PROF. N. A. KIPARISSOV,
MAJANDUSTEADUSTE DOKTOR

RAAMATUPIDAMISE TEOORIA

RK „TEADUSLIK KIRJANDUS“

Prof. N. A. KIPARISSOV,
MAJANDUSTEADUSTE DOKTOR

RAAMATUPIDAMISE TEOORIA

RK „TEADUSLIK KIRJANDUS"
TARTU, 1946

I peatükk.

RAAMATUPIDAMISE OBJEKTIST JA MEETODIST ÜLDISELT.

1. MAJANDUSLIK ARVESTUS JA TA AJALOOLINE OLENEVUS.

Ühiskonna olemasolu ja arengu aluseks on töö kui inimeste otstarbekas tegevus tarbimisväärtuste loomiseks, kui „. . . protsess, mis teostub inimese ja looduse vahel, protsess, milles inimene oma tegevusega vahendab, reguleerib ja kontrollib ainete vahetust enese ja looduse vahel“ [1].

Seepärast on säärane töö kui inimese elu igavene looduslik tingimus oma lihtsates momentides võrdselt ühine inimühiskonna kõigile vormidele.

„Selleks et elada, peab omama toitu, riideid, jalanõusid, elamuid, kütet jms.; selleks, et neid materiaalseid hüvesid omada, peab neid tootma; aga selleks, et neid toota, peab omama tootmisriistu, millega inimesed valmistavad toitu, riideid, jalanõusid, elamuid, kütet jms.; peab oskama neid riistu valmistada, peab oskama neid riistu kasutada“ [2].

Seepärast teostab inimühiskond katkestamatult **materiaalse tootmise** protsessi, mis vahetult koosneb tootmisest ja sellega seotud jaotusest, vahetusest ja tarbimisest.

Materiaalne tootmine kutsub esile vajaduse alatise kontrolli järele kõigi ta protsesside üle, mida on võimalik teostada ainult selle kogusliku väljendamise teel.

Selline koguslik väljendamine, fikseerides ja illustreerides majandusprotsesse, annab võimaluse uurida materiaalse tootmise protsessi, teostada majandusprotsesside alatist vaatlust, kontrollida tootmis-

[1] Marx, Kapital, I k., lk. 140.

[2] ÜK(b)P ajaloo lühikursus, lk. 113.

ja tarbimisvahendite liikumist ja sel teel näha protsesside tulemusi, otsustada nende protsesside toimumise õigsuse üle ja seda toimumist mõjutada.

Materiaalse tootmise koguslik väljendus ongi **majanduslik arvestus**, mis on ühtlasi majanduse juhtimise funktsioone.

Majanduslik arvestus, abistades materiaalset tootmist, muutub oma sisus ja eesmärgi taotluses vastavalt tootmisviiside muutumisele. Koos sellega ta on **majanduse juhtimise vajalikuks funktsiooniks** ja eksisteerib ning peab eksisteerima kõigi tootmisviiside puhul, s. o. kõigis ühiskondlik-majanduslikes formatsioonides.

Kuid arvestuse osa majanduse juhtimises suureneb üha majandusprotsessi laienemisega ühiskondliku ulatuseni. K. Marx kirjutas selle küsimuse kohta: „Raamatupidamine kui protsessi kontroll ja ideaalne kokkuvõtt saab seda vajalikumaks, mida enam protsess ühiskondlikul eduredelil edasi sammub ja oma puhtindividuaalse iseloomu kaotab; seega on ta vajalikum kapitalistlikus tootmises kui killustatud käsitöö- ja talupojakäitises, vajalikum ühiskondliku kui kapitalistliku tootmise puhul“ [3].

Koos oma tähtsuse kasvuga muutub arvestus ka keerukamaks.

Kõige iseloomustavamaks jooneks sellisel keerukamaks muutumisel on majandusliku arvestuse funktsiooni eraldumine majanduse juhtimise üldistest funktsioonidest. Üksik kaubatootja, kirjutas K. Marx, „ . . . peab oma arvestusraamatut enese peas (nagu näit. talupoeg; ainult kapitalistlik põllumajandus loob farmeri, kes peab arvestusraamatut) või peab oma väljaminekute, sissetulekute, maksetähtpäevade jne. raamatut ainult muu seas, tootmisest vabal ajal. . . “ [4].

Hiljem lahutatakse arvestuse funktsioon tootmise funktsioonidest, mille lisandiks ta oli, ja eraldatakse „ . . . iseseisvaks funktsiooniks eri agentidele, kelledele ta eranditult usaldatakse“ [5].

Selline arvestuse funktsioonide järk-järguline eraldamine toimub neis sotsiaal-majanduslikes formatsioonides, kus on olemas eraomand. Ürgaegse kogukondliku korra juures „on raamatute pidamine ürgaegse kogukonna ametniku eriliseks funktsiooniks eraldatud“ ja „Raamatupidaja isikus on osa kogukonna tööjõust tootmisest eraldatud ja tema tegevuse kulud tasutakse mitte ta isiklikust tööst, vaid eraldisega kogukondlikust produktist“ [6].

---

[3] Marx, Kapital, II k., lk. 105/6.

[4] Sealsamas, lk. 104.

[5] Sealsamas, lk. 105.

[6] Sealsamas, märkus.

Sama toimub (funktsioonide eraldamise mõttes) ka arvestusega kapitalistliku arengu oludes. Ja see kapitali osa, mis kulutatakse arvepidamiseks, „ . . . eraldatakse tootmisprotsessist ja kuulub käibekulude hulka, kogutoogist eraldiste hulka. (Sama tuleb öelda tööjõu enese kohta, mida rakendatakse eranditult selle funktsiooni jaoks.)“ [7].

Need kulud on vältimatud kõikide sotsiaal-ökonoomiliste formatsioonide juures, kui nad „ . . . vähenevad tootmise kontsentreerimisega ning vähenevad seda enam, mida enam ta (raamatupidamine — N. K.) muutub ühiskondlikuks raamatupidamiseks“ [8].

Tulevases kommunistlikus ühiskonnas peavad arvestus ja kontroll olema organiseeritud kui kogu rahva poolt teostatav arvestus ja kontroll, sest inimesed peavad siis saavutama „ . . . niisuguse korra, kus kõik lihtsustuvad kontrolli ja arvestuse funktsioonid täidetakse kõikide poolt järjestikku, muutuvad siis harjumuseks ja kaovad lõpuks kui inimeste eri kihi eri-funktsioonid“ [9].

Ajaloolise arengu käigus esineb majandusliku arvestuse kolm põhiliiki ja nimelt:

1) raamatupidamine,
2) statistika,
3) operatiivne (operatiiv-tehniline) arvestus.

Kapitalistlik majandus koosneb väliselt iseseisvatest, kuid turusuhetega omavahel seotud ettevõtteist, mis tegutsevad üksnes nende ettevõtete omanike huvides. Seega on kogu kapitalistlikul majandussüsteemil üksikute ettevõtete organiseerituse juures stiihilis-anarhiline iseloom. Seetõttu luuakse eelkõige arvestus iga üksiku ettevõtte sisemuses, arvestus, mis on allutatud eranditult omanike huvidele.

Selle arvestuse objektiks on individuaalse kapitali liikumine ja arusaadavalt ei saa see haarata kapitalistliku taastootmise kogu protsessi.

Individuaalse kapitali liikumisprotsessi kogusliku väljendamisega ja uurimisega tegeleb raamatupidamine ja koos temaga operatiivne arvestus.

Kuid olles põhiliselt üksikute ettevõtete arvestus, leiab kapitalistlik raamatupidamine ühtlasi kapitalistlikes riikides rakendamist samuti riigieelarve täitmise kontrollimisel. Kuid selline riiklik raamatupidamine ei ole ühiskondliku taastootmise arvestus, sest ta ei haara kogu

---

[7] Marx, Kapital, II k., lk. 105.
[8] Sealsamas, lk. 106.
[9] Lenin, Teosed, XXI k., lk. 403.

protsessi ega kogu kapitalistlikul majandusel käsutada olevat vahendite kogumit.

Järelikult need arvestuse kaks liiki teenivad üksikute omanike huve, „iseseisvate ettevõtete" valdajate huve. Kuid kapitalistlike riikide riigieelarve raamatupidamine teenib tervikuna ekspluateerivate klasside huve, kuna kapitalistlike riikide eelarve on relvaks rahva tulu ümberjaotamisel valitsevate klasside huvides ja järelikult täiendavaks vahendiks töötajate ekspluateerimisel.

Kapitalistlik majandus ei saa rahulduda üksnes raamatupidamisega (ka mitte koos operatiivse arvestusega), sest üksikud kapitalistid tegutsevad kogu ühiskondlikus tootmises. Seetõttu on vajalik koguslikult väljendada ja uurida stiihiliselt kujunevat konjunktuuri kapitalistliku taastootmise üldkäigus. Sellega tegeleb majandusstatistika, mis haarab massilisi nähtusi ja mille ülesandeks on koguslikult uurida ja analüüsida kvalitatiivselt ühesuguseid kogumeid.

Koos sellega rakendatakse statistikat ka üksikuis suurimais ettevõtteis ja eriti trustides, kontsernides ja teistes kapitalistlike ettevõtjate ühtumeis. See on tingitud sellest, et paljud näitajad, mis saadakse raamatupidamise ja eriti operatiiv-tehnilise arvestuse teel, võivad ilmutada teatud tendentsi ainult nende massilise vaatlemise ja uurimise tulemusena. Statistika tulebki abiks selliste näitajate töötlemisele ja analüüsimisele.

Kapitalistlikus majanduses ei ole ega saa olla ühtsat rahvamajanduslikku arvestussüsteemi. Raamatupidamisel ja operatiiv-tehnilisel arvestusel üksikuis ettevõtteis on objektiks individuaalse kapitali liikumine, mis on kõrvaliste isikute silmade eest varjatud.

Kodanlik seadusandlus, kaitstes eraomandit, teeb eri ettevõtteis peetava raamatupidamise ja operatiiv-tehnilise arvestuse salajaseks, kõrvalseisjaile kättesaamatuks. Kodanlikes seadusandlustes on eri seadus nn. „kommertsilise" ja tootmisliku saladuse [10] kohta, mis varjab kontrolli eest kõike seda, mida tehakse ettevõtete sisemuses.

Nii näiteks vene ennerevolutsiooniaegse seadusandluse järgi isegi aktsiaseltside ja osaühingute osanikel „puudus õigus nõuda raamatute esitamist peale juhatuse raamatute ning sealjuures ainult neid, mis puutuvad tootmise kaubanduslikku, mitte aga tehnilisse külge, ja ainult ühe möödunud aasta kohta". Raamatute esitamist huvitatute kitsale ringile oli arusaadavalt lubatud „ainult vastava kohtuasutise

[10] Iseloomustust selle kommertssaladuse seaduse kohta vt. Lenin, Teosed, XXI k., lk. 172. Avalikust aruandmisest kapitalismi oludes vt. XIX k., lk. 110—111.

poolt tunnistatud makseraskustesse sattumise ja maksejõuetuse puhul" ja isegi „vaidluste, kaebuste ja protsesside puhul nii kaubanduslikes kui ka muudes asjades, mis puutuvad kauplejatesse", raamatute esitamine kohtule jäeti „omaniku täielikuks suvaks". Ja ainult vaidluse puhul päranduse asjas jms. peab raamatuid kohtule esitama, kuid mitte täielikult, vaid „vastavad kirjed".

Peale selle „pole keegi mingi ettekääande all õigustatud nõudma äriraamatute avamist, millised raamatud kujutavad enestest puutumatut ärisaladust" [11].

2. ARVESTUSLIKUD MÕÕTJAD.

Majanduslik arvestus, nagu varem näidatud, on materiaalse tootmise protsesside **koguslik** väljendus. Järelikult ta peab kasutama teatud mõõtjaid, mis võimaldavad protsesse väljendada just „koguslikult", mõõta neid arvuga.

Materiaalsete esemete (tootmisvahendite ja tarbimisesemete) arvestamisel rakendatakse nn. **naturaalmõõtjaid,** mis on omased neile esemeile nende füüsiliste omaduste tõttu: maht, pind, kaal, pikkus. Samasuguste naturaalmõõtjate hulka kuuluvad spetsiaal-tehnilised mõõduühikud (näiteks atmosfäärilise rõhumise, kontsentratsiooni astme jms.).

Koguse- (naturaal-) arvestust tema üksikute liikide näol võib rakendada ainult kindlate objektide suhtes ja seetõttu ei võimalda see arvestus kogu protsessi ja kõikide majanduslikkude vahendite kogumi ühendamist. Näiteks ei saa ühendada hektareid kilogrammidega jms.

Raha ilmumisega saab majanduslik arvestus **rahalise mõõtja,** mis, hävitamata naturaalmõõtjaid, võimaldab kogu majandusliku protsessi ja kõikide majanduslikkude vahendite kogumi ühendatud väljendamist. Just rahalise mõõtja tarvitusele võtmise ajast peale saab arvestus „protsessi ideaalse kokkuvõtu vahendiks" (vt. eespool lk. 4).

Statistika ja operatiiv-tehniline arvestus võivad rakendada mõõtjaid, mis on teatud objektile omased, s. o. ühtedel juhtudel rahalist mõõtjat, teistel — mõõtjaid pikkus- või kaaluühikuis jms.

Raamatupidamist, mis purgiva arvestusena haarab kõiki majanduslikke protsesse ja kogu vahendite kogumit, iseloomustataksegi nimelt sellega, et ta annab üldistatud väljenduse. Seepärast raamatupidamine tekkis ja hakkas arenema alles kauba-rahalise majanduse tingimustes,

---

[11] Vt. Kaubandusseadustik, 1908. a. väljaanne, § 665—691.

kus ta esineb rahalise arvestusena (vajaduse korral koos naturaalmõõtjatega).

Sotsialistlikus ühiskonnas on üldiseks arvestuslikuks mõõtjaks rahaline mõõtja. Sotsialistlikus ühiskonnas on raha veel kaua vältimatu, kuni kommunistliku ühiskonna kõrgeima faasini, kuni ajani, millal organiseeritakse kommunistlik tootmine ja toodete jaotus.

Nõukogude rahaline arvestus, võimaldades arvestuslikku üldistamist, teenib plaani täitmise kontrollimist ja isemajandamise põhimõtte kui meie majanduse juhtimise tähtsama meetodi teostamist. Käesolevas etapis teostame majandusliku töö „kontrollimist rublaga", ja rahalisel arvestusel on eranditult suur tähtsus.

