, et edaspidi ei olnud vaja rohkelt aega kulutada asjadele, mis otseselt vajalikud ei olnud. Ettevõtjatel vähenes ka aastaaruannetega seotud bürokraatia. Kõige suuremat tähelepanu pälvisid kindlasti järgnevad muudatused: mikro- ja väikeettevõtja majandusaasta aruande lihtsustamine, mikro- ja väikeettevõtja ning keskmise suurusega ja suurettevõtja määratlemise kriteeriumid. Vastu võetud redaktsioonis välja toodud liigitused on kirjeldatud tabelis 8.

Tabel 8. Ettevõtete liigitus suuruse järgi 2016

Ettevõtte liik	Liigitusele kehtestatud nõuded
Mikroettevõtja	<ul style="list-style-type: none"> • varad on kokku kuni 175 000 eurot; • kohustised ei ole suuremad kui omakapital; • müügitulu kuni 50 000 eurot; • üks osanik, kes on ka juhatuse liige.
Väikeettevõtja	<p>Vaid üks näitajatest võib aruandeaasta bilansipäeval ületada järgmisi tingimusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • varad kokku 4 miljonit eurot; • müügitulu 8 miljonit eurot; • keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 50 inimest.
Keskmise suurusega ettevõtja	<p>Vaid üks näitajatest võib aruandeaasta bilansipäeval ületada järgmisi tingimusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • varad kokku 20 000 000 eurot; • müügitulu 40 000 000 eurot; • keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250 inimest.
Suurettevõtja	<p>Vähemalt kaks näitajatest ületavad aruandeaasta bilansipäeval järgmisi tingimusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • varad kokku 20 000 000 eurot; • müügitulu 40 000 000 eurot; • keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250 inimest.

Allikas: RPS §3 (2016); autori koostatud

Üks oluline raamatupidamisarvestuse ja aruandluse aluste muutus seisnes selles, et Eesti hea raamatupidamistava asendus Eesti finantsaruandluse standardiga. Lisaks sellele on alates aastast 2016 mikroettevõtjal, kes lähtub finantsarvestuse ja –aruandluse korraldamisel Eesti heast raamatupidamistavast, võimalus esitada majandusaasta aruanne, mis koosneb lühikesest bilansist, kasumiaruandest ja kuni kolmest lisast. Väikeettevõtja võib esitada majandusaasta aruande, mis koosneb pikast ja detailsest bilansist, kasumiaruandest ning kuni üheksast lisast, millede täitmine on kohustuslik vaid juhul, kui ettevõtjal on selliseid kirjeid ja need on olulised. Seega alates aastast 2016 ei pea mikroettevõtjad, kes lähtuvad finantsarvestuse ja –aruandluse korraldamisel Eesti heast raamatupidamistavast, esitama tegevusaruannet. Mikro-, väikese- ja keskmise- suurusega ettevõtetele ning suurettevõtetele kehtestatud bilansiskeemid on välja toodud lisades 15-17. Lisaks sellele sätestati aastal 2016, et suurettevõtja, kes on avaliku huvi üksus ja kelle töötajate arv on üle 500, peab tegevusaruandes kirjeldama oma ärimudelit, oma tegevusega kaasnevaid keskkonna- ja sotsiaalseid mõjusid, inimressursi juhtimist, inimõiguste järgimist ning korrupsioonivastast võitlust käsitlevat riskijuhtimist ja selleks rakendatavat poliitikat ja selle tulemusi

(Raamatupidamise seaduse... 2017). Alates aastast 2016 tuli ka eelnevalt majandusaasta aruandes käsitletud lisasid edaspidi kajastada hoopis raamatupidamise aastaaruande lisadena.

Raamatupidamise seadus ei ole enam nii ühetaoline ja ei kehtesta kõikidele ettevõtjatele samasuguseid nõudeid. Ühest küljest on see väga loogiline ning jääb mõistmatuks, miks alles nüüd on õigusaktidega nii kaugele jõutud. Raamatupidamise seadus on selle kehtinud aja jooksul suurel määral muutunud ning 2002. aastal ei oleks osanud ette kujutada, milline on majandus ja ühiskond 16 aasta pärast. Seetõttu on ka raske praegu ette ennustada tuleviku väljavaateid ning arenguid. Üks on kindel, muudatusi tuleb, küsimus on lihtsalt selles, et millised need on.

2.3.2. Muudatused Raamatupidamise Toimkonna juhendites

Ettevõtete juhtide valdav arusaam aruandluse kvaliteedist aastani 2003 oli üldiselt raamatupidamise aruande keskne. Peale seda aga hakati Eesti hea raamatupidamistava all mõistma midagi enamat. Näiteks aruande tarbijate jaoks olulist informatsiooni hakati esitama isegi juhul, kui seda ei nõua konkreetselt ükski Raamatupidamise Toimkonna juhend. (Kikas, Treumann 2003)

Esmalt võrreldakse alates 2004. ja 2008. aastast kehtima hakanud raamatupidamise Toimkonna juhendeid. RTJ-i 1 lisandus aastal 2008 peatükk, mis käsitleb arvestusvaluuta, esitusvaluuta ja välisvaluutatehingute kajastamist, eelnevalt see antud juhendist puudus. Kui RTJ-s 1 oli aastal 2004 välja toodud, et ränkade vigade esinemisel avalikustatakse ranga vea kirjeldus ning mõju bilansi- ja kasumiaruande kirjetele, siis 2008. aastal kasutati hoopis ranga vea asemel sõnastust oluline viga. Olulise vea käsitlemise kohta lisandus punkt, mis kirjeldab, et juhul kui viga ei ole tagasiulatuvalt korrigeeritud, kuna selle mõju eelmistele perioodidele ei olnud võimalik usaldusväärselt määrata, siis tuleb ka avalikustada olukorra põhjendus ning kirjeldus vea korrigeerimise viisi ja kuupäeva kohta. 2008. aastal lisandus RTJ-i 2 punkt, mis kirjeldab, et lühiajaliste kohustustena kajastatakse ka kohustusi, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil, 2004. aasta RTJ-st 2 see punkt puudus. 2008. aastal muutusid ka mitmed bilansikirjed. Kui eelnevalt oli käibevaras välja toodud raha ja pangakontod, siis edaspidi oli seda kajastatud ainult rahana, sest sisuliselt on need mõisted sama tähendusega, kuna pangakontodel on samuti raha. Samuti muutus aktsiate ja muude väärtpaberite sõnastus lühiajalisteks finantsinvesteeringuteks.

Tulenevalt IASide ja IFRSide 2008. aasta lõpus vastuvõetud parandustest oli ka Raamatupidamise Toimkond täiendanud juhendeid ehk Eesti head raamatupidamistava. Peamine muudatus oli nõue eelmise perioodi võrdlusandmete muutmise korral esitada bilansis ka võrreldava perioodi algbilanss. Seega tuli sel juhul esitada bilanss nn kolme tulbana, aruandeperioodi lõpu seisuga, võrreldava perioodi lõpu seisuga ja võrreldava perioodi alguse (ehk üle-eelmise aasta lõpu) seisuga (muudetud andmetega). (Aruste 2009)

2004. aastal oli RTJ-s 1 välja toodud, et lisades peab avalikustama arvestuspõhimõtete ja/või informatsiooni esitusviisi muutmisel muutuse kirjeldus ja põhjendus ning mõju bilansi- ja kasumiaruande kirjetele. 2008. aastal jõustunud juhendisse oli lisandunud, et kui muutust ei ole tagasiulatuvalt kajastatud, kuna selle mõju eelmistele perioodidele ei olnud võimalik usaldusväärselt määrata, siis olukorra põhjendus ning kirjeldus uue meetodi rakendamise viisi ja kuupäeva kohta. Lisades tuli ka alates aastast 2008 avalikustada põhjendus, kui ettevõtte jooksvate tehingute arvestusvaluuta või aruannete esitusvaluuta erineb Eestis ametlikult kehtivast vääringust.

Võrreldes 2008. ja 2009. aasta RTJ-i 2, esines muudatus kasumiaruandes. Alates aastast 2009 tuli ettevõtetel, kellel esineb selliseid kasumeid ja kahjumeid, mida ei kajastata kasumiaruandes (muu koondkasum või –kahjum), esitada lisaks kasumiaruandele ka koondkasumiaruanne, mis tuli esitada kasumiaruande järel eraldi aruandena.