Rööbiti rahalise mõõtjaga rakendatakse meil naturaalmõõtjaid nende kõigis vormides. Naturaalmõõtjad võimaldavad kontrollida vahendite konkreetsete liikide kogust ja kvaliteeti ning abistavad sotsialistliku omandi kõikide liikide puutumatuse jälgimist. Kuid arvestus ainult naturaal-mõõduühikute abil ei võimalda kogu taastootmisprotsessi ühendamist selle protsessi kui terviku väljendamiseks.

Tulevases kommunistlikus ühiskonnas, kus ei saa olema raha, teostatakse arvestust ja plaanimist naturaal-mõõduühikuis ja üldistatud kujul — tööühikuis, tööajas.

Töö arvestust kulutatud aja (tundide, päevade jms.) alusel, mida teostatakse praegu, kasutatakse töötasu suuruse määramiseks (ajatasu puhul), töö produktiivsuse määramiseks (inimesetundide, masinatundide jms. arvestus), üksikute kolhoosnike osa määramiseks kolhoosi tulu jaotamisel (normpäevade arvestus) jne. Järelikult, siin esineb aeg naturaalmõõtjana, mis ei anna majanduslikest protsessidest ühendatud väljendust ega taotle rahalise mõõtja asendamist. Nagu juba tähendatud, võib selline asendamine toimuda ainult kommunistliku ühiskonna kõrgeimal astmel.

3. MAJANDUSLIK ARVESTUS SOTSIALISTLIKUS ÜHISKONNAS.

Majandusliku arvestuse areng kodanlikus ühiskonnas lõi kaks teineteisest eraldatud suunda:

a) individuaalkapitali arvestus, arvestus üksikute „iseseisvate" ettevõtete raamides (raamatupidamine ja operatiiv-tehniline arvestus),

b) arvestus, mis püüab koguslikult illustreerida ja uurida kujunevat konjunktuuri kapitalistliku taastootmise üldises käigus (majandusstatistika).

Arvestuse selline seisund on tingitud kapitalistliku tootmisviisi põhilisest vastuolust — tootmise ühiskondlikust iseloomust (mis nõuab majandusstatistikat) ja omandamise eravormist (mis nõuab individuaalkapitali arvestust ja takistab majandusstatistika arengut).

Kodanliku ühiskonna majanduslikuks aluseks on kapitalistlik tootmisvahendite eraomandus. Kapitalismi oludes ei saa olla rahvamajandust kui organiseeritud tervikut, seepärast ei saa olla ka majandusliku arvestuse ühtsat süsteemi.

Nõukogude Liidus on likvideeritud vastuolu tootmise ühiskondliku iseloomu ja eraomandi vahel, kuna NSVL majandusliku aluse moodustavad „. . . sotsialistlik majandussüsteem ja tootmisriistade ning -vahendite sotsialistlik omandus, mis on kindlustunud kapitalistliku majandussüsteemi likvideerimise, tootmisriistade ja -vahendite eraomanduse kaotamise ja inimese teise inimese poolt ekspluateerimise hävitamise tulemusena“ (NSVL Konstitutsiooni § 4).

Meie majandus on ühtne ja meie sotsialistliku riigi tähtsamaid funktsioone on majanduslik-organisatoorne funktsioon. Sm. Stalin tähendas oma aruandes ÜK(b)P XVIII kongressil, et „Nüüd seisab meie riigi peaülesanne sisemaal rahulikus majanduslik-organisatoorses ja kultuurilis-kasvatuslikus töös“ [12].

Sotsialistlikul omandil on NSVL-s kaks vormi: riiklik omandivorm (kogu rahva omand) ja kooperatiiv-kolhoosiline omandivorm (üksikute kolhooside omand, kooperatiivsete organisatsioonide omand). Need sotsialistliku omandi kaks vormi on NSVL-s oma sotsiaalse loomu poolest ühetüübilised — nad on ühe ja sama sotsialistliku omandi **vormid.** 1936. a. andmeil moodustab 98,7% NSVL tootlikest fondidest sotsialistliku omandi (sellest 90% riiklikku ja 8,7% kooperatiivilis-kolhoosilist) [13].

Riikliku omandi hulka kuuluvad: maa, maarded, veed, metsad, tehased, vabrikud, kaevandused, murrud, raudtee-, vee- ja õhutransport, pangad, sidevahendid, riigi poolt organiseeritud suured põllumajanduslikud ettevõtted (sovhoosid, masina-traktorijaamad jms.), samuti kommunaalettevõtted ja elamupõhifond linnades ja tööstuspunktides (Stalinliku Konstitutsiooni § 6).

Kolhooside organiseerimisel talupojad kollektiviseerivad vabatahtlikult karja, põllumajandusliku inventari, seemnevarud, loomasööda —

---

[12] Stalin, Leninismi küsimusi, 11. tr., lk. 532.

[13] Vt. koguteost „20 aastat nõukogude võimu“, lk. 9.

määral, mis on vajalik kollektiviseeritud karja ülalpidamiseks, majanduslikud ehitised artelli majapidamiseks ja kõik põllumajanduslikkude toodete töötlemise ettevõtted.

Riiklikud ettevõtted kujutavad enestest meil konsekventselt-sotsialistlikku tüüpi ettevõtteid, kolhoosid aga sotsialistlikku tüüpi organisatsioone.

Kogu meie maa majanduselu suunatakse ühtsa rahvamajandusliku plaani järgi. Stalinliku Konstitutsiooni § 11 lausub:

„NSV Liidu majanduslik elu määratakse ja suunatakse riikliku rahvamajandusliku plaaniga ühiskondliku rikkuse suurendamise, töörahva ainelise ja kultuurilise taseme järjekindla tõusu, NSV Liidu sõltumatuse kindlustamise ja ta kaitsevõime tugevdamise huvides."

Sotsialistliku majanduse oludes on kõik üksikud ettevõtted ja majanduslikud organisatsioonid ainult ühtsa rahvamajandusliku süsteemi lülid, lülid ühtsa rahvamajanduse juhtimises.

Meie majanduse niisugune ühtsus, mis on suunatud ühtsa plaani poolt, lõi loomulikult uue ühtsa sotsialistliku arvestuse, mis haarab kogu rahvamajanduse süsteemi. Ühtne **rahvamajanduslik arvestus** peab väljendama ja kontrollima kogu sotsialistliku laiendatud taastootmise protsessi. Seepärast kõneldakse Stalinliku Konstitutsiooni §-s 14 „rahvamajandusliku arvestuse ühtsa süsteemi" organiseerimisest, „mille teostamine kuulub Nõukogude Sotsialistlike Vabariikide Liidule ta kõrgemate võimuorganite ja riigi valitsemisorganite näol".

Rahvamajandusliku arvestuse ühtsa süsteemi ülesehitamise aluseks sotsialistlikus ühiskonnas on töölisklassi diktatuur.

V. I. Lenin rõhutas korduvalt arvestuse ja kontrolli tähtsust, nimelt kui vahendit töölisklassi diktatuuri käes.

Kõneldes „arvestusest ja kontrollist", tähendas V. I. Lenin juba 1917. a., et

„. . . kogu kontrolli küsimus suundub sinna, kes keda kontrollib, s. o. missugune klass on kontrollijaks ja missugune kontrollitavaks" [14].

1918. a., s. o. pärast Oktoobrirevolutsiooni, kõneleb V. I. Lenin

„. . . toodete tootmise ja jaotuse kogu rahva poolt teostatava arvestuse ning kontrolli organiseerimisest proletariaadi juhtimisel" [15].

Arvestust ja kontrolli on vaja proletariaadi diktatuuri tugevdamiseks, sest

---

[14] Lenin, Teosed, XXI k., lk. 174, „Varitsev katastroof ja kuidas temaga võidelda".

[15] Lenin, Teosed, XXII k., lk. 448, „Nõukogude võimu järjekordsed ülesanded".

„. . . ilma igakülgse riikliku arvestuse ja kontrollita toodete tootmise ja jaotuse üle ei saa töötajate võim, töötajate vabadus püsida, tagasipöördumine kapitalismi ikkesse on **vältimatu**“ [16].

Sotsialistlikule arvestusele tuleb anda niisugune piiritlus:

Sotsialistlik rahvamajanduslik arvestus on **rahvamajandusliku plaani täitmise käigu vaatlemise ja kontrolli** (kogusliku väljendamise teel) **plaaniliselt organiseeritud ja teaduslikult põhjendatud süsteem. Arvestuse eesmärk on väljendada sotsialistliku laiendatud taastootmise protsessi selle protsessi aktiivsemaks mõjutamiseks.**

Sotsialistlik arvestus peab olema organiseeritud arvestatavate nähtuste majandusteoreetilise analüüsi alusel, õige-kujutluse alusel arvestatavate objektide loomust.

Ilma selge arusaamiseta sotsialistlikust majandusest, iga majandusliku operatsiooni kvalitatiivse külje täpse selgituseta on arvestus otstarbetu. Marx tähendas, et

„Ainult aru saades suhteist, mis kujundavad kasuminormi, omandab statistika võime teostada töötasunormi tegelikku analüüsi eri ajastuil ja eri mais“ [17].

Täpselt samuti kirjutas V. I. Lenin:

„Statistika ei pea andma meelevaldseid arvude veergusid, vaid arvulist valgustust uuritava nähtuse nende erisuguste sotsiaalsete tüüpide kohta, mis elu poolt on tähistatud või tähistatakse“ [18].

Kõik see kehtib muidugi kõikide arvestusliikide suhtes.

V. I. Lenin selgitas täpselt ka igasuguste arvuliste skeemide tähtsust. Ta kirjutas:

„Skeemid ise midagi tõestada ei suuda, nad võivad ainult protsessi **illustreerida,** kui ta **üksikud elemendid on teoreetiliselt selgitatud**“ [19].

Kohase majandusteoreetilise ning igasugustele arvestusskeemidele eelneva analüüsi vajadusel peatub ka Stalin, tähendades, et

„NSVL rahvamajanduse tasakaalu skeemi peavad välja töötama revolutsioonilised marksistid, kui nad üldse tahavad tegelda üleminekuperioodi ökonoomika küsimuste läbitöötamisega“ [20].

Vaatlemine ja kontroll rahvamajanduse ühtsa plaani täitmise üle teevad meie arvestuse plaanimisest niivõrd vastastikku sõltuvaks, et

---

[16] Lenin, Teosed, XXII k., lk. 450.
[17] Marx, Kapital, III k., 1. osa, lk. 221.
[18] Lenin, Teosed, XVI k., lk. 101.
[19] Lenin, Teosed, II k., lk. 403.
[20] Stalin, Leninismi küsimusi, 11. tr., lk. 258.

nad esinevad lahutamatu tervikuna. Iseendast on plaani koostamine ainult plaanimise algus.

„Päris plaaniline juhtimine algab alles pärast plaani koostamist, pärast kontrollimist kohtadel, plaani täitmise, parandamise ja täpsustamise käigus“ [21].

Arvestus peab tagama mitte ainult plaani täitmise kontrolli, vaid ka plaani korrigeerimist, ta käigu aktiivset mõjutamist. Arvestus peab andma ka lähtematerjali järgnevaks plaanimiseks.

Selline vastastikune seos nõuab majandusliku arvestuse allutamist plaanimisele. Näitajate süsteem, mis arvestuses saadakse, peab olema allutatud plaani-näitajate süsteemile. Sealjuures ei või ega tohi arvestus piirduda üksnes plaani täitmise lihtsa konstateerimisega (määratlemisega) ühe või teise näitaja alusel. Selleks et tõesti aktiivselt plaani täitmise käiku mõjutada, peab ta olema analüütiline. Ta peab mitte ainult konstateerima, vaid ka ühe või teise seisundi põhjusi avastama, et aidata uusi norme püstitada, et anda teistele paremaid kogemusi, et selgitada plaani mittetäitmise põhjused ja isikud, kes selles konkreetselt süüdi on, ja sellega näidata teid majandusliku tegevuse parandamiseks ja edendamiseks. Ta peab õigesti analüüsima plaani ületamist stahhaanovlaste poolt ja peab looma stiimuli töötootlikkuse edasiseks tõstmiseks. Seepärast on arvestus-näitajate süsteem plaani-näitajate süsteemist ulatuslikum.

Ta peab olema ulatuslikum veel seepärast, et arvestuses väljenduvad mitteplaanitavad nähtused (näiteks juhuslikud tulud ja kulud, kahjud stiihilistest õnnetustest jne.), millede kontrollimine on vajalik majandusliku töö analüüsiks. Ta on laiem veel seepärast, et arvestuses väljendatakse ulatuslik ala — majanduslik-õiguslikud seosed ja suhted, mida plaanis ei väljendata.

Majanduslikku arvestust teostatakse laiendatud sotsialistliku taastootmisprotsessi seaduspärasuste arengu uurimise eesmärgil. Kogu protsessi täielik haaramine selle arvestusega, arvestuse vastastikune seos plaaniga annavad võimaluse selliseks igakülgseks uurimiseks. See uurimine peab taotlema eriti praktilist eesmärki — aktiivset vahelesegamist majandusliku ülesehituse käigusse, ta aktiivset mõjutamist.

ÜK(b)P XVIII kongress kirjutas oma resolutsioonis NSVL rahvamajanduse arengu kolmanda viisaastaku-plaani kohta:

„Kõikide rahvamajandusharude hiiglatõus nõuab rahvamajandusliku plaanimise ja arvestuse organiseerimise kogu töö edasist paranda-

[21] Stalin, Leninismi küsimusi, 10. (venek.) tr., lk. 413.

mist. Plaanimistöö ümberkujundamise keskseks ülesandeks on plaanide täitmise kontrolli organiseerimine selleks, et majanduses ära hoida disproportsioonide tekkimist, plaanide täitmiseks uusi varusid avastada ja kokkukõlas plaanide tegeliku täitmise tulemustega üksikute harude ja rajoonide järgi korrektiive teha" [22].

Sotsialistlik majanduslik arvestus, kontrollides ja aktiivselt mõjutades plaani täitmist, peab koos sellega omama kindlat sihipüüdlust, mis on dikteeritud sotsialistliku ülesehituse tingimustest.

Sm. Stalin, arendades õpetust sotsialistlikust riigist, ütles:

„Mahasurumise funktsiooni asemele tekkis riigil sotsialistliku omandi kaitsmise funktsioon rahva vara varastajate ja kõrvaldajate vastu" [23].

Seepärast peab sotsialistliku arvestuse tähtsamaid eesmärke olema nimelt sotsialistliku omandi kaitse.