2011.-2012. aasta muudatused enamasti kas täpsustasid standardi sõnastust või ühtlustasid standardite erinevusi. Olulisemaks muudatuseks oli IAS 1-st (Finantsaruannete esitamine) tingitud kohustus edaspidi iga omakapitali komponendi puhul avalikustada muutuste analüüs, mis oli tekkinud muust koondkasumist/kahjumist. Nõutud informatsiooni lubati edaspidi esitada nii omakapitali muutuste aruandes kui ka lisades. (Raamatupidamise... 2012)

2013. aastal lisati RTJ-i 2 rahavoogude aruande kohta käivad nõuded, mis kirjeldasid kuidas kajastada välisvaluutatehinguid rahavoogude aruandes. Lisaks muutusid ka mõned bilansikirjed. Kui 2009. aastal oli bilansi käibevaras kirje raha, siis 2013. aastal oli sama kirje uues sõnastuses: raha ja raha ekvivalendid. Samuti ei olnud enam finantsinvesteeringute kirjetel välja toodud, kas nad on lühiajalised või pikaajalised, sest seda oli bilansiskeemist näha finantsinvesteeringu asukoha järgi.

Järgnevalt on välja toodud 01.01.2016 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta kehtivad muudatused. Toimusid muudatused RTJ 1 paragrahvides 5-7A, mis tulenesid raamatupidamise seaduses sätestatud erinevatest nõuetest erineva suurusega ettevõtjatele. Paragrahv 7A sätestab, et vastavalt raamatupidamise seadusele ei tohi mikroettevõtja lühendatud aastaaruannetes kasutada õiglase väärtuse meetodit varade ja kohustuste kajastamisel. Olukordades, kus RTJid lubavad või nõuavad õiglase väärtuse meetodi kasutamist (näiteks finantsvarade, kinnisvarainvesteeringute või bioloogilise vara puhul) peavad mikroettevõtjad, kes koostavad mikroettevõtja lühendatud aastaaruannet, kasutama soetusmaksumuse või korrigeeritud soetusmaksumuse meetodit. Mikroettevõtjad tohivad kasutada õiglase väärtuse meetodit, juhul, kui nad koostavad kas väikeettevõtja lühendatud aastaaruande või täismahus aastaaruande. Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes on välja toodud tabelis 9.

Tabel 9. Raamatupidamise aastaaruande koostisosad sõltuvalt ettevõtte suuruselt alates aastast 2016

Aastaaruande liik	Nõuded raamatupidamise aastaaruande koostisosadele
Täismahus aastaaruanne	On kohustuslik keskmistele ja suurtele ettevõtjatele; vabatahtlikult võivad seda koostada väikesed ja mikroettevõtjad. 1) bilanss; 2) kasumiaruanne; 3) rahavoogude aruanne; 4) omakapitali muutuste aruanne; 5) lisad.
Lühendatud väikeettevõtja aruanne	Võivad koostada väikesed ja mikroettevõtjad. 1) bilanss; 2) kasumiaruanne; 3) lisad.
Lühendatud mikroettevõtja aruanne	Võivad koostada mikroettevõtjad. Lisaks mõningad vähemolulised muudatused, mis tulenevad põhiliselt muutuvast RPSist (näiteks viide seadusest tulenevatele võimalustele koostada teatud juhtudel lühemaid või pikemaid bilansse; mõningad täpsustused või muudatused bilansi ja kasumiaruande kirjete osas). 1) bilanss; 2) kasumiaruanne; 3) lisad.

Allikas: RTJ 2 (2016); autori koostatud

Kuna 2016. aastal toimus aastaaruannete liigitamine täismahus ja lühendatud aastaaruandeks, siis olid edaspidi vastavalt ettevõtte suurusele ka erinevad nõuded lisadele. Suurettevõtjatel oli kohustus põhjalikumalt informatsiooni enda tegevuse kohta lisades esitada ja väikeettevõtjatel siis vastupidi.

2.4. Arutelu ja nõuded Eestis esitatavatele majandusaasta aruannetele tulevikus

Bakalaureusetööst selgus, et aruandlus on ajavahemikus 1991-2018 peaaegu totaalselt muutunud. Raamatupidamise põhimääruses olid sätestatud aruandlusele põhinõuded. Tegemist ei olnud väga detailse õigusaktiga ning Eesti esimene raamatupidamise seadus oli sellest kindlasti palju detailsem ja põhjalikum. Ühe muudatusena võib välja tuua näiteks rahavoogude aruande tähtsuse. Põhimääruses oli selle asemel kasutatud terminit finantsseisukorra aruanne ning selle kohaselt pidi antud aruanne olema üks osa raamatupidamisaruandest. Esimeses Eesti raamatupidamise seaduses sätestati aga, et rahavoogude aruanne peab olema esitatud hoopis lisades. 90ndate teisel poolel kasvas jõudsalt investeringute arv ning seega muutus olulisemaks ka informatsiooni kättesaadavus. Teises Eesti raamatupidamise seaduses toodi välja, et edaspidi peab rahavoogude aruanne olema osa raamatupidamisaruandest, lisaks sellele tuli raamatupidamisaruandes esitada ka omakapitali muutuste aruanne.

90ndatel olid peaaegu kõikidele ettevõtetele aruandluseks ühesugused nõuded. Aja möödudes hakati aru saada, et mõistlikum oleks väike- ja suurettevõtetele erinevad nõuded kehtestada. See tuleneb näiteks sellest, et nendelt laekub riigile erinevas summas makse ning neil on ka erinev osalus börsiturgudel. Seega on eriti oluline, et suurettevõtte esitaks enda tegevuse kohta rohkem informatsiooni. Üks oluline samm selle eesmärgi saavutamiseks astuti 2009. aastal, kui IASB avaldas *IFRS for SME-s* ehk rahvusvahelised finantsaruandluse standardid mikro- ja väikeettevõtetele. Eesti hakkas liikuma selle rakendamise suunas ja 2013. aastal jõustusid nõuetes mitmed muudatused. Antud muudatused sätestasid mikro- ja väikeettevõtetele uuenenud nõuded. Euroopa Liidu nõukogu võttis 2013. aastal vastu uue direktiivi 2013/34/EL, mis keskendus samuti mikro- ja väikeettevõtetele. Eesti viis enda õigusaktid antud direktiiviga vastavusse 2015. aastast ja need nõuded jõustusid aruandeaastatele, mis algasid 01.01.2016.

Eelnevalt analüüsitud muudatused on suuremal või vähemal määral tingitud Euroopa Liidu liikmesriikide huvist raamatupidamist ühtlustada. Seega muudatused Euroopa Liidu õigusaktides ja standardites on ka Eesti õigusaktide ja standardite muudatuste üheks põhjuseks. Vastavalt ühtse tegevusruumi põhimõttele peab kõigil Euroopa Liidu ettevõtetel olema võimalus konkureerida võrdsetel tingimustel kogu ühenduses. (Kallas 1997) See tähendab aga, et liikmesriigid ei saa individuaalselt väga erinevaid nõudeid aruannete koostamisele rakendada.

Viimase kümne aastaga on toimunud tehnoloogia hüppeline areng ja tänu sellele on tekkinud ka täiesti uued ärisuunad, mis eelmise sajandi lõpus olid tundmatud. Selle tõttu peavad ka finantsarvestusele ja -aruandlusele esitatavad nõuded ajaga kaasas käima ja on oluline neid pidevalt uuendada. Tehnoloogia areng on võimaldanud tekkida jagamismajandusel (Uber, Taxify), mis vajas muudatusi mitmetes õigusaktides. Seega võiks ennustada, et tekib kindlasti juurde uusi ärisuundi seoses sotsiaalmeedia ja infotehnoloogiaga. Tuleviku perspektiivis arenevad kindlasti IT-lahendused raamatupidamise korraldamiseks, on ennustatud, et edaspidi võivad arvutid kogu raamatupidaja töö ära teha. Seega võiks majandusaasta aruande koostamise ja esitamise protsessid käia automaatselt. Kuigi peab tõdema, et inimtööjõudu ei asenda sellisel finantsalal tehnoloogia veel niipea.

KOKKUVÕTE

Raamatupidamise seaduse kohaselt on Eesti raamatupidamiskohustuslasel enda aruandeid koostades võimalik valida kahe alternatiivi vahel: Eesti finantsaruandluse standardid, rahvusvahelised finantsaruandluse standardid. Millest esimesed on kirjeldatud Eesti heas raamatupidamistavas. Muudatused Eesti finantsaruandluse standardites on mõjutatud Raamatupidamise seadusest, kui ka Euroopa Liidu õigusaktidest.