Sotsialistlik majandusarvestus, olles sotsialistliku omandi puutumatuse ja sotsialistliku laiendatud taastootmisprotsessi kontrollimise riistaks, peab olema üks vahendeist, mis soodustab meie majandust hävitada püüdvate trotskistide-buhharinlaste palgaliste välismaa salaluure-agentide jõugu jäänuste ja nende abistajate paljastamist. Pidev kontroll, partei ja valitsuse direktiivide täitmise süstemaatiline taatlus — sellised on meie kõrgemate organite kategoorilised nõudmised, mida on eriti rõhutatud ÜK(b)P XVII ja XVIII kongressi otsustes. Kuid majanduse alal on selline süstemaatiline taatlus võimalik ainult õige arvestuse puhul.

Meil kehtib sotsialistlik põhimõte: „igaühelt tema võimete järgi, igaühele tema töö järgi". Selle põhimõtte teostamiseks peab olema organiseeritud rangeim arvestus töömäära ja tarbimismäära kohta, kontroll ühiskonna ja riigi poolt. V. I. Lenin kirjutas:

„Ajani, mil algab kommunismi „kõrgeim" faas, nõuavad sotsialistid **rangeimat** kontrolli ühiskonna ja **riigi poolt** töö- ja tarbimismäärade üle" [24].

ÜK(b)P XVIII kongress oma resolutsioonis sm. Molotovi ettekande kohta osutab sellele, et kolmanda viisaastaku ülesannete täitmiseks „omandab otsustava tähtsuse töötajate kommunistlik kasvatus". Meie kogu rahva arvestus ja kontroll peab värbama kõik töötajad rahvamajanduse juhtimise asjale, riigi juhtimise asjale, s. o. kaasa aitama

---

[22] ÜK(b)P XVIII kongressi resolutsioonid, lk. 34.

[23] Stalin, Leninismi küsimusi, lk. 532.

[24] Lenin, Teosed, XXI k., lk. 437.

kommunistlikule kasvatusele. Seepärast peab arvestus olema organiseeritud nii, et ta andmed oleksid arusaadavad kõigile töötajaile ega käiks neile üle jõu.

Marksismi-leninismi klassikud on korduvalt rõhutanud arvestuse erilist tähtsust sotsialismi ülesehitamisel [25].

Praegusel ajal on arvestuse ja kontrolli õige organiseerimine tähtsamaid poliitilisi ülesandeid, mis tagab sotsialismi suurepärase ülesehitusplaani täitmist. Nüüd „peab majandusliku tegevuse aluseks olema võitlus isemajandamise juurutamise eest kõigis rahvamajanduse lülides, plaanilis-finantsilise distsipliini süvendamine, nõukogude rubla edasine tugevdamine“ (partei XVIII kongressi resolutsioonidest) ja seepärast on vaja eriliselt hoolitseda sotsialistliku omandi kui NSVL majandusliku aluse kaitse eest.

Meie maa, ehitades põhijoontes sotsialismi, juhituna Lenini-Stalini suurest parteist, astus ÜK(b)P XVIII kongressi ajalooliste otsuste alusel sotsialismi ülesehitamise lõpuleviimise faasi ja järk-järgulisele siirdumisele sotsialismilt kommunismile. NSVL-le on uues ajaloolises arengufaasis sm. Stalini poolt ÜK(b)P XVIII kongressil püstitatud majanduslik põhiülesanne — lähema 10—15 aasta kestel majanduse alal järele jõuda kõige enam arenenud Euroopa kapitalistlikele maile ja USA-le ning neist ette jõuda. Neis oludes suureneb majandusliku arvestuse osa ja tähtsus veelgi. Kolmandas stalinlikus viisaastakus peab arvestus nende hiiglaülesannete täitmiseks olema tõstetud niisugusele kõrgusele, mis vastab ÜK(b)P XVIII kongressi poolt püstitatud majandusliku ülesehituse ulatusele. Arvestus peab täiel määral muutuma majandusliku juhtimise elava operatiivsuse ja asjalikkuse relvaks, andes andmeid partei ja valitsuse poolt püstitatud ülesannete igapäevaseks faktiliseks kontrollimiseks, abistades töötasu õiget korraldamist ja sotsialistliku võistluse, stahhaanovliku liikumise, mitmel tööpingil töötajate liikumise levimist ja kaasa aidates kahjurluse tulemuste täielikule likvideerimisele, s. o. abistades kõikide nende ülesannete teostamist, mis on näidatud ÜK(b)P XVIII kongressi otsustes.

---

[25] Sotsialistliku arvestuse tähtsuse kohta vt. näit.: Marx, Kapital, II k., lk. 105; III k., 2. osa, lk. 388; Lenin, Teosed, XXII k., lk. 45, 376, 377, 441, 444, 445; XXI k., lk. 259, 403, 423, 440 jt.; Stalin, Partei XIII kongress, stenograafiline aruanne, lk. 130, 131; Leninismi küsimusi, 11. tr., lk. 258.

4. SOTSIALISTLIKU ARVESTUSSÜSTEEMI STRUKTUUR.

Sotsialistliku laiendatud taastootmisprotsessi mitmekülgsus vajab erisuguste arvestusmeetodite rakendamist kogu selle mitmekesisuse kontrollimiseks, ja käesolevas etapis me rakendamegi selleks raamatupidamist, statistikat ja operatiivset arvestust. Kuid kõik need arvestuse liigid pole üksteisest eraldatud, vaid nad on vastastikku oma objekti ühtsusega seotud ja ainult kontrollivad selle objekti eri külgi, üksteist täiendades. Aga kui me kõneleme raamatupidamise, statistika ja operatiiv-tehnilise arvestuse rakendamisest ühtsas sotsialistliku arvestuse süsteemis, ei tohi me unustada seda, et need arvestusliigid on täidetud kapitalismi omast erineva uue sotsialistliku sisuga, mis kasutatavaid meetodeid omakorda muudab ja rikastab.

Sotsialistliku arvestuse kõikide liikide areng ei toimu iseseisvalt, vaid selle määravad kogu rahvamajandusliku arvestuse süsteemi nõuded.

Sotsialistliku arvestuse kõikide liikide objektiks on sotsialistlik laiendatud taastootmisprotsess, ühtsa rahvamajandusplaani täitmise protsess. Seega kogu erinevus nende vahel seisneb selles, et igaüks neist annab oma kindlad näitajad plaani täitmise käigu kohta. Järelikult peavad nad oma struktuurilt olema sisemiselt kokkukõlastatud, ei tohi olla üksteisest isoleeritud. Raamatupidamine, statistika ja operatiiv-tehniline arvestus peavad olema vastastikku seotud. Peab olema tagatud võimalus nende kokkuvõtmiseks ja üldistamiseks, peavad olema määratud teed nende kõige ratsionaalsemaks rakendamiseks rahvamajandusliku arvestuse üldülesannete lahendamisel. Iga arvestusliigi struktuur peab olema kokkukõlas mitte ainult ülesannetega, mis lahendatakse just selle arvestusliigi abil, vaid kogu sotsialistlikule arvestussüsteemile püstitatud kõikide nõuete kompleksiga.

Raamatupidamisest ehk, nagu teda veel nimetatakse, bilansiarvestusest kõneleme edaspidi. Praegu märgime ainult, et seda arvestust tema esmases astmes peetakse üldiselt üksikuis sotsialistlikes ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides, s. o. esijoones väljendab ja kontrollib ta plaani täitmist selle teostamise üksikuis konkreetseis paikades. Et aga need ettevõtted, asutised ja organisatsioonid on ühtsa terviku osad, siis väljendab raamatupidamine oma lõppkokkuvõttudes plaani täitmise protsessi eri ministeeriumide, muude keskasutiste, rahvamajanduse harude ja kogu rahvamajanduse süsteemi piirides. Nagu selgub hiljem, esineb ta mõningatel juhtudel vahetult sünteetilise rahvamajandusliku arvestusena.

Operatiivset arvestust rakendatakse meie oludes nii eri ettevõtteis kui ka kogu rahvamajanduse süsteemis. Operatiivseks arvestuseks nimetatakse tavaliselt säärast arvestust, mille objektiks on see, mis ei kuulu raamatupidamise süsteemi. Siia kuuluvad näiteks sõlmitud lepingute ja nende täitmise arvestus, veosteliikluse arvestus territoriaalses läbilõikes jms.

Operatiivset arvestust rakendatakse kõige enam operatiivse plaanimise objektiks (näiteks künni- ja külvitööplaani täitmine jms.) oleva majandusliku töö kontrollimiseks.

Paljudel juhtudel annab operatiivne arvestus algmaterjali, mida hiljem töödeldakse teiste arvestusliikide poolt.

Siia kuuluvad näiteks igapäevased märkmed materjalide kulutamisest tootmises, iga üksiku paiga toodangu väljutuse suurus, toorainete kulutus töö igale üksikosale, teatud tööle kulutatud tööaeg jms.

Paljudel juhtudel kasutab operatiivne arvestus selliseid andmeid, mida teised arvestusliigid ei saa vahetult kasutada. Siia kuuluvad näiteks kronometraaž, liiklemise korraldamine jms.

Seepärast on operatiivsel arvestusel rahvamajandusliku arvestuse üldsüsteemis eriline tähtsus. Ta ühendab endas peale vahetu arvestuse ka „operatiivse aruandmise", kus ta andmed saavad teatud üldistuse.

Operatiivne arvestus näiteks kogub ja üldistab selliseid andmeid, nagu kaupade nõutamine hankijate rühmade, kaupade nomenklatuuri järgi, realiseerimine tarbijate-kaubasaatjate rühmade järgi jms. Kuid kõige enam tegeleb operatiivne arvestus tootmisprotsessiga.

Operatiivse arvestuse kaudu saame pidevalt selliseid andmeid, nagu näiteks igapäevane autotoodang, igapäevane kaupade peale- ja mahalaadimine raudteel, söetoodang päevas jms.

Nõukogude majandusstatistika, kogudes iseseisvalt arvestusandmeid, s. o. teostades vahetut arvestust, või kasutades mõningatel juhtudel raamatupidamise ja operatiivse arvestuse andmeid, töötleb neid oma meetodite abil plaaniülesannete kontrollimise eesmärgil rahvamajanduse üksikute harude ja rahvamajanduse kui terviku ulatuses. Majandusstatistika on oma lõppandmetega seotud rahvamajandusliku plaanimisega selle tervikus. Raamatupidamine aga, andes materjali järgnevaks statistiliseks töötlemiseks, on vahetult kõige enam seotud operatiivse plaanimisega igas üksikus ettevõttes, asutises või organisatsioonis kui ühtsa terviku üksikutes osades.

Arvestuse kirjanduses pole „operatiivse arvestuse" suhtes kindlat väljakujunenud seisukohta.

Rahvamajandusliku arvestuse organisatsiooni struktuuri üldsüsteemis tunneme ainult statistika ja raamatupidamise organeid. Statistika — materjali primaarse kogumise mõttes (väljaspool igasugust seost raamatupidamisega) — teostab „eriteesmärgiga (loendused, monograafiad jms.) töid", kuid põhiliselt ta teostab „üldmajandusliku, harudevahelise ja rajoonidevahelise iseloomuga töid" kõige enam perioodiliste aruannete andmeil (vt. NSVL RKN määrus 9. V 1931. a. Riikliku Plaanikomisjoni töö kohta). Operatiivne arvestus esineb üksikutel juhtudel (näiteks tööjõu koostise ja liikumise andmete arvestamise jms. puhul) primaarstatistikana. Kuid põhiliselt on operatiivne arvestus raamatupidamise funktsioon ja kujutab endast raamatupidamise lahutamatut osa. Raamatupidamine, nagu hiljem näeme, esineb kui **süsteemi kuuluv** ja kui **süsteemi mittekuuluv** arvestus. Süsteemi mittekuuluv arvestus ongi see, mida nimetame operatiivseks arvestuseks.

Operatiivne arvestus kujutab endast ainult üksikute nähtuste esialgsete arvutuste operatsiooni. Andes sellega teatud informatsiooni, lülitub ta muidugi rahvamajandusliku arvestuse üldsüsteemi. Kuid sotsialistlik majandus nõuab primaarsete andmete teatud arvestuslikku töötlemist sotsialistliku ülesehitamise arengu uurimiseks. Seda arvestuslikku töötlemist teostatakse, sõltuvalt temale seatud ülesannetest, raamatupidamise ja statistika meetoditega.

Rahvamajandusliku arvestuse süsteemi ühtsuse küsimuses oli vaenulisi käsitlusi, mis olid sihitud tema plaanilise organisatsiooni hävitamisele.

Mõnede poolt eitati arvestuse ühtsa süsteemi ülesehitamise võimalust ning püstitati nõudmine raamatupidamise ja statistika täielikuks lahutamiseks. Sellise käsitluse juureks oli meie majanduse sotsiaalse iseloomu eitamine. Teised kõnelesid statistika väljasuremisest plaanimajanduse oludes. Lõpuks kolmandad pidasid raamatupidamist kui kaubanduskapitali ajastul tekkinud nähtust sotsialismi puhul mittevajalikuks.

Kõik need vaenulised „teooriad" purustati. Praegusel ajal on meil tõeliselt ühtne plaaniliselt organiseeritud rahvamajanduslik arvestussüsteem. Selle arvestuse peab lõpule viima **rahvamajanduse bilanss.** Rahvamajanduse bilansis peavad kõikide arvestusliikide andmed kokkuvõttude, üldistuse ja töötlemise tulemusena väljendama meie maa kõiki ressursse ja protsesse ning kõiki majanduse arengu edusamme. Käesolevas etapis peame arvestuse kõiki liike kõigiti tugevdama, töötama nende vastastikuseks koordineerimiseks nii omavahel kui ka kogu rahvamajandusliku plaanimise süsteemi piirides.

5. NÕUKOGUDE RAAMATUPIDAMISEST ÜLDISELT.

Nüüd asume nõukogude raamatupidamise vaatlemisele.

Nõukogude raamatupidamine on rahvamajandusliku arvestuse ühtsa süsteemi osiseid ja tal on „eriline tähtsus võitluses sotsialistliku ülesehitamise plaani täitmise ja isemajandamise juurutamise eest" (NSVL RKN määrusest 29. septembrist 1932. a.). See raamatupidamise eriline tähtsus on seletatav sellega, et teda teostatakse, nagu juba varem näitasime, rahvamajandusliku plaani täitmise konkreetsetes paikades — sotsialistlikes ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides kui meie Liidu ühtsa rahvamajanduse juhtimise üksikutes lülides. Kõik nad tegutsevad kindla plaani kui direktiivi alusel, mis määrab nende tööde iseloomu, ulatuse ja suuna ning neile antavate vahendite koostise ja suuruse. Iga niisugune üksik plaan on ühtsa rahvamajandusliku plaani osa ja plaanimine viib tervikust — rahvamajanduse süsteemist — üksikute lahutamatute osade — ettevõtete, organisatsioonide ja asutiste juurde. Teiste sõnadega, ühtne rahvamajanduslik plaan arendatakse ta realiseerimiseks tema täitmise üksikutes paikades.

Raamatupidamine läheb vastupidises suunas. Oma algastmel ta väljendab ja kontrollib **ettevõtte, organisatsiooni ja asutise plaani täitmise protsessi** ja alles hiljem koondatakse raamatupidamise andmed kogu rahvamajanduslikku arvestusse kui ühtsasse tervikusse, mis niiviisi haarab kogu rahvamajandusliku plaani täitmise.

Seetõttu on raamatupidamine üksikute ettevõtete plaani täitmise käigu ja kogu rahvamajandusliku plaani täitmise kontrolli vahendiks.

Raamatupidamises teostatakse kontrolli rublaga ja aidatakse seega kaasa isemajandamise kui meie majanduse juhtimise põhilise meetodi juurdumisele.

Raamatupidamise abil kontrollitakse sotsialistliku omandi puutumatust, sest

„ . . . õige arvepidamiseta, mis haaraks riikliku majanduse ülevalt alla . . . pole mingit tagatist natsionaliseeritud omandi killustamise või kulutamise eest" [26].

Raamatupidamise abil teostatakse kontrolli töömäära üle. Ta abistab sotsialistlike töömeetodite ja stahhaanovliku liikumise arenemist ning elukutsete ühendamist jms.; ta kontrollib ka uute tehniliste normide rakendamist. Tema abil teostatakse ka tarbimismäära vaat-

[26] VK(b)P XIII kongressi stenograafiline aruanne, lk. 631—632.

lust, sest tema kaudu arvutatakse töötasu suurus, sõltuvalt töö kvantiteedist ja kvaliteedist.

Kõigis majandusliku töö paikades pidevat ja täielikku kontrolli teostava raamatupidamise abil tegelikult võib avastada ja peab avastatama igasugused majanduslikule rindele tunginud rahvavaenlased ning ära hoitama nende kahjurlikud teod.

Raamatupidamisest saame peamise ja täielikuma materjali ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide töö perioodiliste aruannete jaoks. Raamatupidamise aruandeid arutatakse ettevõtteis tootmisnõupidamistel. Seega abistab raamatupidamine töötajate kaasatõmbamist riigi juhtimise töösse, s. o. aitab kaasa töötajate kommunistlikuks kasvatuseks.

Lõpuks annab raamatupidamine kui kõikide NSVL fondide ja ühtsa rahvamajandusliku plaani täitmise protsesside arvestus rahalises väljenduses ulatusliku materjali sotsialistliku laiendatud taastootmise protsesside uurimiseks.

Kõike seda teebki nõukogude raamatupidamine kui tähtsaimaid lülisid rahvamajandusliku arvestuse süsteemis. Tema õigeks organiseerimiseks on nõutav nõukogude majanduse ja kõikide nende konkreetsete nõuete põhjalik mõistmine, mida seavad partei ja valitsus majanduslikule ülesehitamisele ja kogu plaanimise ja arvestuse süsteemile. Seepärast nimelt ongi raamatupidamisel NSVL arvestuse üldsüsteemis „eriline tähtsus".

Raamatupidamine on purgiv ja pidev arvestus, mis väljendab kõiki majanduslikke protsesse nende vastastikuses seoses. Olles rahvamajandusliku arvestuse ühtsa süsteemi osa, peab ta, tagades kõigi nende kohtade huve, kus teda vahetult teostatakse, võimaldama hilisemat töötlemist üldistamise eesmärgil rahvamajanduslikus ulatuses. Ta esimeseks etapiks peab olema iga üksiku majandusliku operatsiooni fikseerimine (väljendamine) dokumentides (arvestus peab olema dokumentaalselt põhjendatud), kusjuures kogu sotsialistliku arvestussüsteemi lihtsustamise eesmärgil peab ta kasutama ühtsat dokumentatsiooni, mis haarab kõikide eri arvestusliikide abil saadavate andmete kompleksi.

Olles põhiliselt arvestuseks rahaühikuis, kuid vajaduse korral naturaalnäitajate alusel ning naturaalmõõtjate rakendamisel, peab raamatupidamine kujunema kahes suunas: ühelt poolt annab ta sünteetilisi, s. o. kokkuvõetud andmeid rahaühikuis kindlate ühesuguste rühmade kaupa (näiteks kõikide tootmiskulude, töötasu suuruse, realiseerimissumma jms. kohta). Sellist arvestust nimetatakse raamatupidamises **sünteetiliseks arvestuseks.**

Teiselt poolt peab ta andma analüütilisi andmeid, mis detailivad sünteetilisi andmeid (näiteks tootmiskulud iga üksiku toote kohta, arvlemised iga üksiku töölise ja teenistujaga, iga üksiku kaubasordi või -liigi realiseerimissummad jms.) ning vajaduse korral mitte ainult rahalises väljenduses, vaid ka koguseühikuis. Sellist arvestuse liiki nimetatakse raamatupidamises **analüütiliseks.**

Mõlemad eelmainitud suunad kujutavad enesest ühtsat lahutamatut tervikut, täiendades teineteist.

Lähtudes kõigest eelkäsiteldust, tuleb nõukogude raamatupidamist piiritella järgmiselt:

Raamatupidamine kui rahvamajandusliku arvestuse ühtsa süsteemi osa on **sotsialistlike ettevõtete, organisatsioonide ja asutiste ning seega ka kogu rahvamajanduse plaani täitmise käigu** (dokumentatsiooni teel) **purgiva vaatlemise ja kontrollimise plaaniliselt organiseeritud ja teaduslikult põhjendatud süsteem. Teda teostatakse kõikide protsesside omavahel seotud väljenduste teel koguse- ja raha-näitajate ja nende ühendamise teel ühtsasse üldistavasse** (antud etapis — raha-) **ühikusse.**

Millised põhinõuded tuleb esitada raamatupidamise organiseerimisele?

Et raamatupidamine väljendab ja kontrollib rahvamajandusliku plaani täitmise käiku teatud majanduspaigas kui ühtsa sotsialistliku majanduse lahutamatus osas, on vajalik, et organiseerimise üldalused oleksid kõikjal ühesugused. Vastavalt sellele peavad iga ministeeriumi ja muu keskasutise ja iga rahvamajandusharu raamides olema kõigile (ühesugustele) alluvaile ettevõtteile ühised määrused arvestuse organiseerimise kohta [27].

Raamatupidamise õige organiseerimise üheks põhitingimuseks peab olema ta õigeaegsus. Kõik majanduslikud toimingud tuleb fikseerida nende teostamise momendil, kuid mitte mõne aja pärast, nagu see tänapäeval kahjuks sageli toimub. Ainult sel tingimusel on arvestus mõjuv, s. o. võimeline õigeaegselt signaliseerima kõigist plaani täitmise momentidest ja seega andma võimalust leida teid, kuidas saavutusi kindlustada, neid veel enam arendada ja nii kõrvaldada puudused ning lüngad plaani täitmises, avastada ja vältida kahjurlikke aktsioone ja soodustada nende tagajärgede likvideerimist.

---

[27] Edasisel tutvumisel arvestusteooriaga näeme, et sellisteks üldmäärusteks on: bilansi-kontode nomenklatuuri ühtsus, kontode korrespondeeringu ühtsus, ühtsad aruandmise vormid ja tähtajad ning sellest saadavate näitajate jms. ühtsus.

Raamatupidamine on dokumentaalne arvestus ja ta õigeaegsuseks on vaja sellist dokumentatsiooni ja dokumentide ringe organiseerimist, mis tagaks nende dokumentide arvestusliku töötlemise õigeaegsust. Dokumentatsiooni ja dokumentide ringe õigsus tagab ühtlasi sellega arvestuse täielikkust ja tõepärasust.

Arvestus peab olema organiseeritud nii, et laiadele töötajate massidele ja eelkõige töölistele ja kolhoosnikele oleks tagatud võimalus tema andmeid kasutada. Arvestust lihtsustada, teda täiesti jõukohaseks teha kõigile töötajaile, see on nõukogude arvestuse organiseerimise tähtsamaid ülesandeid. See lihtsustamine peab eriti puudutama aruandeid, millest töötajad peavad selgelt nägema iga ettevõtte töö tulemusi. Aruanded peavad olema jõukohased laiadele töötajate massidele; nad ei tohi anda keerukaid, raskelt arusaadavaid tabeleid, vaid majanduslike protsesside ja nende tulemuste selget iseloomustust ning vastastamist plaaniülesannetega.

Raamatupidamine, haarates täielikult kõik majanduslikud protsessid, mida võib hinnata rahas, peab, vastandina tema võltsimisele ja moonutamisele kapitalistlikes oludes, olema õige, väljendama asjade õiget seisundit. Raamatupidamise võltsimine on meie oludes riiklik kuritegu. Seepärast on võitlus tõepärase arvu eest aktuaalseim ülesanne nii raamatupidamise kui ka kogu rahvamajandusliku arvestusterviku organiseerimisel.

Arvestamisele kuuluva materjali täielikuks ja kiireks vormistamiseks ja töötlemiseks on praegusel ajal üha enam ja enam nõutav arvestuse mehhaniseerimine. Seepärast on arvestusjaamade ulatuslik arendamine nõukogude arvestuse (kõikide liikide) tehnika organiseerimise kõige lähem ülesanne. Kuid tehnika kõrval on vaja kaadreid, kes põhjalikult tunneksid bolševismi ja arvutustehnikat ning oleksid võimelised viimast edasi arendama. Seepärast on arvestuse organiseerimisel üheks otsustavamaks momendiks kaadrite valik ja kasvatus, nende õige kasutamine ja arvestusliku töö õige organiseerimine.

Tähtsamad ülesanded, mis raamatupidamisele sotsialistliku ülesehitamise käesolevas etapis on püstitatud, võib üldiselt kokku võtta järgmiselt:

1) raamatupidamine peab kontrollima plaani täitmist ja eriti:

a) toodete omakulude alandamist, kaubanduslikes organisatsioonides käibekulude alandamist ning nõukogude kaubahindade õiget rakendamist;

b) sotsialistlikku akumuleerimist ja selle õiget kasutamist;

c) pangakrediidi kasutamist ja siseressursside mobiliseerimist;

2) raamatupidamine peab, kontrollides plaani täitmist, andma õiget materjali edasiseks plaanimiseks, kuna plaani võib koostada ainult siis, kui tuntakse juba saavutatut;

3) raamatupidamine peab teostama pidevat kontrolli sotsialistliku omandi puutumatuse üle;

4) raamatupidamine peab kontrollima isemajandamise juurutamist ja tema tugevdamisele kaasa aitama;

5) raamatupidamine peab kaasa aitama majanduslikule rindele hiilinud rahvavaenlaste selgitamisel ja väljarookimisel, nende kahjustuste tulemuste täielikul likvideerimisel ja edasiste kahjustuste ärahoidmisel;

6) raamatupidamine peab purgivalt ja õigesti väljendama sotsialistlike töömeetodite rakendamise efektiivsust ja kontrollima uute tehniliste normide juurutamist ning sellega kaasa aitama stahhaanovliku liikumise arengule ja kõikide ettevõtete ja kõikide tööliikide kaasatõmbamisele sellesse liikumisse;

7) raamatupidamine peab kaasa aitama rubla ja plaanilis-finantsilise distsipliini tugevdamisele.

Arvestustööliste alatiseks ülesandeks on oma töö igal konkreetsel paigal valvas olla, selgitada ja paljastada rahvavaenlaste ja nende käsilaste igasugused katsed arvestust segada. Võitlus tõepärase arvu ja sotsialistliku omandi kaitse eest peab olema arvestustööliste põhiülesandeks.

Kõik eelkirjeldatu nõuab eriti tõsist tööd arvestuse teoreetilisel rindel, kus veel salaja püütakse sisse sokutada kõiksugu kodanlikke arvestuse „teooriaid" ja moonutatud arusaamist majanduslikest kategooriatest, milliseid tuleks arvestuses õigesti illustreerida. Kodanlike „teooriate" salajane sissesokutamine takistab sotsialistliku arvestusteooria loomist.

Seepärast on vajalik pidev võitlus marksistlik-leninliku orientatsiooni eest arvestuses, teoreetiliste konstruktsioonide leninlik-stalinliku puhtuse eest, mis abistab praktikat rakendada arvestuspõhimõtteid vastavalt sotsialistliku ülesehitamise nõuetele.

Arvestustöölistelt nõutakse kõrget teoreetilist taset ja sügavaimat ustavust sotsialistlikule ülesehitamisele.

6. NÕUKOGUDE RAAMATUPIDAMISE TEOORIA, TEMA SÜSTEEM JA SEOS TEISTE TEADUSLIKKUDE DISTSIPLIINIDEGA.

Nägime, et nõukogude raamatupidamine kujutab endast plaaniliselt organiseeritud ja teaduslikult põhjendatud süsteemi. Järelikult peab olema raamatupidamise organiseerimise ja teostamise põhimõtete teaduslik läbitöötamine, s. o. peab olema raamatupidamise **teooria.**

Raamatupidamist teostatakse isemajandavais ettevõtteis ja organisatsioonides, eelarvelistes ja krediidiasutistes, tööstuses, põllumajanduses, kaubanduses jne. Seepärast käsitellakse raamatupidamise teoorias ühelt poolt **üldisi** põhimõtteid, mis on raamatupidamisele omased tema rakendamise kohast sõltumatult. Teiselt poolt nõuavad rahvamajanduse üksikute harude ja külgede spetsiifilised erisused üldiste põhimõtete arendamist ja konkretiseerimist vastavalt raamatupidamise rakendamisele üksikutes paikades. Raamatupidamise üldteooria ülesandeks on — kogu arvestuslikku praktikat teaduslikult üldistades — välja töötada raamatupidamise sellised põhimõtted, mis on rakendatavad kõikides paikades, olenematult vastava haru erisustest.