Bakalaureusetöö eesmärk oli välja tuua aastatel 1991-2018 toimunud muudatused majandusasta aruande koostamisel ja esitamisel, kaardistamaks toimunud arengud. Käsitleti detailselt aruandluses toimunud muudatusi ning autor tõi välja muudatusi põhjustanud sündmused Euroopa Liidu õigusaktides ning standardites. Samuti leidis autor vastused järgnevatele uurimisküsimustele: Millised muudatused on toimunud Euroopa Liidu õigusaktides ja rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites? Millised muudatused on toimunud Eesti Raamatupidamise seaduses ja Raamatupidamise Toimkonna juhendites? Milline on majandusaasta aruande areng olnud Eestis aastatel 1991-2018? Kuidas on Euroopa Liidu õigusaktides ja ja standardites tehtud muudatused mõjutanud Eesti finantsarvestust ja -aruandlust? Uurimisküsimuste välja selgitamiseks analüüsis autor erinevaid allikaid ning arutles tulemuste üle.

Tööst selgus, et esimesed sammud raamatupidamissüsteemide ühtlustamisel kogu Euroopas saavutati EL-i raamatupidamisdirektiivide kaudu. 90ndate alguses aga ei peegeldanud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid piisavalt EL-i liikmesriikide eripärasid ja paljud ettevõtted ei saanud neid üldse rakendada. Seetõttu alustas IASC nende uuendamise protsessi ja suuremaid muudatusi ei toimunud kuni uuendatud raamatupidamise direktiivi vastuvõtmiseni 2006. aastal. Kõige viimane raamatupidamise direktiiv 2013/34/EL võeti vastu 2013. aastal ning seal kehtestatud nõuded olid Euroopa Liidu liikmesriigid kohustatud enda finantsaruandluse normdokumentidega vastavusse viima 20. juuliks 2015. Seega mõjutavad Euroopa Liidu õigusaktid ja standardid Eesti omi väga suurel määral.

Eesti hakkas liikuma iseseisva arvepidamise süsteemi poole, kui võttis 1990. aastal vastu raamatupidamise põhimääruse. See oli esimene meede, mis võeti kasutusele mõnes NSV Liidu liikmesriigis, et mitte kasutada Nõukogude arvepidamise süsteemi. Kõik raamatupidamise arengut puudutavad muudatused õigusaktides algatas ja valmistas ette Raamatupidamise Toimkond. Eesti arvestusreformi samm oli seotud esimese Raamatupidamise seadusega, milles määratleti ka rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamisarvestuse ja aruandluse põhimõtted. Esimene raamatupidamise seadus oli raamatupidamise põhimäärusest palju detailsem ning määras ettevõtetele põhjalikumad nõuded. Esimene raamatupidamise seadus kehtis kaheksa aastat, kuni võeti vastu teine Eesti raamatupidamise seadus aastal 2002. Tegu oli jällegi uuenenud seadusega, milles pöörati kindlasti selle kehtivusaja jooksul rohkem rõhku aruannete koostamise ja esitamise protsessi mugavamaks muutmisele ja kiirendamisele ettevõtete jaoks.

Majandusaasta aruande koostamine ja esitamise protsess on muutunud totaalset. Tänapäeval on kasutusel erinevad bilansiskeemid erineva suurusega ettevõtete jaoks. Kirjed on muutunud ja neid on lisandunud. Majandusaasta aruandeid koostatakse ja esitatakse tänapäeval elektrooniliselt, kui raamatupidamise põhimääruse ja esimese raamatupidamise seaduse ajal ning teise raamatupidamise seaduse algusaastatel tuli see esitada paber kandjal.

Kuigi Eesti ei ole väga pikka aega iseseisev olnud, on töö autor arvamusel, et areng on olnud märkimisväärne. Seetõttu ongi raske ennustada isegi seda, mis lähima viie aasta jooksul võib Eestis finantsarvestuses ja -aruandluses toimuda. Bakalaureusetöö andis ülevaate käsitletud ajavahemikul toimunud suurematest muudatustest, kuid palju jäi käsitlemata. Tulevikus oleks aktuaalne seda teemat edasi uurida ning võrdlusi 90ndatega tuua.

SUMMARY

According to Estonian Accounting Act all accounting entities can use Estonian good accounting practice or International Financial Reporting Standards to prepare their financial reports. Changes in Estonian good accounting practice are affected by changes in Estonian Accounting Act and also in European Union legislation.

The aim of the bachelor thesis was to outline the changes that took place between 1991 and 2018 in the compilation and presentation of the annual report to map developments. Bachelor thesis gave an overview of changes in financial reporting and the author brought out developments in European Union legislation and standards that affected Estonian financial reporting. The author found answers to following research questions: What changes have been made to European Union legislation and International Financial Reporting Standards? What changes have been made in the Estonian Accounting Act and in the Estonian good accounting practice? What has the progress of the annual report been in Estonia during 1991-2018? How have the changes in European Union legislation and standards influenced the financial accounting and reporting in Estonia? The author analyzed various sources to find answers to research questions and discussed the results.

It became clear that the first steps towards harmonizing accounting systems across Europe were achieved through the EU accounting directives. At the beginning of the 90s, however, international accounting standards did not adequately reflect the specificities of the EU Member States, and many companies could not implement them at all. Therefore, the IASC started upgrading the standards and there was not any major changes until the adoption of the updated Accounting Directive in 2006. The most recent Accounting Directive 2013/34/EU was adopted in 2013 and the Member States of the European Union were obliged to align their legislation and standards with financial reporting standards by July 20, 2015. Therefore, changes in European Union legislation and standards affect Estonia's legislation very much.

Estonia began to move towards an independent accounting system when it adopted the Estonian regulation of accounting in 1990. This was the first measure that was introduced in member state of the USSR in order not to use the Soviet accounting system. The changes in accounting legislation were initiated and prepared by the Estonian Accounting Standards Board. The Estonian accounting reform step was adoption of the first accounting act, which also defined the principles of internationally recognized accounting and reporting. The first accounting act was much more detailed than the regulation of accounting and set out more demanding requirements for business entities. The first accounting act was valid for eight years, until the second Estonian accounting act was adopted in 2002. This was again a renewed law, which definitely paid more attention to reducing bureaucracy for companies.

The preparation and presentation of the annual report has changed a lot. Today, different balance sheets are used by companies of different sizes. Items have been changed and added. The presentation of the annual reports is electronic. During the regulation of accounting, the first accounting act and in the early years of the second accounting act it was required to be submitted on paper.

Although Estonia has not been independent for a very long time, the author of the paper has the opinion that development has been remarkable. Therefore, it is difficult to predict even what may happen in Estonia in financial accounting and reporting over the next five years. Bachelor's thesis provided an overview of the major changes that took place during the period 1991-2018. In the future, it would be relevant to study this topic further and bring comparisons to the 90s.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Alver, J., Alver, L. (2011). *Financial Reporting in Estonia- Harmonization of SME's Financial Reporting in Emerging CEE Countries*. Kättesaadav: <http://www.wseas.us/e-library/conferences/2011/Strouhal/Strouhal.pdf#page=82>, 24. märts 2018.
- Alver, L., Alver, J., Talpas, L. (2014). *Implementation of IFRSs and IFRS for SMEs: the case of Estonia- Accounting and Management information Systems*. Kättesaadav: <https://search.proquest.com/openview/eae16a00dbc268380d5ee0845d4c018f/1?pq-origsite=gscholar&cbl=136194>, 24. märts 2018.
- Alver, L., Alver, J. (2017). *The Role and Current Status of IFRS in the Completion of the National Accounting Rules – Evidence from Estonia – Accounting in Europe*, Vol. 14, No. 1-2, 80-87
- Aruste, V. (2009). *Muudatused heas raamatupidamistavas*. Haabneeme: Forenia.
- Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 78/660/EEC. Kättesaadav: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31978L0660>, 10. mai 2018.
- Euroopa parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL. Kättesaadav: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=ET>, 14. aprill 2018.
- Financial reporting framework in Estonia. Kättesaadav: <https://www.iasplus.com/en/jurisdictions/europe/estonia>, 13. mai 2018.
- Haldma, T. (2003). *Harmonization of Estonian accounting system with European framework. In Estonian economic policy on the way towards the European Union*. Tallinn: Berliner Wissenschafts-Verlag GmbH, 503-512
- Haskins, M., Ferris, K., Selling, T. (1996). *International Financial Reporting and Analysis*. USA: Times Mirror Higher Education Group
- Kallas, K. (1997). *Raamatupidamisarvestuse rahvusvaheline kooskõlastamine*. Tallinn: Külim.
- Kikas, E., Treumann, M. (2003). *Majandusaasta aruande koostamine*. Tallinn: Agitaator.
- Linnaks, E. (1994). *Ettevõtte raamatupidamine*. Tallinn: Külim.

- Melnik, S. (2013). *Uuenenud raamatupidamise direktiiv on Euroopa Parlamendi poolt vastu võetud*. Kättesaadav: <http://www.rmp.ee/uudised/raamatupidamine/uuenenud-raamatupidamise-direktiiv-on-euroopa-parlamendi-poolt-vastu-voetud-2013-07-09>, 14. aprill 2018.
- Muudatused raamatupidamises 2005, õigusaktid ja kommentaarid*. (2005). Tallinn: Teabekirjanduse OÜ.
- Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes RTJ 2 (muudetud 2016). Kättesaadav: [https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/3020/3201/6001/RTJ%202%20Nõuded%20esitusviisile%20\(2016\).pdf#](https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/3020/3201/6001/RTJ%202%20Nõuded%20esitusviisile%20(2016).pdf#), 13. aprill 2018.
- Overview of the structure of the IFRS foundation and IASB. Kättesaadav: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>, 13. mai 2018.
- Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted RTJ 1 (muudetud 2016). Kättesaadav: [https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/3020/3201/6001/RTJ%201%20Aastaaruande%20koostamise%20üldpõhimõtted%20\(2016\).pdf](https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/3020/3201/6001/RTJ%201%20Aastaaruande%20koostamise%20üldpõhimõtted%20(2016).pdf), 14. aprill 2018.
- Raamatupidamise Põhimäärus. RT 1990. <https://www.riigiteataja.ee/akt/24041>, 10. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I 1994. <https://www.riigiteataja.ee/akt/28680>, 10. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.01.2003. <https://www.riigiteataja.ee/akt/229287>, 11. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.01.2004. <https://www.riigiteataja.ee/akt/693356>, 11. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.01.2005. <https://www.riigiteataja.ee/akt/835246>, 11. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.12.2005. <https://www.riigiteataja.ee/akt/962347>, 12. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.01.2007. <https://www.riigiteataja.ee/akt/12769864>, 12. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 10.07.2008. <https://www.riigiteataja.ee/akt/12985310>, 12. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.01.2009. <https://www.riigiteataja.ee/akt/12988100>, 12. aprill 2018.

- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.07.2009.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/13165676>, 12. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.01.2010.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/13235363>, 12. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.01.2011.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/116112010012>, 12. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 04.06.2012.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016>, 13. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 23.03.2014.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/113032014050>, 13. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.01.2016.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/130122015065>, 13. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.01.2017.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/127122016003>, 13. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.01.2018.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/109052017030>, 13. aprill 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 01.01.2018.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/109052017030>, 13. aprill 2018.
- Raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus 65 SE. Kättesaadav:*
<https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/a61a8d9d-1301-413e-907b-9712c5582f18/Raamatupidamise%20seaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus/>, 14. aprill 2018.
- Raamatupidamise Toimkonna juhendid 2012.* (2012). Tallinn: Teataja kirjastus OÜ.

LISAD

Lisa 1. Raamatupidamise põhimääruses sätestatud bilansiskeem

Aktiva

1. Põhivahendid ja muud pikaajalised aktivad:
 - 1.1. Põhivahendid (liikide lõikes)
 - 1.2. Muud pikaajalised aktivad (liikide lõikes)
2. Käibevahendid ja muud lühiajalised aktivad
 - 2.1. Raha (kontode lõikes)
 - 2.2. Lühiajalised investeeringud (liikide lõikes)
 - 2.3. Debitoorne võlg (liikide lõikes)
 - 2.4. Varud (liikide lõikes)
 - 2.5. Muud lühiajalised aktivad (liikide lõikes)

Passiva

1. Võõrkapital
 - 1.1. Pikaajalised kohustused (liikide lõikes)
 - 1.2. Lühiajalised kohustused (liikide lõikes)
2. Omakapital
 - 2.1. Seotud omakapital (liikide lõikes)
 - 2.2. Vaba omakapital (liikide lõikes)

Allikas: RPM (1990)

Lisa 2. Raamatupidamise põhimääruses sätestatud kasumiaruande skeem

- 1) realiseerimise brutokäive;
- 2) mahaarvamised brutokäibest (liikide lõikes);
- 3) realiseerimise netokäive (käesoleva punkti alapunkt 1 miinus alapunkt 2);
- 4) kulud (liikide lõikes);
- 5) realiseerimiskasum (-kahjum) (käesoleva punkti alapunkt 3 miinus alapunkt 4);
- 6) finantstulud (liikide lõikes);
- 7) finantskulud (liikide lõikes);
- 8) brutokasum (-kahjum) (käesoleva punkti alapunkt 5 pluss alapunkt 6 miinus alapunkt 7);
- 9) maksud ja eraldised, mis vähendavad tulumaksuga maksustatavat tulusummat (liikide lõikes);
- 10) summad, mis suurendavad tulumaksuga maksustatavat tulusummat (liikide lõikes);
- 11) tulumaksuga maksustatav tulusumma (käesoleva punkti alapunkt 8 miinus alapunkt 9 pluss alapunkt 10);
- 12) ettevõtte tulumaks;
- 13) muud maksud ja kasumist tehtavad eraldised (liikide lõikes);
- 14) ettevõtte puhaskasum (-kahjum) (käesoleva punkti alapunkt 8 miinus alapunkt 9 miinus alapunkt 12 miinus alapunkt 13).

Allikas: RPM (1990)

Lisa 3. Raamatupidamise põhimääruses sätestatud finantsseisukorra aruande skeem

- 1) käibekapitali allikad rahandusaastal (allikate lõikes);
- 2) käibekapitali kasutamine rahandusaastal (kasutuselade lõikes);
- 3) käibekapitali juurdekasv (+) või kahanemine (-) rahandusaastal (käesoleva punkti alapunkt 1 miinus alapunkt 2);
- 4) käibekapitali muutus ettevõtte bilansi andmetel (bilansikirjete lõpp- ja algjääkide muutus).

Allikas: RPM (1990)

Lisa 4. Nõuded lisadele raamatupidamise põhimääruses

Raamatupidamisaruande lisades tuuakse vähemalt kahe viimase majandusaasta kohta:

- 1) riigimaksude ja omavalitsuse maksude arvutused;
- 2) puhaskasumi jaotus;
- 3) kapitaalmahutuste ja rahaliste investeeringute liigendus;
- 4) pikaajaliste laenude liigendus ja tähtajalisus;
- 5) pikaajalise debitoorse ja kreditoorse võla liigendus ja tähtajalisus;
- 6) aktsiate ja osamaksude liigendus;
- 7) põhivahendite ja arvestatud amortisatsiooni liigendus ja dünaamika;
- 8) erifondide liigendus ja dünaamika;
- 9) bilansijäreilmiste kontode info;
- 10) ettevõtte arvestusmetoodikas toimunud muutused;
- 11) ettevõtte finantstegevuse analüüsi põhinäitajad ja seletuskiri.

Allikas: RPM (1990)

Lisa 5. Esimeses Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud bilansiskeem

Käibevara

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

Põhivara

8. Pikaajalised finantsinvesteeringud
Tütarettevõtete aktsiad või osakud
Pikaajalised nõuded tütar- ja emaettevõtetele
Sidusettevõtete aktsiad või osakud
Pikaajalised nõuded sidusettevõtetele
Muud aktsiad, osakud ja võlatähed
Mitmesugused pikaajalised nõuded
Pikaajalised ostjatelt laekumata arved
Kokku
9. Materiaalne põhivara
Maa ja ehitised (soetusmaksumuses)
Masinad ja seadmed (soetusmaksumuses)
Muu inventar, tööriistad, sisseseade ja muud (soetusmaksumuses)
Akumuleeritud põhivara kulum (miinus)

Lõpetamata ehitus
 Ettemaksud materiaalse põhivara eest
 Kokku
 10. Immateriaalne põhivara
 Asutamiseväljaminekud
 Arenguväljaminekud
 Ostetud kontsessioonid, patendid, litsentsid, kaubamärgid jne.
 Firmaväärtus (*goodwill*)
 Ettemaksud immateriaalse põhivara eest
 Kokku
 Põhivara kokku
 Aktiva (vara) kokku

Passiva (kohustused ja omakapital)

Kohustused

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

Võlad tütar- ja emaettevõtetele

Võlad sidusettevõtetele

Kokku

21. Pikaajalised eraldised

Pensionikohustused

Muud eraldised

Kokku

Pikaajalised kohustused kokku

Kohustused kokku

Omakapital aktsiaseltsis või osaühingus

22. Aktsiakapital või osakapital nominaalväärtuses (aktsiaseltsi puhul tuleb sulgudes näidata põhikirjas maksimaalselt lubatud lihtaktsiate arv, märgitud ja väljalastud eelis- ja lihtaktsiate arv)