Raamatupidamise üldteooria sisu moodustavate küsimuste ringi kuuluvad:

a) majandusliku arvestuse ja eriti raamatupidamise üldmõiste selgitamine ja nende üldnõuete põhjendamine, mis raamatupidamisele sotsialistliku ülesehitamise teatud etapis esitatakse;

b) raamatupidamise objekti ja raamatupidamises rakendatavate rühmituste majanduslike aluste ning samuti ta seose selgitamine rahvamajandusliku arvestuse kogu süsteemiga;

c) nende meetodite läbitöötamine, milliseid raamatupidamine oma funktsioonide teostamiseks kasutab;

d) arvestuse tegeliku teostamise viiside, s. o. dokumentatsiooni, registrite, arvestusvormide jms. organiseerimise põhimõtete läbitöötamine;

e) arvestuse organiseerimise üldaluste väljatöötamine;

f) raamatupidamisliku aruandluse organiseerimise üldaluste läbitöötamine ja aruannete läbivaatamise, kinnitamise ja kasutamise korra käsitlemine.

Raamatupidamise teooria kui teadusliku distsipliini **objektiks on eri meetodite ja vahendite kogum, mille abil väljendatakse majanduslikke nähtusi ja teostatakse arvestusandmete töötlemist sotsialistlikku laiendatud taastootmisprotsessi iseloomustavate näitajate saamiseks.**

Raamatupidamise aluste arendamine ja konkretiseerimine vastavalt rahvamajanduse üksikutele harudele ja külgedele moodustab raamatupidamise teooria **eriharuliste kursuste** sisu. Neis kursustes üldistatakse, konkretiseeritakse ja põhjendatakse üldiste põhimõtete alusel raamatupidamise organiseerimist vastavalt rahvamajanduse teatud harudele ja külgedele.

Sellise eriharulise raamatupidamise pealiikideks on:

a) raamatupidamine tööstuses (edasise jaotusega tema liikide järgi);

b) raamatupidamine põllumajanduses: a) sovhoosides, b) MTJ-des, c) kolhoosides;

c) raamatupidamine nõukogude kaubanduses: a) riiklikus, b) ühistulises;

d) raamatupidamine eelarvelistes (ja nendega sarnastes) asutistes;

e) raamatupidamine krediidiasutistes (nende hulgas ka Riigipangas) jne.

Raamatupidamise teooria eriharuliste liikide ülesanne on konkretiseerida raamatupidamise objekti üksikute eri harude järgi, üldistada ja põhjendada raamatupidamise meetodeid nende rakendamises teatud eri harude suhtes, raamatupidamise organiseerimise põhimõtete väljatöötamine ja aruandluse organiseerimine teatud eri harudes. Selle teooria ülesanne seisneb ka vastastikuse seose määratlemises raamatupidamise ja eriharulise statistika vahel, millega aidatakse tugevdada sotsialistliku arvestuse ühtsust.

Arvestus- ja plaanimistöö viimseks, lõppfaasiks on majandusliku tegevuse analüüs kui sotsialistliku laiendatud taastootmise protsessi uurimise vahend tema edasise käigu aktiivse mõjutamise eesmärgil.

Analüüsi materjaliks peavad olema mitte ainult raamatupidamise andmed, vaid ka teiste arvestusliikide omad, samuti ka teised andmed, mis võiksid iseloomustada plaani täitmise käiku.

Nõukogude arvestuse kõikide liikide objektiks on sotsialistliku laiendatud taastootmise protsess. Arvestusteooria töötab välja selle protsessi õige kogusliku illustreerimise meetodid. Sotsialistliku laiendatud taastootmise protsessi seaduspärasusi uuritakse sotsialismi poliitilise ökonoomia poolt. Nimelt selgitab sotsialismi poliitiline ökonoomia kõikide nende majanduslike kategooriate loomust, mis peavad väljenduma raamatupidamises.

Sellel põhineb raamatupidamise seos sotsialismi poliitilise ökonoomiaga ja esimese sõltuvus viimasest. Sotsialismi poliitiline ökonoo-

mia seab endale ülesandeks uurida ühiskondlikke suhteid, mis tulenevad sotsialistlikul viisil teostatavast materiaalsest tootmisest, avastada sotsialistliku taastootmise seaduspärasusi ning uurida meie ühiskonnale ja meie majanduselule omaseid kategooriaid. Raamatupidamine seab oma otseseks ülesandeks teenida rahvamajanduslikku plaani tema täitmise käigu väljendamise teel ja nimelt vastavalt arvestatavate objektide olemusele, mis on selgitatud poliitilise ökonoomia poolt.

Järelikult on raamatupidamisel otsene seos sotsialismi poliitilise ökonoomiaga, sealjuures on viimane lähtebaasiks õige vastuse saamisel küsimusele, kuidas toimub rahvamajandusliku plaani täitmine ja kuidas sotsialistlik laiendatud taastootmise protsess. Ilma selle aluseta ei saa raamatupidamine õigeid vastuseid anda, või täpsemalt, ta annaks moonutatud, vigaseid vastuseid.

Lühidalt võib sotsialismi poliitilise ökonoomia seost sotsialistliku arvestuse kõikide liikidega, järelikult ka raamatupidamisega, määratella järgmiselt: sotsialismi poliitiline ökonoomia on sotsialistliku arvestuse korraldamisele metodoloogiliseks aluseks. Seepärast võib arvestusteooria läbi töötada oma põhiprobleemid — arvestuse objekti ja meetodi — ainult poliitilise ökonoomia poolt väljatöötatud sotsialistliku ühiskonnaõpetuse alusel.

Raamatupidamise teooria eriharulised liigid on otseselt seotud eri ökonoomikatega kui sotsialismi poliitilise ökonoomia jagudega, mis uurivad sotsialistliku ülesehitamise neid külgi (tööstust, põllumajandust, kaubandust, transporti jms.), mida tuleb väljendada eri harude raamatupidamises.

Selgitades sotsialistliku arvestuse olemust (vt. 3. jagu), osutasime ta otsesele seosele plaanimisega. Seepärast on raamatupidamise teooria seotud rahvamajandusliku plaanimisega tervikuna, eri harude plaanimisega ja operatiivse plaanimisega igas üksikus ettevõttes.

Pole vajadust kõnelda sellest, et raamatupidamise teooria on seotud statistika teooriaga.

Kõik need teaduslikud distsipliinid töötavad ühtsa üldteadusliku meetodi — materialistliku dialektika meetodi — alusel. Ka raamatupidamise teooria peab ehitama oma erivõtted ja väljendamisviisid ning oma objekti uurimise sellele ainsale teaduslikule alusele.

Marxi-Engelsi-Lenini-Stalini suur õpetus on aluseks igale teadusele ja nende seas ka sotsialistliku arvestuse kõikide liikide organiseerimise küsimuste töötlemisele.

Sm. Stalin ütles oma aruandes ÜK(b)P XVIII kongressil:

„Kuid on olemas üks teadusharu, mille tundmine peab olema kohustuslik bolševikele kõigis teadusharudes, see on marksistlik-leninlik teadus ühiskonnast, ühiskonna arenemise seadustest, proletaarse revolutsiooni arenemise seadustest, sotsialistliku ülesehitamise arenemise seadustest, kommunismi võidust“ [28].

Ühiskonna arenemise seaduste tunnetamise varaaidana on meile antud ÜK(b)P ajaloo lühikursus. Selle teaduse kõrguste valdamine, marksismi-leninismi valdamine on vajalik kõikidele sotsialistliku arvestuse alal töötajatele, sest ei saa väljendada ja kontrollida sotsialistliku ühiskonna majanduslikku tegevust, mitte tundes tema arenguseadusi.

Materialistliku dialektika meetod peab saama oma konkreetse väljenduse sotsialistliku arvestusteooria eriosas.

Sotsialistlik arvestus, väljendades ja kontrollides dialektiliselt arenevat sotsialistlikku laiendatud taastootmist, peab vastavalt sellele looma oma meetodid. Arvestusmeetodid peavad olema niisugused, et oleks võimalik illustreerida kõiki majanduslikke protsesse vastastikuses seoses, ühtede protsesside sõltuvust teistest, nende vastastikuses tingituses ja koostöös. Arvestus peab olema niisugune, et tema andmete alusel ilmneksid täiel määral majandusprotsessi kõik küljed, selles tekkivad ja seda tingivad vastuolud. Järelikult arvestusmeetodeid, mis on ehitatud arvestusobjekti eelnevale majandusteoreetilisele analüüsile, ei tule arvestusteoorias konstrueerida sõltumatuina, vaid tingituina arvestusobjektist ja arvestusele seatud eesmärkidest.

Ainult sel juhul võib arvestusteooria aidata protsessi õigesti illustreerida, õigesti anda arvulist väljendust täies vastavuses selle protsessi arengu dialektilisele käigule.

Arvestusteooria peab arvestuses rakendatavatele meetoditele lähenema ajalooliselt. Ta peab neis nägema minevikku, äraelatut — seda, mis takistab arvestuse edasist arengut, ja otsima seda uut, kasvavat, mis vastab sotsialistliku ülesehitustöö uutele ülesannetele. Arvestus seab endale eesmärgiks aktiivselt mõjutada sotsialistliku ülesehitustöö protsessi. Kuid selleks peab ta õigesti selgitama sellele protsessile mõjuva positiivse ja negatiivse. Siit tuletubki arvestuse analüütilisuse nõue, millest kõnelesime varem.

---

[28] Stalin, Leninismi küsimusi, lk. 526.

II peatükk.

RAAMATUPIDAMISE RAKENDUSALA.

1. KUIDAS HAARAB RAAMATUPIDAMINE SOTSIALISTLIKKU TAASTOOTMISPROTSESSI.

Raamatupidamise eseme (objekti) määrab tolle ühiskonna sotsiaalmajanduslik formatsioon, millises toimub raamatupidamine. Raamatupidamise sõltuvus ajaloo arengust avaldub kõigepealt tema eseme erinevuses inimühiskonna arengu erinevais etappides.

Ürgkogukondliku korra ajastul raamatupidamist ei kujunenud. Tollal olid arvestuse esemeks kogukondlik omand ja ürgse kogukonna (peamiselt) põllumajanduslikud operatsioonid.

Siirdumisel neile sotsiaalmajanduslikele formatsioonidele, milliste aluseks sai eraomand, muutus arvepidamise ese järsku. Raamatupidamise objektiks kujunesid nüüd selle omandi liikumine ning kasud, mis tekkisid eraomanike majandamise tagajärjel ja läksid ainuüksi nende kätte.

Tollal juba kujunenud raamatupidamise eseme esimese definitsiooni leiame kirjanduses ühelt esimeselt autorilt raamatupidamise alal (L. Paciolo, kelle raamat ilmus 1494. a.).

Selles teoses, mis ilmus kaubanduskapitali arenemise ajastul, arvatakse raamatupidamise esemeks kõik see, mis kaupmehe arvates „maailmas temale kuulub nii liikuva kui ka liikumata varana", ja kõik tema „suured ja väikesed toimingud selles järjestuses, millès nad toimusid" (vt. L. Paciolo, Traktaat kontodest ja kirjenditest, 1494, 1893. a. tõlge, lk. 36 ja 48).

Tööstuskapitali arenemise ajastul pidasid raamatupidamise kodanlikud teoreetikud raamatupidamise esemeks individuaalkapitali liikumist, üksiku eraomandusliku majandi hüviste käivet „väärtuseliselt ja

koguseliselt, samuti ka ta kulusid ja tulusid" (vt. J. F. Schär, Raamatupidamine ja bilanss, lk. 4).

Nõukogude raamatupidamise kui sotsialistliku arvestuse tervikulise süsteemi lahutamatu osa objekt on hoopis teissugune. Siin on raamatupidamise esemeks (objektiks) laiendatud sotsialistliku taastootmise protsess, mis toimub tootmisriistade ja -vahendite sotsialistliku omanduse tingimustes.

Sotsialistliku laiendatud taastootmise protsess teostub paljumiljoniliste töötajate masside loominguliste jõupingutuste alusel. Partei ja töötajate suure juhi seltsimees Stalini targal juhtimisel rakendavad massid kogu oma energia sotsialistliku ülesehitustöö ülesandesse ja näitavad ajaloos senitundmatut loomisvaimustust.

Kogu taastootmisprotsess kõigi teda moodustavate elementide teoreetiliselt väljendatud mitmekesisuses peab kajastuma tervikulises sotsialistliku arvestuse süsteemis. Tervikulise sotsialistliku arvestuse osana raamatupidamine suuremal või vähemal määral näitab ja kontrollib laiendatud taastootmisprotsessi üksikuid elemente. Olles vaid üks arvestuse liikidest, ei või ta arusaadavalt näidata kogu liikumist kõigis meile tunnetatavais seoseis ja avaldusis. Raamatupidamise eriomaduse määrab eelkõige see, et antud arengujärgus toimub arvestus rahalisis mõõduühikuis (koguslikkude andmete kasutamisel). Ta eriomadust iseloomustab veel see, et tema, olles pidev ning dokumentaalselt põhistatud arvestus, toimub vahetult plaani teostamise üksikuis konkreetseis paikades, mis kujutavad enestest tervikulise sotsialistliku majanduse üksikuid lülisid. Seal ta väljendab ja kontrollib vaid neid laiendatud taastootmisprotsessi külgi, mis on raamatupidamisele omaste erimeetodite abil mõõdetavad, registreeritavad ja rühmitatavad.

Järelikult raamatupidamine väljendab ja kontrollib ainult neid laiendatud sotsialistliku taastootmisprotsessi külgi, mida võib väljendada rahalises mõõduühikus.

Taastootmisprotsess vajab endale eelkõige majanduslikku alust — ühiskondlikku tootmisfondi kui „toorainete, tootmisriistade ja elatusvahendite" [1] kogumit. See fond sai NSV Liidus esmakordselt tõesti ühiskondlikuks.

Taastootmisprotsessis kulutatakse ja uuendatakse pidevalt kogu seda fondi laiendatud ulatuses; samal ajal taasmoodustatakse ka sotsiaalmajanduslikke sotsialistlikke suhteid. Ühiskondlik tootmisfond on sotsialistlike ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide majanduslikul

[1] Engels, Anti-Dühring, lk. 139.

juhtimisel, s. o. seal teostub tema ringimine plaani täitmise protsessis. Käesolevas etapis väljendatakse kogu see fond rahaühikuis.

Järelikult nõukogude raamatupidamise objekti kuulub ühiskondliku tootmisfondi liikumine, tema ringimine.

Taastootmisprotsess koosneb järgnevaist omavahel seotud ja üksteisest sõltuvaist momentidest: tootmine, jaotus, vahetus, tarbimine.

Kõik nad „kujutavad enestest terviku osi, erinevusi ühtsuses“ [2].