23. Aazio (üle/alla nominaalväärtuse)

24. Annetatud kapital

25. Ümberhindluse reserv

26. Reservid

Kohustuslik reservkapital

Muud reservid (liikide lõikes)

27. Eelmiste perioodide jaotamata kasum

28. Aruandeaasta kasum (kahjum)

29. Tresooraktsiad (miinus)

Omakapital aktsiaseltsis või osaühingus kokku

Märkus. Osaühingus esineb aktsiakapitali asemel osakapital

Omakapital riigiettevõttes

22. Riigikapital

Ümberhindluse reserv

Muud reservid (liikide lõikes)

Eelmiste perioodide jaotamata kasum

Aruandeaasta kasum (kahjum)

Omakapital riigiettevõttes kokku

Omakapital täisühingus

22. Osanike omakapital aruandeaasta alguses

Ümberhindluse reserv

Jooksva aastal osanikele väljamaksed / osanike sissemaksed (neto)

Aruandeaasta kasum (kahjum)

Omakapital täisühingus kokku

Passiva (kohustused ja omakapital) kokku

Allikas: RPS §20 (1994)

Lisa 6. Esimeses Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud kasumiaruande skeem 1

Äritulud

1. Realiseerimise netokäive
2. Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus
3. Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel
4. Muud äritulud

Kokku äritulud

Äriikulud

5. Kaubad, toore, materjal ja teenused
6. Mitmesugused tegevuskulud
7. Tööjõu kulud
 - a) palgakulu
 - b) sotsiaalmaksud
 - c) pensionikulu
8. Kulum
 - a) põhivara kulum ja väärtuse langus
 - b) käibevarade allahindlus
9. Muud äriikulud

Kokku äriikulud

Ärikasum (-kahjum)

10. Finantstulud

- a) finantstulud tütarettevõtete aktsiatelt ja osakutelt
- b) finantstulud sidusettevõtete aktsiatelt ja osakutelt
- c) finantstulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt
- d) kasum valuutakursi muutustest
- e) muud intressi- ja finantstulud

Kokku finantstulud

11. Finantskulud

- a) tütarettevõtete aktsiate ja osakutega seotud finantskulud
- b) sidusettevõtete aktsiate ja osakutega seotud finantskulud
- c) intressikulud
- d) kahjum valuutakursi muutustest
- e) finantsinvesteeringute väärtuse muutus
- f) muud finantskulud

Kokku finantskulud

Kasum (kahjum) majandustegevusest

12. Erakorralised tulud

13. Erakorralised kulud

Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist

14. Tulumaks

Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Allikas: RPS §20 (1994)

Lisa 7. Esimeses Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud kasumiaruande skeem 2

1. Realiseerimise netokäive
2. Realiseeritud toodete (kaupade, teenuste) kulu
Brutokasum (-kahjum)
3. Turustuskulud
4. Üldhalduskulud
5. Muud äritulud
6. Muud ärikulud
Ärikasum (-kahjum)
7. Finantstulud
 - a) finantstulud tütarettevõtete aktsiatelt ja osakutelt
 - b) finantstulud sidusettevõtete aktsiatelt ja osakutelt
 - c) finantstulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt
 - d) kasum valuutakursi muutustest
 - e) muud intressi- ja finantstuludKokku finantstulud
8. Finantskulud
 - a) tütarettevõtete aktsiate ja osakutega seotud finantskulud
 - b) sidusettevõtete aktsiate ja osakutega seotud finantskulud
 - c) intressikulud
 - d) kahjum valuutakursi muutustest
 - e) finantsinvesteeringute väärtuse muutus
 - f) muud finantskuludKokku finantskulud
- Kasum (kahjum) majandustegevusest
9. Erakorralised tulud
10. Erakorralised kulud
Kasum (kahjum) enne maksustamist
11. Tulumaks
Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Allikas: RPS §20 (1994)

Lisa 8. Nõuded lisadele esimeses Eesti raamatupidamise seaduses

Lisades selgitatakse raamatupidamise aastaaruande koostamisel kasutatud arvestusmeetodeid ja hindamisaluseid, sealhulgas:

- 1) arvestusskeemi või arvestusmeetodite muudatused – raamatupidamiskohustuslase üleminekul teisele arvestusskeemile või varade ja kohustuste arvestusemeetoditele tuleb põhjendada ja näidata muudatuste mõju;
- 2) aktsiad ja väärtpaberid (käibe- ja põhivarad) – aktsiate ja väärtpaberite soetusmaksumus, nende turuhind ja summa; aruandeaasta kestel soetatud ja müüdud aktsiad ja väärtpaberid; aktsiate ja väärtpaberite allahindluse summa;
- 3) varud – varude allahindlussumma koos selgitustega;
- 4) põhivara – materiaalne ja immateriaalne põhivara rühmade lõikes: soetusmaksumus, akumulieeritud kulum, ostetud ja müüdud põhivara, allahindluse ja juurdehindluse sisu ning summa, kasutatav amortisatsioonimeetod, amortisatsioonimeetodi muutuste sisu ja kasumiaruandes tekkinud muutuste summad;
- 5) kapitalirent – kapitalirendi alusel renditud vara soetusmaksumus, aruandeperioodi maksed;
- 6) antud pikaajalised laenud – majandusüksuse poolt antud laenud omanikele, aktsionäridele, juhtkonnale ja haldusnõukogu liikmetele jt. (näidatakse nimeliselt);
- 7) laenu tagatis ja panditud vara – loetelu tagatiseks antud varadest, tagatise summa;
- 8) potentsiaalsed kohustused – materiaalselt fikseeritavatest potentsiaalsetest kohustustest tekkivate kulude ja kahjumite summad;
- 9) pikaajalised kohustused – kohustuste saldo, järgneval aruandeperioodil tagasimaksmisele kuuluvad summad, nende maksetähtjad ja intressimäärad;
- 10) omakapital aktsiaseltsis – emiteeritud ja märgitud aktsiate arv, aktsiate esialgne maksumus, sealhulgas aktsiate nominaalväärtus, üle nominaalväärtuse saadud summad, apportvaraga (mitterahalise sissemaksena) tasutud aktsiate arv ja väärtus, aasta jooksul läbiviidud uus aktsiate emissioon või fondiemissioon, aruandeaasta jooksul väljakuulutatud ja väljamakstud dividendid;
- 11) rahavoogude aruanne – rahavood aruandeaasta äritegevusest, investeerimisest ja finantseerimisest;
- 12) arvestatud ja tegelikult makstud tulumaksu summad; sealhulgas erakorralistest tuludest ja kuludest tingitud tulumaksu summad näidatakse eraldi;
- 13) neto realiseerimiskäive: tegevusalade lõikes, turgude kohta geograafilises lõikes;
- 14) bilansivälised kohustused – bilansivälise kohustuse summad teiste osapoolte lõikes;
- 15) bilansivälised varad – vastutaval hoiul olevad varad.

Allikas: RPS §18 (1994)

Lisa 9. Esimeses Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud raamatupidamisaruannete koostamise põhimõtted

§ 5. Raamatupidamisaruannete koostamise põhimõtted

Raamatupidamise andmetel koostatud raamatupidamise aastaaruanded peavad kajastama õigesti raamatupidamiskohustuslase vara, kohustusi ja omakapitali ning majandustegevuse tulemust, põhinedes järgmistel rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetel:

- 1) majandusüksuse printsiip – raamatupidamiskohustuslase raamatupidamises ja aruannetes arvestatakse tema vara, omakapital, kohustused ja majandustehingud lahus tema omanike, kreditoride, töötajaskonna, klientide ja teiste isikute varast ning majandustehingutest;
- 2) jätkuvuse printsiip – majandusüksust käsitletakse jätkuvalt tegutseva organisatsioonina, mis on eelduseks põhivara väärtuse osakaupa amortiseerimiseks, pikaajaliste kohustuste tekkeks ja tasumiseks;
- 3) objektiivsuse printsiip – raamatupidamise andmebaasiks peab olema majandustehingute objektiivne fikseerimine;
- 4) monetaarsuse printsiip – raamatupidamises väljendatakse kõik varad, kohustused ja majandustehingud rahas;
- 5) kassapõhine arvestusprintsiip – majandustehinguid kajastatakse siis, kui on raha tegelikult laekunud või tegelikult tasutud;
- 6) tekkepõhine arvestusprintsiip – majandustehinguid kajastatakse siis, kui need on toimunud, sõltumata sellest, kas raha on laekunud või tasutud. Aruannete koostamisel tehakse reguleerimis- ja lõpetamiskanded, mis võimaldavad määratleda aruandeperioodi tulud ja kulud;
- 7) realiseerimise printsiip – tulud arvestatakse realiseerimise momendil või lepingus fikseeritud perioodi(de) kohta. Realiseerimise momendiks loetakse omandiõiguse ülemineku momenti ostjale;
- 8) tulude ja kulude vastavuse printsiip – antud perioodi jooksul kaupade ja teenuste realiseerimisel saadud tuludest arvatakse maha samade kaupade ja teenuste valmistamise, soetamise ja realiseerimisega seotud kulud. Väljaminekuid, mida ei saa vastavusse viia tuludega, reguleeritakse aruande koostamisel nii, et ainult antud perioodi jooksul tekkinud väljaminekud kajastatakse kuludena;
- 9) soetusmaksumuse printsiip – raamatupidamises võetakse varad arvele nende soetamise momendil tegelikus soetushinnas, väljaminekud nende tekkimise momendil tegelikus väärtuses;
- 10) olulisuse printsiip – raamatupidamiskohustuslane on kohustatud aruannetes kajastama kõiki talle teadaolevaid olulisi äririske ja potentsiaalseid võimalusi. Väheolulisi objekte võib arvestada lihtsustatud viisil. Oluline on see aruandelinformatsioon, mis võib mõjutada selle tarbijate majandusotsuseid;
- 11) järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip – raamatupidamises kasutatakse jätkuvalt samu arvestusmeetodeid, hindamisaluseid, aruandlusviise ja aruandeskeeme;
- 12) konservatiivsuse printsiip – aruandeid tuleb koostada ettevaatlikult ja kaalutletult. Kui on teada või on tõenäoline, et varade reaalkäärtus on madalam raamatupidamises kajastatud väärtusest, siis tuleb need alla hinnata. Ühtlasi tuleb arvesse võtta kõik teadaolevad ja potentsiaalsed kohustused;
- 13) avalikkuse printsiip – aruannetes esitatakse kogu informatsioon, mis võimaldab saada raamatupidamiskohustuslase varadest, kohustustest, omakapitalist ja majandustegevuse kasumist (kahjumist) õige ja usaldusväärse ülevaate. Aruannetes peavad kajastuma ka varade ja kohustuste hindamist mõjutavad asjaolud, mis ilmnesid bilansi kuupäeva ja aruande koostamispäeva vahemikul.

Allikas: RPS §5 (1994)

Lisa 10. 2002. aastal teises Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud bilansiskeem

Aktiva (varad)

Käibevara

Raha ja pangakontod

Aksiad ja muud väärtpaberid

Nõuded ostjate vastu

Ostjate tasumata summad

Ebatõenäoliselt laekuvad summad (miinus)

Kokku

Muud nõuded

Nõuded emattevõtja ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu

Nõuded sidusettevõtjate vastu

Nõuded aktsionäride vastu

Muud lühiajalised nõuded

Kokku

Viitlaekumised (aruandeperioodi laekumata tulud)

Intressid

Dividendid

Muud viitlaekumised

Kokku

Ettemaksed

Maksude ettemaksed ja tagasinõuded

Tulevaste perioodide kulud

Kokku

Varud

Tooraine ja materjal

Lõpetamata toodang

Valmistoodang

Müügiks ostetud kaubad

Ettemaksed tarnijatele

Kokku

Käibevara kokku

Põhivara

Pikaajalised finantsinvesteeringud

Tütarettevõtjate aksiad või osad

Pikaajalised nõuded emattevõtja ja teiste konsolideerimisgrupi ettevõtjate vastu

Sidusettevõtjate aksiad või osad

Pikaajalised nõuded sidusettevõtjate vastu

Muud aksiad ja väärtpaberid

Muud pikaajalised nõuded

Kokku

Kinnisvarainvesteeringud

Materiaalne põhivara

Maa ja ehitised (soetusmaksumuses)

Masinad ja seadmed (soetusmaksumuses)

Muu materiaalne põhivara (soetusmaksumuses)

Põhivara akumulieeritud kulum (miinus)

Lõpetamata ehitised

Ettemaksed materiaalse põhivara eest

Kokku

Immateriaalne põhivara

Arenguväljaminekud

Patendid, litsentsid, kaubamärgid ja muu immateriaalne põhivara

Firmaväärtus

Ettemaksed immateriaalse põhivara eest

Kokku

Põhivara kokku

Aktiva (varad) kokku

Passiva (kohustused ja omakapital)

Kohustused

Lühiajalised kohustused

Võlakohustused

Lühiajalised laenud ja võlakirjad

Pikaajaliste võlakohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil

Konverteeritavad võlakohustused

Kokku

Ostjate ettemaksed kaupade ja teenuste eest

Võlad tarnijatele

Muud lühiajalised võlad

Võlad emattevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele

Võlad sidusettevõtjatele

Muud

Kokku

Maksuvõlad

Viitvõlad (aruandeperioodil tegemata väljamaksed)

Võlad töövõtjatele

Dividendivõlad

Intressivõlad

Muud

Kokku

Lühiajalised eraldised

Muud tulevaste perioodide ettemakstud tulud

Lühiajalised kohustused kokku

Pikaajalised kohustused

Pikaajalised võlakohustused

Laenud, võlakirjad ja kapitalirendi kohustused

Konverteeritavad võlakohustused

Kokku

Muud pikaajalised võlad
Võlad emaettevõtjale ja teistele konsolideerimisgrupi ettevõtjatele
Võlad sidusettevõtjatele

Muud

Kokku

Pikaajalised eraldised

Pensionieraldised

Muud eraldised

Kokku

Pikaajalised kohustused kokku

Kohustused kokku

Omakapital

Aktiikapital või osakapital nimiväärtuses¹

Ülekurss

Oma osad või aktsiad (miinus)

Reservid

Kohustuslik reservkapital

Muud reservid

Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)

Aruandeaasta kasum (kahjum)

Omakapital kokku

Passiva (kohustused ja omakapital) kokku

Allikas: RPS §18 (2002)

Lisa 11. 2002. aastal teises Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud kasumiaruande skeem 1

Kasumiaruande kirjete alaliigendusi võib kasumiaruande asemel esitada lisades. Kasumiaruande kirjete nimetusi võib täpsustada, samuti võib lisada täiendavaid kirjeid või kirjete alaliigendusi, kui see tuleb kasuks kasumiaruande informatiivsusele ja loetavusele.

Müügitulu
Muud äritulud

Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel
Kaubad, toore, materjal ja teenused
Muud tegevuskulud
Tööjõukulud
a) palgakulu
b) sotsiaalmaksud
c) pensionikulu
Põhivara kulum ja väärtuse langus
Muud äriikulud
Ärikasum (-kahjum)

Finantstulud ja -kulud
a) finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
b) finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
c) finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt
d) intressikulud
e) kasum (kahjum) valuutakursi muutustest
f) muud finantstulud ja -kulud
Kokku finantstulud ja -kulud
Kasum (kahjum) majandustegevusest

Erakorralised tulud
Erakorralised kulud

Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist

Tulumaks

Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Allikas: RPS §18 (2002)

Lisa 12. 2002. aastal teises Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud kasumiaruande skeem 2

Müügitulu

Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu

Brutokasum (-kahjum)

Turustuskulud

Üldhalduskulud

Muud äritulud

Muud ärikulud

Ärikasum (-kahjum)

Finantstulud ja -kulud

a) finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt

b) finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt

c) finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt

d) intressikulud

e) kasum (kahjum) valuutakursi muutustest

f) muud finantstulud ja -kulud

Kokku finantstulud ja -kulud

Kasum (kahjum) majandustegevusest

Erakorralised tulud

Erakorralised kulud

Kasum (kahjum) enne maksustamist

Tulumaks

Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)

Allikas: RPS §18 (2002)

Lisa 13. Nõuded lisadele teises Eesti raamatupidamise seaduses 2002. aasta redaktsioonis

Käesoleva seadusega kooskõlas koostatud raamatupidamise aastaaruande lisad peavad sisaldama vähemalt alljärgnevat informatsiooni:

(1) Vastavalt käesoleva seaduse §-le 17 põhimõtted, millest lähtuvalt on raamatupidamise aastaaruanne koostatud.

(2) Kasutatud arvestuspõhimõtete kirjeldus. Juhul kui arvestus- või esitusmeetodeid on muudetud, võrreldes eelmise aruandeperioodiga, tuleb avaldada muutuse sisu, põhjus ning mõju aruandes esitatud arvnäitajatele.