Tootmine kui looduse poolt antu kohandamine inimvajadustele, kui tarbimisvahendite loomine, koosneb järgmistest elementaarsetest momentidest:

„ . . . otstarbekas tegevus ehk töö ise, tööese ja töövahend“ [3].

„Töövahend on asi või asjade kompleks, mida tööline asetab enda ja tööeseme vahele ja mis on tema tegevuse juhtmeiks sellele esemele“ [4].

Peale selle kuuluvad töövahendite hulka laiemas mõttes ka:

„ . . . kõik esemelised tingimused, mis on vajalikud selleks, et protsess üldse võiks teostuda“ [5].

Siia kuuluvad näit. tööhooned, kanalid, teed jne.

Töövahendid on määratud selleks, et täita tööprotsessis tegurite osa enam-vähem olulise ajavahemiku kestusel kuni nende ärakulumiseni ekspluateerimise tagajärjel või kuni nende tegevuse lõppemiseni. Järelikult neis kehastatud töö kandub töötoodetele osade kaupa, sõltuvalt tootmisprotsessist osavõtu ajast ja vastavast käibekiirusest.

Tööesemed on sellised esemed, mida muudetakse tööprotsessis töövahendite abil ettekavatsetud määral selleks, et saada tarbimiskõlvuline valmistoode.

Erinedes töövahendeist-riistadest, tööesemed

„ . . . igas tööprotsessis, kus neid kasutatakse, tarvitakse täielikult, ja seepärast iga uue tööprotsessi puhul tuleb nad täielikult asendada samasuguste eksemplaridega. Nad ei säilita oma funktsioneerimise ajal oma iseseisvat tarvitamiskuju. Järelikult nende funktsioneerimise kestusel ei jää ükski osa nende kapitaliväärtusest püsima oma endisel tarvitamiskujul, nende naturaalvormis“ [6].

Tööesemed täidavad tootmisprotsessis kas toote moodustaja osa või aitavad sellele protsessile kaasa.

---

[2] Marx, Poliitilise ökonoomia arvustuseks, lk. 23.
[3] Marx, Kapital, I k., lk. 141.
[4] Sealsamas.
[5] Sealsamas, lk. 143.
[6] Marx, Kapital, II k., lk. 129.

Raamatupidamises kajastuvad kõik lihtsad töömomendid, s. o. tootmisprotsess üksikuis ettevõtteis ja organisatsioonides ja nende kaudu ka tööstuse eri harudes ja kogu rahvamajanduse süsteemis.

Raamatupidamine, väljendades kõikide tootmiselementide dünaamikat ja omavahelisi suhteid, selgitab seega üksikute ettevõtete ja organisatsioonide tegevuse tulemusi töövahendite ja tööesemete tootmisliku tarvitamise seisukohast, toodangu väljalaset ja omakulu. Sel viisil selgitatakse ka plaani täitmist, isemajandamise silmaspidamist ning ettevõtte või organisatsiooni rentaablust.

Jaotus kujutab endast sotsiaalprodukti selle osa suuruse kindlaksmääramist, millele on õigus igal ühiskonnaliikmel.

„Sõltuvuses teatud ajaloolise ühiskonna tootmise ja vahetuse liigist ja viisist ning ta olemasolu ajaloolistest tingimustest kujuneb ka toodete jaotuse liik ja viis“ [7].

Sotsialistlikus ühiskonnas teostub sotsiaalprodukti jaotus töötajate vahel põhimõttel, et jaotus sõltub töö kogusest ja kvaliteedist. See aga ei tähenda, et kogu tootmises loodud produkt peab töötajate vahel jagamisele tulema.

Sotsiaalproduktist tuleb maha arvata:

„Esiteks: kulud äratarvitatud tootmisvahendite asendamiseks. Teiseks: täiendav osa tootmise laiendamiseks. Kolmandaks: varu- ehk kindlustusfond kindlustuseks õnnetusjuhtumite, loodusõnnetuste jt. vastu“ [8].

Jaotusel tuleb silmas pidada ka seda, et hiiglasuur sotsialistlik ülesehitustöö nõuab suuri kapitalikulutusi, kui ka seda, et ÜK(b)P XVIII kongressi otsusel on vaja luua „suured riiklikud reservid, eelkõige kütteainete, elektrienergia ja mõnede riigikaitsetööstuste, samuti ka transpordi arendamise alal“.

Enne siirdumist individuaalsele jaotusele tuleb sotsiaalproduktist veel maha arvata:

„Esiteks: üldised, tootmisse mittepuutuvad halduskulud. Teiseks: see, mis on määratud vajaduste ühiseks rahuldamiseks, nagu koolid, tervishoiuasutised jt. Kolmandaks: fondid töövõimetuile jt.“ [9].

Kogu jaotusprotsess kuulub oma rahalistes väljendustes raamatupidamise objektisse.

Jaotus teostub mitmesuguste ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide kaudu. Üksikud põllumajanduslikud, tööstuslikud ja muud sellised

[7] Engels, Anti-Dühring, lk. 105.

[8] Marx, Gotha programmi kriitika, lk. 11.

[9] Sealsamas.

ettevõtted teevad kulutusi äratarvitatud tootmisvahendite asendamiseks. Kõigis ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides tuleb väljaandmisele töölistele ja teenistujaile kuuluv individuaalosa („töötasu"). Samas toimetatakse mahaarvamist töötajate kollektiivsete vajaduste rahuldamiseks (näit. sotsiaalkindlustuse maksed, ametiühingute maksed jms.). Üksikettevõtete muud säästsummad kantakse riigieelarvesse, mille kaudu nad kulutatakse sotsialistliku ülesehituse huvides. Raamatuid peetakse kõikjal, ja sel viisil väljendub raamatupidamises kogu sotsialistliku jaotuse protsess. See annab purgiva materjali rahvamajanduslikele kokkuvõttudele ja analüüsile.

Vaadeldes lähemalt jaotusprotsessi, selgub, et sotsialistlik laiendatud taastootmine nõuab käskivalt teatud säästu, sest

„ . . . kaasaegne ühiskond ei saa areneda, akumuleerimata aastast aastasse, aga akumuleerida on võimatu aastast aastasse laiendatav. taastootmiseta" [10].

Vahetus on kaupade käive, nende kohaletoimetamine tootjalt tarbijale, ja on seega rahvamajanduse mitmesuguste harude vahelise sidemepidamise vorme. See vahetus ehk siire toimub praegusel ajal arendatud nõukogude kaubanduse kaudu.

„Mis on nõukogude kaubandus? Nõukogude kaubandus on kaubandus ilma väikeste ja suurte kapitalistideta, kaubandus ilma väikeste ja suurte spekulantideta. See on isesugune kaubandus, mida ajalugu seni ei ole tundnud ja mida praktiseerime ainult meie, bolševikud, nõukogude arenemistingimustes" [11].

Kaubakäibe arvestus peab andma kolme liiki näitajate-rühma: 1) kaupade saamine, 2) kaubajääkide tase ja koostis, 3) realiseerimise ulatus.

Kõik need andmed saadakse raamatupidamises. Ainult neil juhtudel, kui kaupade arvestust peetakse vaid rahas, on vaja ka täiendavat operatiivset arvestust kaubajääkide liigitamiseks sortimentide järgi. Operatiivne arvestus peab selgust andma ka kauba saamise allikate kohta.

Andmed käibekulude kohta, mis on vajalikud analüüsi ja plaanimise seisukohalt nii üksikuis ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides kui ka üksikuis rahvamajanduse harudes, antakse täies ulatuses raamatupidamise poolt.

---

[10] Stalin, Leninismi küsimusi, lk. 244.

[11] Sealsamas, lk. 344/5.

Tarbimine on ainelise tootmisprotsessi lõppakt, kuid ühtlasi paneb ta aluse ka selle protsessi kordumisele.

Peab eristama kahte tarbimise liiki — tootmislik tarbimine ja individuaalne ehk isiklik tarbimine.

Tootmislik tarbimine kui tootmisvahendite äratarvitamine tootmisprotsessis on ühtlasi tootmisprotsessi momente:

„. . . tootmine on vahetult tarbimine, tarbimine — vahetult tootmine“ [12].

Tootmisliku tarbimise akt on seega tootmise akt. Tootmisest aga kõnelesime juba kui raamatupidamise objektisse kuuluvast protsessist.

Individuaalne ehk isiklik tarbimine taotleb inimese tarvete rahuldamist.

Individuaalne tarbimine ei kuulu raamatupidamise esemesse. Statistika peab töötajate individuaalmajandite büdžeti valikarvestust ja arvutab elanikkonna keskmise tarbimisnormi isiku kohta. Siia hulka kuulub ka elanikkonna rahaliste sissetulekute ja väljaminekute bilansi koostamine statistika poolt. Selline arvestus selgitab rahva tulu selle osa liikumist, mis (rahalisel kujul) on jagatud ühiskonna üksikliikmete vahel vastavalt nende töö kogusele ja kvaliteedile.

Kuid taastootmisprotsessis toimub ka **teenuste tootmine.** Viimaste kasulik efekt suubub vahetult tootmisprotsessis endas individuaalse tarbimise sfääri. Siia kuuluvad näit. töötajate elunemislik ja sotsiaalkultuuriline teenindamine.

Kõik kulud, mis on seoses selliste teenuste tootmisega kui ka nende asendamisega, kuuluvad raamatupidamise alla. Neis ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides, kus on sõimed, lastekodud, haiglad, sanatooriumid jne., kuuluvad raamatupidamise alla ka sellised isikliku tarbimise esemed, mis on kaubakäibest eemaldatud.

Silmas pidades sotsialistlikele ettevõtteile esitatud isemajandamise ning varandusliku eraldumise nõuet, kuuluvad neis raamatupidamise kompetentsi ka majanduslik-õiguslikud suhted ja arvlemised, mis tekivad plaani täitmise käigust ja on seotud taastootmisprotsessi kõigi momentidega.

Neis suhteis väljendub näit. niisugunegi tähtsaim moment nagu kogu sotsiaalfondi jaotus rahvamajanduse juhtimise üksikute lülide vahel, järelikult ka üksikute tootmisharude ja rajoonide vahel.

Kõige ülaltoodu alusel võib raamatupidamise objekti (laiendatud

---

[12] Marx, Poliitilise ökonoomia arvustuseks, lk. 15.

sotsialistliku taastootmise protsess ta rahalistes väljendustes) arendatud definitsiooni anda järgmiselt:

Nõukogude raamatupidamise **objektiks on laiendatud sotsialistliku taastootmise plaanilised protsessid ja nende majanduslik alus — sotsialistlik omand. Raamatupidamine üldistab seda kõike ühtsa rahalise mõõduühiku abil ja väljendab seda üksikettevõtete** (asutiste ja organisatsioonide), **nende ühtumite, ministeeriumide ja teiste keskasutiste, majandusharude ja kogu rahvamajanduse ulatuses.**

Milline on **raamatupidamisühik,** mille all tuleb mõista sellist majandusühikut, mille piirides raamatupidamine omab tervikulist kuju?

On selge, et selliseks ühikuks raamatupidamises on ettevõte, asutis, organisatsioon. Igaüks neist on sotsialistliku ülesehituse juhtimise halduslikult eraldatud osa. Sellise halduslikku eraldamise üheks tunnuseks on **tervikulise arvestus- ja aruandmisorganisatsiooni** olemasolu ettevõttes, asutises või organisatsioonis.

Kuid niisugune arvepidamise tervikulisus on tervikulisus vaid halduslikult eraldatud ühiku seisukohalt. Edasiste kokkuvõttude ja üldistuste abil suubub esmase raamatupidamise andmestik sotsialistliku arvestuse üldisse jõesängi. Viimase kokkuvõtlikest andmeist kajastuvad ettevõtete, ühtumite (peavalitsuste ja trustide), üksikute ministeeriumide ja teiste keskasutiste, rahvamajanduse üksikharude ja külgede ja viimaks kogu NSVL rahvamajanduse ja sotsialistliku ülesehitustöö tegevus ja seisund.

Kuid vahetuks ühikuks raamatupidamises jääb ikkagi ettevõte, asutis, organisatsioon. Seda määrab meie plaanimise süsteem. Rahvamajandusplaan esitab ülesandeid üksikuile rahvamajanduse harudele, mis on koondatud ministeeriumide süsteemi. Need ülesanded jagatakse üksikute ettevõtete ja organisatsioonide vahel. Rahvamajandusplaani vahetu täitmine teostub seepärast neis viimastes. Ettevõtted ja organisatsioonid saavad plaaniülesandeid ja vastutavad nende täitmise eest. Raamatupidamine kontrollib plaani täitmist ja tema andmete alusel koostatakse aruanne plaani täitmise kohta. Nii teostub ettevõtteis arvestusliku vaatluse ja kontrolli tervikuline protsess ja ettevõte on arvestusühik, mis on kohustatud aru andma.

Arvestusühikut ei tohi vahetada arvestuses teostatava vaatluse ühikuga. Vaatlusühik on objekt, millist arvestusliku vaatluse protsess püüab kirjeldada. Raamatupidamine on pidev arvestus, mis kontrollib ja väljendab iga operatsiooni, iga üksikakti plaani täitmise käigus. Seepärast on raamatupidamise seisukohalt vaatlusühikuks just iga üksik operatsioon. Kuid need operatsioonid tuleb rühmitada teatud tunnuste järgi, millised annab plaani täitmise üksikute järkude või sotsiaalfondi üksikute liikide vaatlus.

2. RAAMATUPIDAMINE ETTEVÕTTEIS, ASUTISTES JA ORGANISATSIOONIDES.

Raamatupidamise objekti mõiste edasiseks täpsustamiseks, sõltuvuses NSVL rahvamajanduse kogu süsteemi struktuurist, võtame vaatluse alla raamatupidamise peamised rakenduspaigad.

Teame juba (vt. I ptk., § 3 ja § 4), et tootmise ja vahetuse seisukohalt teostatakse rahvamajandusplaan isemajandavais sotsialistlikes ettevõtteis ja organisatsioonides. Teame samuti, et need majanduspaigad on tervikulise rahvamajandusorganismi lahutamatud osad, olles samal ajal varanduslikult eraldatud ja tegutsedes plaani alusel ning isemajandamise põhimõttel.

Raamatupidamise haare on kõige laiem just nimelt neis ettevõtteis ja majandusorganisatsioonides.

Siin peab raamatupidamine väljendama kahte teineteisega seotud külge: ühelt poolt kõiki ringes olevaid vahendeid, mis plaani korras on antud ettevõttele või majandusorganisatsioonile, ja teiselt poolt — ühiskondliku tootmisfondi teatud osa paigutamise korda, s. o. samade vahendite moodustamise korda ja vormi ettevõttes ning ühes sellega ka nende plaanilist otstarvet.