(3) Oluliste bilansikirjete analüüs, sealhulgas:

1) aktsiate, võlakirjade ja muude väärtpaberite analüüs rühmade kaupa perioodi alguses ja lõpus;

2) varude kirjeldus rühmade kaupa ning olulised varude allahindluse summad;

3) kinnisvarainvesteeringute, materiaalse ja immateriaalse põhivara muutused rühmade kaupa (soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ning jääkväärtus perioodi alguses ja lõpus; perioodi jooksul soetatud ja müüdud põhivara; põhivara alla- ja üleshindlused; perioodi kulum ja muud muutused; kapitalirendi tingimustel soetatud põhivara);

4) individuaalselt oluliste laenu-, kapitalirendi- ja muude nõuete ning kohustuste kirjeldus (maksetähtajad, intressimäärad, alusvaluutad, muud olulised tingimused);

5) tütar- ja sidusettevõtjate loetelu, osalus nende omakapitalis ja aruandeperioodi jooksul soetatud ja võõrandatud osalused;

6) maksukohustuste ja -nõuete analüüs maksuliikide kaupa;

7) oluliste eraldiste kirjeldus ja tõenäoline realiseerumise tähtaeg.

(4) Kasumiaruande oluliste kirjete analüüs, sealhulgas: – müügitulu tegevusalade ja geograafiliste piirkondade kaupa; – allahindlused, eraldised ja muud jooksva äritegevusega otseselt mitteseotud või harva esinevad tulud ja kulud;

(5) Rahavoogude aruande oluliste kirjete selgitus.

(6) Omakapital – emiteeritud ja märgitud aktsiate või osade arv ja nominaalväärtus perioodi alguses ja lõpus (eri aktsialiikide kaupa); perioodi jooksul emiteeritud aktsiate ja osade arv, nominaalväärtus ja emiteerimisel saadud tasu; perioodi jooksul tagasi ostetud, müüdud ja tühistatud aktsiate ja osade arv ning bilansiline väärtus; üldkoosoleku poolt kinnitatud dividendid ja muud muutused omakapitalis, juhul kui neid ei ole kirjeldatud omakapitali muutuste aruandes.

(7) Muu oluline informatsioon, sealhulgas:– panditud vara kirjeldus ja bilansiline väärtus;– antud lubadused, garantiid ja potentsiaalsed kohustused ning nende realiseerumise tõenäosus;– tehingud tegevjuhtkonna ja kõrgema juhtorgani liikmetega ning teiste seotud osapooltega (osapoolte kirjeldus, tehingute maht ja saldod bilansikuupäeva seisuga);– ülevaade aruandeaastal riigi- või

kohaliku omavalitsuse eelarvest otseselt või kaudselt raamatupidamiskohustuslasele eraldatud vahendite ja nende kasutamise, samuti saadud riigiabi kohta (nõuet ei kohaldata tavapärastel turutingimustel toimuvatele majandustehingutele ning riigiraamatupidamiskohustuslastele); – olulised sündmused pärast bilansipäeva.

Allikas: RPS §21 (2002)

Lisa 14. Kasumiaruande skeemid 2009. aastal teises Eesti raamatupidamise seaduses

Kasumiaruande kirjete alaliigendusi võib kasumiaruande asemel esitada lisades. Kasumiaruande kirjete nimetusi võib täpsustada, samuti võib lisada täiendavaid kirjeid või kirjete alaliigendusi, kui see tuleb kasuks kasumiaruande informatiivsusele ja loetavusele.

Skeem 1

Müügitulu
Muud äritulud
Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus
Kapitalizeeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel
Kaubad, toore, materjal ja teenused
Muud tegevuskulud
Tööjõukulud
Palgakulu
Sotsiaalmaksud
Pensionikulu
Põhivara kulum ja väärtuse langus
Muud ärikulud
Muud ärikulud
Ärikasum (-kahjum)
Finantstulud ja -kulud
finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt
intressikulud
kasum (kahjum) valuutakursi muutustest
muud finantstulud ja -kulud
Kokku finantstulud ja -kulud
Kasum (kahjum) enne maksustamist
Tulumaks
Aruandeaasta kasum (kahjum)
Sh:
Emaettevõtja aktsionäride või osanike osa kasumist
Vähemusosaluse osa kasumist.

Skeem 2

Müügitulu
Müüdud toodangu (kaupade, teenuste) kulu
Brutokasum (-kahjum)
Turustuskulud
Üldhalduskulud
Muud äritulud
Muud ärikulud
Ärikasum (-kahjum)
Finantstulud ja -kulud
finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt
finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt

finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt
intressikulud

kasum (kahjum) valuutakursi muutustest

muud finantstulud ja -kulud

Kokku finantstulud ja -kulud

Kasum (kahjum) enne maksustamist

Tulumaks

Aruandeaasta kasum (kahjum)

Sh:

Emaettevõtja aktsionäride või osanike osa kasumist

Vähemusosaluse osa kasumist.

Allikas: RPS §18 (2002)

Lisa 15. Mikroettevõtja bilansiskeemid 2016. aastal

VARAD Käibevarad Põhivarad KOKKU VARAD KOHUSTISED JA OMAKAPITAL Kohustised Lühiajalised kohustised Sh lühiajalised eraldised Pikaajalised kohustised Sh pikaajalised eraldised KOKKU KOHUSTISED Omakapital KOKKU OMAKAPITAL Sh osakapital nimiväärtuses Sh sissemaksmata osakapital KOKKU KOHUSTISED JA OMAKAPITAL	VARAD Põhivarad Käibevarad KOKKU VARAD KOHUSTISED JA OMAKAPITAL Omakapital KOKKU OMAKAPITAL Sh osakapital nimiväärtuses Sh sissemaksmata osakapital Kohustised Pikaajalised kohustised Sh pikaajalised eraldised Lühiajalised kohustised Sh lühiajalised eraldised KOKKU KOHUSTISED KOKKU KOHUSTISED JA OMAKAPITAL
---	---

Allikas: RPS §18 (2016)

Lisa 16. Väikeettevõtja bilansiskeemid 2016. aastal

<p>VARAD*</p> <p>Käibevarad</p> <p>Raha</p> <p>Finantsinvesteeringud</p> <p>Nõuded ja ettemaksud</p> <p><i>Nõuded ostjate vastu</i></p> <p><i>Nõuded seotud osapoolte vastu</i></p> <p><i>Maksude ettemaksud ja tagasinõuded</i></p> <p><i>Muud nõuded</i></p> <p><i>Ettemaksud</i></p> <p>Varud</p> <p><i>Tooraine ja materjal</i></p> <p><i>Lõpetamata toodang</i></p> <p><i>Valmistoodang</i></p> <p><i>Müügiks ostetud kaubad</i></p> <p><i>Ettemaksud varude eest</i></p> <p>Bioloogilised varad</p> <p>Kokku käibevarad</p> <p>Põhivarad</p> <p>Investeeringud tütar- ja sidusettevõtjatesse</p> <p><i>Tütarettevõtjate aktsiad ja osad</i></p> <p><i>Sidusettevõtjate aktsiad ja osad</i></p> <p>Finantsinvesteeringud</p> <p>Nõuded ja ettemaksud</p> <p><i>Nõuded ostjate vastu</i></p> <p><i>Nõuded seotud osapoolte vastu</i></p> <p><i>Maksude ettemaksud ja tagasinõuded</i></p> <p><i>Muud nõuded</i></p> <p><i>Ettemaksud</i></p> <p>Kinnisvarainvesteeringud</p> <p>Materiaalsed põhivarad</p> <p>Bioloogilised varad</p> <p>Immateriaalsed põhivarad</p> <p>Kokku põhivarad</p> <p>KOKKU VARAD</p> <p>KOHUSTISED JA OMAKAPITAL*</p> <p>Kohustised</p> <p>Lühiajalised kohustised</p> <p>Laenukohustised</p> <p>Võlad ja ettemaksud</p> <p><i>Võlad tarnijatele</i></p> <p><i>Võlad töövõtjatele</i></p> <p><i>Maksuvõlad</i></p> <p><i>Muud võlad</i></p>	<p>VARAD*</p> <p>Põhivarad</p> <p>Immateriaalsed põhivarad</p> <p>Bioloogilised varad</p> <p>Materiaalsed põhivarad</p> <p>Kinnisvarainvesteeringud</p> <p>Nõuded ja ettemaksud</p> <p><i>Nõuded ostjate vastu</i></p> <p><i>Nõuded seotud osapoolte vastu</i></p> <p><i>Maksude ettemaksud ja tagasinõuded</i></p> <p><i>Muud nõuded</i></p> <p><i>Ettemaksud</i></p> <p>Finantsinvesteeringud</p> <p>Investeeringud tütar- ja sidusettevõtjatesse</p> <p><i>Tütarettevõtjate aktsiad ja osad</i></p> <p><i>Sidusettevõtjate aktsiad ja osad</i></p> <p>Kokku põhivarad</p> <p>Käibevarad</p> <p>Bioloogilised varad</p> <p>Varud</p> <p><i>Tooraine ja materjal</i></p> <p><i>Lõpetamata toodang</i></p> <p><i>Valmistoodang</i></p> <p><i>Müügiks ostetud kaubad</i></p> <p><i>Ettemaksud varude eest</i></p> <p>Nõuded ja ettemaksud</p> <p><i>Nõuded ostjate vastu</i></p> <p><i>Nõuded seotud osapoolte vastu</i></p> <p><i>Maksude ettemaksud ja tagasinõuded</i></p> <p><i>Muud nõuded</i></p> <p><i>Ettemaksud</i></p> <p>Finantsinvesteeringud</p> <p>Raha</p> <p>Kokku käibevarad</p> <p>KOKKU VARAD</p> <p>KOHUSTISED JA OMAKAPITAL*</p> <p>Omakapital</p> <p>Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses</p> <p>Registreerimata aktsiakapital või osakapital</p> <p>Sissemaksmata osakapital</p> <p>Ülekurss</p> <p>Oma aktsiad või osad</p> <p>Kohustuslik reservkapital</p> <p>Muud reservid</p>
---	--