Kummagi külje õigeks väljendamiseks tuleb neid moodustavaile osadele anda kindel klassifikatsioon. See klassifikatsioon peab lähtuma kategooriaist, mis on omased rahvamajandusele tervikuna. Ainult niisugusel juhul võib raamatupidamine esineda rahvamajandusliku arvestuse tervikulise süsteemi osana. Kuid samal ajal nõuavad isemajandamise põhimõte ja sotsialistlike ettevõtete ning majandusorganisatsioonide varanduslik iseseisvus sellesse klassifikatsiooni sääraste kategooriate paigutamist, mis on omased ainult ettevõtteile ja majandusorganisatsioonidele, s. o. tuletuvad viimaste organisatoorse struktuuri omapäradest rahvamajanduse üldsüsteemis.

Toome mõned näited.

Kõik masinad, ükskõik kus nad ka on, kuuluvad maa tootmisfondi ja on määratud tootmisala teenistusse. Kuid masinaehitustehases kuulub masin, mis on valmistatud ja määratud realiseerimiseks, kaubandusliku käibe alasse ja figureerib seal mitte „masinate", vaid „valmissaaduste" rubriigis. Klassifikatsiooni tunnuseks on siin eseme otstarve ja roll just teatud ettevõttes. Satub aga masin ettevõttesse, kus ta pannakse tööle töövahendina (-riistana), märgitakse ta juba „masinate" rubriiki.

Kogu meie rahvamajanduse sotsialistlike ettevõtete kogutoodang jagatakse kahte rühma: tootmisvahendid (nn. rühm „A"), mis realiseeritakse edasiseks kasutamiseks tootmises, ja tarbimisvahendid (rühm „B"), mis realiseeritakse elanikkonna otseste vajaduste rahuldamiseks.

Kokkukõlas sellega tuleb korraldada ka raamatupidamine.

Või teine näide.

Isemajandamise põhimõte nõuab ettevõtteilt rentaablust. Seepärast tuleb ettevõtte kasum kindlaks määrata kõikide tema operatsioonide ja aktsioonide alusel. Ettevõtteis esinevad kategooriad, mis tegelikult määravad kas kasumeid või kahjumeid nende rahvamajanduslikus tähenduses. Teisest küljest satuvad ettevõtte tuludesse ja kuludesse, mõjutades ka ettevõtte kasumi lõplikku kujunemist, nende sellised liigid (nagu näit. saadud või tasutud konventsionaaltrahvid jms.), mis moodustavad vaid vahendite ümberpaigutuse üksikute sotsialistlike ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide vahel. Seepärast raamatupidamise abil kindlakstehtud kasum on kasum ainult antud ettevõtte seisukohalt.

See kohustab ettevõtet või majandusorganisatsiooni oma raamatupidamises eristama reaalseid kasumeid ja kahjumeid, mis mõjutavad kogu rahva majanduslikku akumulatsiooni, ja kasumeid või kahjumeid ainult ettevõtte enda seisukohalt, s. t. on kasumeid või kahjumeid, mis on saadud vaid teiste sotsialistlike ettevõtete ja organisatsioonide arvel. Viimasel juhul toimub ainult vahendite ümberpaigutus rahvamajanduse piirides. Raamatupidamise teel kindlakstehtav kasum ei iseloomusta rahvamajandusliku akumulatsiooni õiget suurust ka sel põhjusel, et ettevõtte kasum määratakse kindlaks alles pärast seda, kui üks tema osa on juba riigile üle antud (näit. käibemaks).

Kuigi meie raamatupidamise praktika põhimõtteliselt erineb kapitalistliku raamatupidamise praktikast, pole ta siiski veel suutnud täielikult vabaneda tervest reast kodanlike majandus-„teooriate" iganenud jäänuseist ja mõjutusist. Täielik vabanemine neist oleks eriti tähtis majanduslike vahendite ja protsesside klassifikatsiooni moodustamisel. Üheks raamatupidamise meetodiks on rühmitamise meetod, mis on rajatud vahendite ja nende allikate (ka majanduslike protsesside) klassifitseerimisele ja mis võimaldab vastavate andmete kokkuvõtmist rahvamajanduslikus ulatuses. Kokkuvõttu on aga vaja ainult siis, kui ta on majanduslikult õige.

Igasugune alahindav suhtumine selle ala teoreetilistesse küsimustesse viib paratamatult raamatupidamise lahtikiskumisele rahvamajandusliku arvestuse süsteemist.

Siirdume nüüd **vahendite klassifitseerimisele sõltuvuses nende funktsionaalsest rollist** taastootmisprotsessis ja ettevõtte või majandusorganisatsiooni töös või **sõltuvuses nende mahutamise ja kasutamise korrast.**

Kõik ettevõtete ja organisatsioonide vahendid tuleb rühmitada järgmiselt:

1) vahendid ainelise tootmise sfääris,

2) vahendid käibe sfääris,

3) vahendid, mis on määratud teenuste tootmiseks, milliste kasulik efekt (tootmisprotsessis endas) langeb individuaalse tarbimise sfääri.

Nõukogude majanduslike ettevõtete varandusliku eraldumise tingimustes võib peale selle juhtuda, et osa neile antud vahendeist eraldatakse nende käibest vahendite ümberjaotamise korras. Kuid niisugune eraldamine ei vabasta ettevõtet vajadusest arvestada sääraseid **eraldatud vahendeid.** See tuleb sellest, et mõned eraldatud vahendeist võivad jälle saada ettevõtte käibesse tagasi tõmmatud; teised jällegi moodustavad ettevõttele teatud õigusi.

Vahendid tootmise sfääris jagunevad, nagu oli varem näidatud:

a) töövahendeiks (-riistadeks),

b) tööesemeiks.

Töövahendid jagunevad raamatupidamises järgmisteks liikideks: hooned ja ehitised, masinad, instrumendid, mitmesugune inventar, kapitaalkulutused reaks aastaiks (näit. maaparanduslikud ehitised, väetised mitmeaastase mõjuga jms.) jt. Kõik töövahendid tuleb liigitada ekspluateeritavaiks ja mitte-ekspluateeritavaiks.

Tööesemed jagunevad raamatupidamise seisukohalt sõltuvuses nende tehnilis-majanduslikest omadusist. Siia kuuluvad: a) toorained, s. o. sellised põhimaterjalid (näit. puuvill tekstiiltööstuses), mis siirduvad aineliselt tootesse, omandades niisuguse kuju, mis võimaldab nende tootmislikku või isiklikku tarbimist; b) abimaterjalid (näit. värvid jms.), mis tootmisprotsessis kas muudavad põhimaterjali kuju ja omadusi või (nagu näit. määreõli) abistavad tootmisprotsessi; c) kütteained (süsi, nafta, puit jms.), mis tootmisprotsessis töövahendite poolt ära tarvitatakse.

Kütteained eraldatakse abimaterjalide hulgast, silmas pidades nende erilist tähtsust meie rahvamajandusele.

Tööesemete hulka kuuluvad ka nn. pooltooted, s. o. materjalid, mis on juba töödeldud, kuid mis pole antud ettevõttes veel kõiki tootmisjärke läbi käinud.

Tootmissfääri kuulub ka nn. lõpetamata toodang, s. o. kõik töötlemisprotsessis olevad, kuid selle lõpetamatuse tõttu ikka veel tootmise alla kuuluvad esemed.

Need esemed asuvad kulgemisel kas toorainest pooltoote või pooltootest valmistoote suunas.

Vahendid käibe sfääris jagunevad järgmiselt:

1) käibe-esemed,
2) käibevahendid,
3) käivet teenindavad töövahendid,
4) arvlemised, mis tekivad ajutistest viivitustest raha saamises hangitud kaupade või materjalide ja osutatud teenuste eest.

Käibe-esemeiks on meie sotsialistlikes ettevõtteis ja organisatsioonides valmistatud ja realiseerimiseks määratud toodang.

Realiseerimisele määratud toodete kogumit nimetatakse tööstusettevõtete ladude raamatupidamises valmistoodeteks, kaubanduslikes ladudes ja kaubandusvõrgus — kaupadeks.

Käibevahendeiks on vahendid, mille abil toimub kaupade käive. Käibevahendiks on veel kaua, kuni kommunistliku ühiskonna esimese järgu lõpuni ja kuni tema astumiseni kõrgemasse järku — raha.

Nõukogude ettevõtteis võivad rahalised vahendid olla: ettevõtete kassades, majandite üksikute agentide vastutusel („aruandmisele kuuluvad summad"), Riigipangas (arvelduskonto, erikontod ja akreditiivid, erivahendite jooksvad kontod), riiklikes säästukassades (jooksvad kontod).

Käibe teenistuses olevate töövahendite hulka kuuluvad kaubandusliku otstarbega hooned (kaubalaod, kauplused jne.), neis asuv inventar jms.

Arvlemised, mis tekivad ajutistest makseviivitustest, loovad raamatupidamises deebitoride rühma (s. o. antud ettevõtte, asutise, organisatsiooni võlgnikud). Siin on meil tegemist alles lõpuleviimata käibeprotsessiga, s. o. ajutise viivitusega maksetes hangitud materjalide, kaupade või osutatud teenuste eest (teistele ettevõtetele, asutistele, organisatsioonidele).

Käibeprotsess tekitab kulusid, mida nimetatakse **käibekuludeks.** Valmistoodete (kaupade) realiseerimisel peab need kulud kaetama.

Teenuste tootmise vahendite hulka, milliste kasulik efekt läheb ettevõtte või organisatsiooni tööliste individuaalseks tarbimiseks, kuuluvad:

1) hooned, seadised ja ehitised elunemise või sotsiaalkultuurilise otstarbega, neis asuv inventar, seadistus jms.,
2) tooted vahetuks tarbimiseks.

Hoonete, seadiste ja ehitiste eraldamine, kui nad taotlevad elunemise või sotsiaalkultuurilisi sihte, on seletatav sellega, et seda liiki vara eraldatakse omaette rühma rahvamajanduslikus ulatuses. Nii näit. toob brošüür „20 aastat nõukogude võimu" andmeid NSVL tootmisfondidest omandivormide alusel. Seal on öeldud, et tootmisfondi kuuluvad:

„. . . põllumajanduslikud maad, kasutatavad metsad, **tootmishooned, -seadised ja -ehitised,** masinad, seadistus, tootev veoinventar, loomad, väetised, toorained, kütteained, materjalid ja saadused tootmise varustamiseks, seemned ja söödad.

Hooned, seadised ja ehitised elunemiseks või sotsiaalkultuurilise otstarbega pole tootmisfondi võetud" [13].

Klassifitseerimise tunnus on siin valitud kogu rahvamajandust silmas pidades. Üksiku ettevõtte suhtes kuuluvad kõik need hooned, seadised ja ehitised tema majandusliku tegevuse sfääri, tööstusettevõtete puhul näiteks tootmissfääri. Teenuste tootmine toimub seepärast samadel isemajandamise alustel kui materiaalne tootmine. Kõik teenuste tootmisega seotud kulud on raamatupidamise seisukohalt „muud väljaminekud tööjõu arvel" ja nad arvestatakse antud ettevõtte toodangu omakuludesse.

Eraldatud vahendid tekitavad muutusi vahendite paiknemise korras kas kogu rahvamajanduse või teatud süsteemi piirides (näit. tarbijateühingute osamaksed oma liitudele — vahendite ümberjaotamine tarbijateühingute süsteemis jms.).

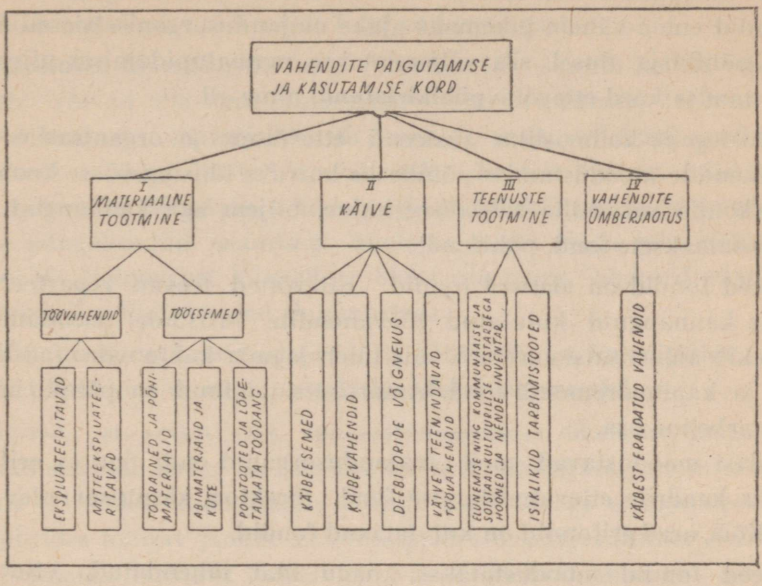
Vahel kantakse eraldatud vahendite rühma ka meie poolt käibevahendite rühma asetatud deebitoride võlgnevus. Viimane on siiski vaid käibeprotsessi lõpetamatuse tulemus, ilma et tal oleks midagi ühist varade vabatahtliku või sundusliku ümberjaotamisega. Nõukogude krediidisüsteemi tingimustes pole ettevõtted, asutised ja organisatsioonid õigustatud üksteisele krediiti andma ega või sel teel oma vahendeid ümber jaotada. Deebitoride võlgnevus võib meie oludes olla vaid õige lühiaegne.

Nii oleme läbi vaadanud kogu vahendite paigutamise ja kasutamise tulemuste arvestamise korra sel kujul, nagu ta peaks raamatupidamisest kajastuma.

Kõige öeldu alusel võib majanduslike vahendite klassifitseerimiseks üksikuis sotsialistlikes ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides vahen-

[13] 20 aastat nõukogude võimu, lk. 9.

dite funktsionaalse rolli ja nende kasutamise iseloomu ja tulemuste alusel plaani täitmise protsessis koostada järgmise skeemi:



Nüüd siirdume **vahendite moodustamise allikate klassifitseerimisele.** Töö ja Kaitse Nõukogu määrusega 23. juulist 1931 „isemajandamise kindlustamiseks, vahendite käibe kiirustamiseks tootmises ja vahetuses, majanduslike organisatsioonide ja ettevõtete manöövrivõime suurendamiseks ja huvi tugevdamiseks oma töö finantsiliste tulemuste vastu“ tehakse ettekirjutus „viia riiklikkude ühtumite, trustide ja teiste majanduslikkude organisatsioonide käibevahendite määrad kokkukõlla nende vahendite vajadusega selleks, et kindlustada minimaalsed toorainete, tootmis- ja abimaterjalide, kütteainete, pooltoodete, lõpetamata toodangu, valmistoodete ja kaupade varud kui ka mahutused järgnevate aastate arvel, mis on vajalikud tootmise, kaubavahetuse või ekspluateerimise kava täitmiseks nende poolt“.