<p><i>Tulevaste perioodide tulud</i> <i>Muud saadud ettemaksed</i> Eraldised <i>Garantiieraldis</i> <i>Maksueraldis</i> <i>Muud eraldised</i> Sihtfinantseerimine Kokku lühiajalised kohustised Pikaajalised kohustised Laenukohustised Võlad ja ettemaksed <i>Võlad tarnijatele</i> <i>Võlad töövõtjatele</i> <i>Maksuvõlad</i> <i>Muud võlad</i> <i>Tulevaste perioodide tulud</i> <i>Muud saadud ettemaksed</i> Eraldised <i>Garantiieraldis</i> <i>Maksueraldis</i> <i>Muud eraldised</i> Sihtfinantseerimine Kokku pikaajalised kohustised KOKKU KOHUSTISED Omakapital Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses Registreerimata aktsiakapital või osakapital Sissemaksmata osakapital Ülekurss Oma aktsiad või osad Kohustuslik reservkapital Muud reservid Muu omakapital Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum) Aruandeaasta kasum (kahjum) KOKKU OMAKAPITAL KOKKU KOHUSTISED JA OMAKAPITAL * Alakirjed (kursiivis) võib põhjaruande asemel esitada lisades</p>	<p>Muu omakapital Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum) Aruandeaasta kasum (kahjum) KOKKU OMAKAPITAL Kohustised Pikaajalised kohustised Laenukohustised Võlad ja ettemaksed <i>Võlad tarnijatele</i> <i>Võlad töövõtjatele</i> <i>Maksuvõlad</i> <i>Muud võlad</i> <i>Tulevaste perioodide tulud</i> <i>Muud saadud ettemaksed</i> Eraldised <i>Garantiieraldis</i> <i>Maksueraldis</i> <i>Muud eraldised</i> Sihtfinantseerimine Kokku pikaajalised kohustised Lühiajalised kohustised Laenukohustised Võlad ja ettemaksed <i>Võlad tarnijatele</i> <i>Võlad töövõtjatele</i> <i>Maksuvõlad</i> <i>Muud võlad</i> <i>Tulevaste perioodide tulud</i> <i>Muud saadud ettemaksed</i> Eraldised <i>Garantiieraldis</i> <i>Maksueraldis</i> <i>Muud eraldised</i> Sihtfinantseerimine Kokku lühiajalised kohustised KOKKU KOHUSTISED KOKKU KOHUSTISED JA OMAKAPITAL * Alakirjed (kursiivis) võib põhjaruande asemel esitada lisades</p>
---	--

Allikas: RPS §18 (2016)

Lisa 17. Keskmise suurusega ettevõtja ja suurettevõtja bilansiskeemid 2016. aastal

<p>VARAD Käibevarad Raha Finantsinvesteeringud Nõuded ja ettemaksud Varud Bioloogilised varad Kokku käibevarad Põhivarad Investeeringud tütar- ja sidusettevõtjatesse Finantsinvesteeringud Nõuded ja ettemaksud Kinnisvarainvesteeringud Materiaalsed põhivarad Bioloogilised varad Immateriaalsed põhivarad Kokku põhivarad KOKKU VARAD KOHUSTISED JA OMAKAPITAL Kohustised Lühiajalised kohustised Laenukohustised Võlad ja ettemaksud Eraldised Sihtfinantseerimine Kokku lühiajalised kohustised Pikaajalised kohustised Laenukohustised Võlad ja ettemaksud Eraldised Sihtfinantseerimine Kokku pikaajalised kohustised KOKKU KOHUSTISED Omakapital Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses Registreerimata aktsiakapital või osakapital Sissemaksmata osakapital Ülekurss Oma aktsiad või osad Kohustuslik reservkapital Muud reservid Muu omakapital</p>	<p>VARAD Põhivarad Immateriaalsed põhivarad Bioloogilised varad Materiaalsed põhivarad Kinnisvarainvesteeringud Nõuded ja ettemaksud Finantsinvesteeringud Investeeringud tütar- ja sidusettevõtjatesse Kokku põhivarad Käibevarad Bioloogilised varad Varud Nõuded ja ettemaksud Finantsinvesteeringud Raha Kokku käibevarad KOKKU VARAD KOHUSTISED JA OMAKAPITAL Omakapital Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses Registreerimata aktsiakapital või osakapital Sissemaksmata osakapital Ülekurss Oma aktsiad või osad Kohustuslik reservkapital Muud reservid Muu omakapital Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum) Aruandeaasta kasum (kahjum) KOKKU OMAKAPITAL Kohustised Pikaajalised kohustised Laenukohustised Võlad ja ettemaksud Eraldised Sihtfinantseerimine Kokku pikaajalised kohustised Lühiajalised kohustised Laenukohustised Võlad ja ettemaksud</p>
--	---

Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum) Aruandeaasta kasum (kahjum) KOKKU OMAKAPITAL KOKKU KOHUSTISED JA OMAKAPITAL	Eraldised Sihtfinantseerimine Kokku lühiajalised kohustised KOKKU KOHUSTISED KOKKU KOHUSTISED JA OMAKAPITAL
--	--

Allikas: RPS §18 (2016)

Lisa 18. Bilansiskeemid raamatupidamise põhimääruses ja esimeses Eesti raamatupidamise seaduses

Raamatupidamise põhimääruses sätestatud bilansiskeem	Esimeses Eesti raamatupidamise seaduses sätestatud bilansiskeem
<p>Aktiva</p> <p>1. Põhivahendid ja muud pikaajalised aktivad:</p> <p>1.1. Põhivahendid (liikide lõikes)</p> <p>1.2. Muud pikaajalised aktivad (liikide lõikes)</p> <p>2. Käibevahendid ja muud lühiajalised aktivad</p> <p>2.1. Raha (kontode lõikes)</p> <p>2.2. Lühiajalised investeringud (liikide lõikes)</p> <p>2.3. Debitoorne võlg (liikide lõikes)</p> <p>2.4. Varud (liikide lõikes)</p> <p>2.5. Muud lühiajalised aktivad (liikide lõikes)</p> <p>Passiva</p> <p>1. Võõrkapital</p> <p>1.1. Pikaajalised kohustused (liikide lõikes)</p> <p>1.2. Lühiajalised kohustused (liikide lõikes)</p> <p>2. Omakapital</p> <p>2.1. Seotud omakapital (liikide lõikes)</p> <p>2.2. Vaba omakapital (liikide lõikes)</p>	<p>Aktiva</p> <p>1. Käibevara</p> <p>1.2. Raha ja pangakontod</p> <p>1.3. Nõuded ostjate vastu</p> <p>1.4. Mitmesugused nõuded</p> <p>1.5. Viitlaekumised</p> <p>1.6. Ettemakstud tulevaste perioodide kulud</p> <p>1.7. Varud</p> <p>2. Põhivara</p> <p>2.1. Pikaajalised finantsinvesteeringud</p> <p>2.2. Materiaalne põhivara</p> <p>2.3. Immateriaalne põhivara</p> <p>Passiva</p> <p>1. Kohustused</p> <p>1.1. Lühiajalised kohustused</p> <p>1.2. Pikaajalised kohustused</p> <p>2. Omakapital</p> <p>2.1. Aktsiakapital või osakapital nominaalväärtuses</p> <p>2.2. Aažio</p> <p>2.3. Reservid</p> <p>2.4. Eelmiste perioodide jaotamata kasum</p> <p>2.5. Aruandeaasta kasum (kahjum)</p> <p>2.6. Tressooraktsiad (miinus)</p>

Allikas: RPM (1990); RPS §20 (1994); autori koostatud