Vahendite andmise kord on meie ettevõtteile ja organisatsioonidele järgmine:

1) vahendite kinnistamine ettevõttele;
2) ajutine (täiendav) vahendite andmine ettenähtud otstarbeks;
3) lühiaegne võlgnevus kreeditoridele;
4) ajutised kohustused, mis tekivad sotsiaalprodukti jagamisest;
5) jagamata kasum.

Vahendite kinnistamine järjekindlalt sotsialistlikku tüüpi ettevõtteile

sünnib selliste (nii põhi- kui ka käibe-) vahendite eraldamise kaudu üldriiklikust fondist.

Et niisugune eraldamine kinnistab majandusorganisatsioonile vahendid enam-vähem pikemaks ajaks majandusorganisatsiooni kinnitatud põhikirja alusel, siis väljendatakse raamatupidamises niisugune kinnistamise kord ettevõtte **põhikirjafondi** nime all.

Ühistegelik-kolhoosliku süsteemi ettevõtteis ja organisatsioonides on vahendite moodustamise põhiliseks korraks ühistegevusse koonduva elanikkonna vahendite sotsialiseerimine, hiljem aga kannangud tuludest (osamaksete fond, põhifond).

Need fondid on **alatised** fondid. Ettevõtted teevad reparteerimise korras kannanguid kulutatud töövahendite (-riistade) asendamiseks. Siit tekib amortisatsioonifond, mis tuleb jagada kahte ossa: taastamisfond ja kapitaalremondi-fond. Amortisatsioonifond on põhikirjafondi eriotstarbeline osa.

Edasi moodustavad meie majandusorganid endi juures **erifonde**, näiteks kaadrite ettevalmistamise fond, direktori käsutuses olev fond jms. Kõik need erifondid on kulutatavad fondid.

Need fondid moodustatakse, nagu ülal tähendatud, ettevõttes, organisatsioonis või asutises endas. Järelikult, väljendades erifondide moodustamist, väljendab raamatupidamine ühtlasi sellega ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides toimuvaid sunduslikke mahaarvamisi sotsiaalproduktist.

Peale erifondide võivad meie majandusorganisatsioonid endi juures moodustada ka nn. **reserve** (tagamisreserv, vaieldavate võlgade reserv) — ka siin väljendub raamatupidamises sotsiaalprodukti osa jaotus vajalike mahaarvamiste teel.

Vahendite kinnistamine ettevõtteile võib teostuda finantseerimise teel eelarvest (järjekindlalt sotsialistlikku tüüpi ettevõtteile), kusjuures finantseerimissumma võrra hiljem suurendatakse põhikirjafondi.

Vahendite kujundamise järgmiseks allikaks on **vahendite täiendav saamine**, millist põhjustab ajutine vajadus käibevahendite suurendamiseks üle plaanis ettenähtud normi, kuna viimane on mõeldud vaid minimaalsete vajaduste rahuldamiseks. Siia kuulub kindla, plaanis ettenähtud eesmärgiga (näiteks materjalide või kaupade hooaegne kuhjumine, lõpetamata toodangu krediidistamine, nn. teelolevad summad jms.) pangakrediit.

Selline Riigipanga poolt antav krediit on lühiaegne, tagasimakstav ja ainult teatud kindlaks otstarbeks kasutatav.

Selle kõrval teostatakse (eripankade poolt) ka pikaajalist krediidistamist põhivahendeisse mahutamiseks. Niisugune tagasimakstav pikaajaline krediidistamine toimub näiteks tarbijate ühistegevuses, mille organisatsioonid saavad krediiti Kaubanduspangast.

Kohustused kreeditoride vastu (kreeditorid — need, kellele ettevõte võlgneb) võivad olla vaid lühiaegsed. Need kohustused tekivad selle tõttu, et kaupade, materjalide või teenuste saamisest kuni nende eest tasumiseni möödub teatud ajavahemik. Neid kohustusi käsitatakse sageli vahendite täiendava saamisena ja asetatakse nad seetõttu plaanikohase pangakrediidi saamisega ühele tasemele. Nagu juba näitasime deebitoride võlgnevust käsitelles, oleks niisugune olukord vastuolus nõukogude krediidisüsteemi tingimustega.

Nüüd siirdume **kohustustele** (s. t. põhiliselt ka kreeditoride, kuid teist liiki kreeditoride vastu) **sotsiaalprodukti jaotuse alal.**

Nägime, et sotsialistlik taastootmisprotsess üksikuis majanduspaikades sisaldab endas ka sotsiaalprodukti mõningase jaotamise kulutatavate erifondide moodustamise näol. Kuid sellega ei lõpe veel ettevõtte piirides toimuv jaotus. Ettevõte peab sotsiaalproduktist eraldama oma töötajatele tasutava töötasu näol nende **individuaalse osa.** Arvestatud, kuid kuni väljamaksmise tähtaja saabumiseni alles tasumata töötasu on ettevõtte kohustus tööliste ja teenistujate vastu. Siit tekkiv kohustus töötasu väljamaksmiseks tuletub ettevõtte kohustusest sotsiaalprodukti jagamise alal.

Edasi eraldatakse sotsiaalproduktist teatud osa töötajate **kollektiivsete vajaduste** rahuldamiseks selle osa kannangu näol sotsiaalkindlustuse organitele (kindlustuskassadele), ametiühingute organisatsioonidele ja üldse „vajaduste ühiseks rahuldamiseks". Seoses niisuguste kohustustega tähendavad arvestatud, kuid alles üleandmata summad ühtlasi eri liiki kreeditoride tekkimist sotsiaalprodukti jaotuse protsessis. Vahe esimest liiki kohustustega võrreldes seisneb vaid selles, et esimene jaotus teostub ettevõttes, asutises või organisatsioonis endas, kuna teist liiki jaotus toimub neis ainult oma algastmes. Kannangute edasine kasutamine ei esine enam ettevõtte raamatupidamises, sest see toimub väljaspool ettevõtet. Kuid raamatupidamine jätkub sealgi.

Sotsiaalprodukti jaotuse korras siirdakse teatud osa ettevõtte kasumist **riigi eelarvesse.** Sel alal arvestatud, kuid alles tasumata summad tekitavad kohustusi Rahandusministeeriumi organite vastu. Riigi eelarvesse siirdavate summade edasine kasutamine toimub samuti väljaspool ettevõtte piire, kuid riigieelarve raamatupidamine nende summade

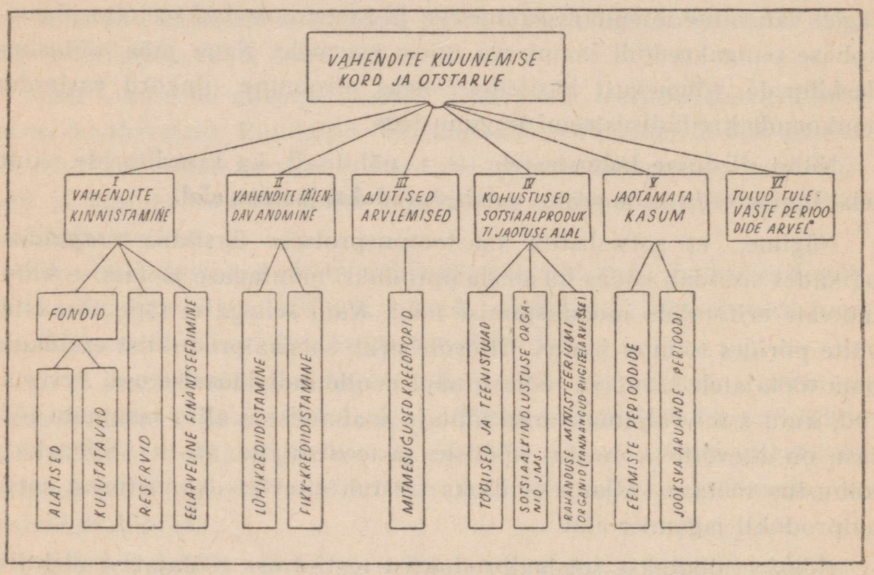
arvestamise alal jätkub Rahandusministeeriumi organeis ja Riigipangas.

Jaotuskohustused tuleb raamatupidamises järelikult liigitada kohustusteks:

a) tööliste ja teenistujate vastu,

b) sotsiaalkindlustuse jt. organite vastu,

c) Rahandusministeeriumi organite vastu.



Lõpuks mõjutab vahendite kujunemist ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides ka **jagamata kasumi** vahestine olemasolu:

a) eelmistest aruandeperioodidest,

b) jooksvast aruandeperioodist.

Selle kõrval tekivad tulud järgnevate aruandeperioodide arvel.

Vahendite moodustamise korda võib kujutada ülaltoodud skeemil.

Ettevõtteis, organisatsioonides ja asutistes võivad raamatupidamise esemesse kuuluda ka ajuti nende juures asuvad, kuid nendele mittekuuluvad väärtused (näiteks renditud hooned ja ehitised, hoiule võetud väärtused, võõrad töötlemiseks võetud materjalid jms.), tingimuslikud õigused ja kohustused (näiteks saadud või antud lisakohustused laenude suhtes jne.).

Seepärast tuleb vahendite paigutamise ja kasutamise klassifikatsiooni lisada ettevõttes ajuti asuvad väärtused ja tingimuslikud õigused,

ning vahendite kujunemise ja üleandmise klassifikatsiooni — kohustused nende väärtuste suhtes ja tingimuslikud kohustused.

Seda viimast jaotust me pole eri rubriigina oma skeemi võtnud, sest siin on võetud aluseks mitte majanduslik, vaid organisatsioonilis-juriidiline tunnus.

Üksikute ettevõtete, organisatsioonide ja asutiste raamatupidamise erilisus seisneb selles, et ta väljendab ettevõtte majandusliku seisundi arengut kahest küljest — ühelt poolt vahendeid nende mahutamise ja kasutamise korras, teiselt poolt vahendite üleandmise ja moodustamise korda ja vorme. Seeläbi kindlustatakse tootmise, jaotuse ja vahetuse protsesside ja kõigi nende juurde kuuluvate omavahel seotud momentide väljendamine ja kontrollimine raamatupidamises.

Plaani täitmise protsess koosneb reast erisugustest operatsioonidest (näiteks tööstusettevõtete juures — materjalide ost või kokkuost, nende üleandmine tootmisse, töötasu arvestamine ja väljamaksmine, toodete käitisest väljalaskmine, nende realiseerimine jne.). Kõik need operatsioonid mõjutavad vahendite koostist ja paiknemist, nende kujunemise allikaid või üleandmise vorme. Tekib vastastikune seos taastootmisprotsessi ja üksikute ettevõtete, organisatsioonide ning asutiste seisundi vahel. Ja lõppude lõpuks väljendab ja kontrollib raamatupidamine laiendatud sotsialistlikku taastootmisprotsessi kogu tema ühtsuses ja katkestamatus tervikluses.

Nii väljenduvad raamatupidamises kõik meie sotsialistlikes ettevõtteis ja majandusorganisatsioonides teostatava taastootmisprotsessi üksikastmed nende omavahelises seoses ja ühtsuses. Olles juba esitanud vahendite mahutamise ja kasutamise ning nende kujunemise korra ja otstarbelise sihituse skeemid, anname nüüd (lk. 44) ettevõtete ja majandusorganisatsioonide raamatupidamises väljenduvate üksikute taastootmisprotsessi järkude skeemi.

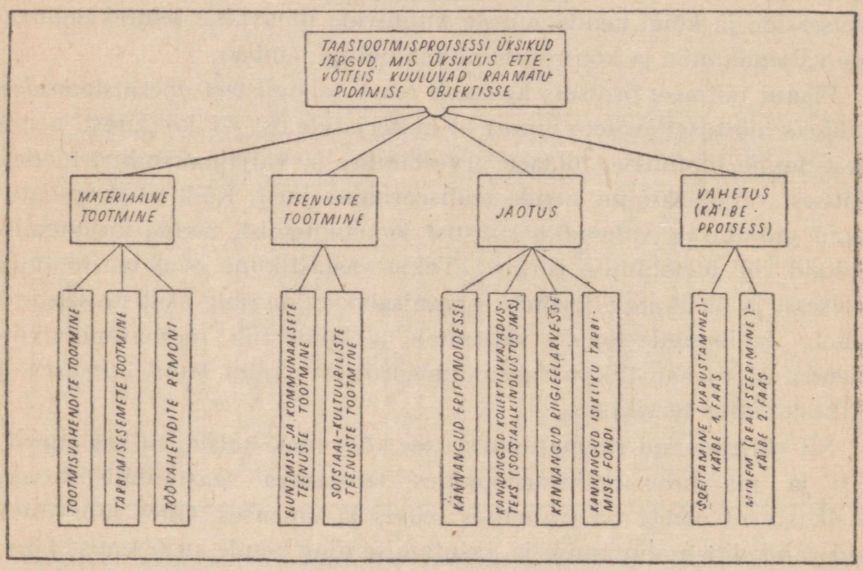
* * *

Võttes edasi käsile ettevõtted ja organisatsioonid, mis toodavad teenuseid (teatrid, ravilad, juukselõikamistöökojad, saunad jms.), siis kuuluvad seal raamatupidamise esemesse vahendid, mis teenindavad vastavat tootmist, kui ka teenuste tootmise protsess ise tema rahalistes kulutustes ja kulutuste asendamises. Arusaadavalt pole neis ettevõtteis täiesti erandatud ka ainelise tootmise protsessi esinemise võimalused (näiteks hoonete ehitamine, nende remont jms.).

Elamutefondi valitsevais organisatsioonides on raamatupidamise põhiobjektiks see fond ja tema ekspluateerimine.

Nagu nägime, eraldavad ettevõtted osa sotsiaalproduktist töötajate kollektiivsete vajaduste rahuldamiseks. Eraldatav osa kuulub edasi juba sotsiaalkindlustuse organite, ametiühingute jt. raamatupidamise alla; siin pole raamatupidamise esemeks mitte enam jaotuse algjärk, vaid vahendite kasutamise edasine käik.

Just samuti Rahandusministeeriumi, eelarveliste asutiste jne. raamatupidamises väljendatakse ja kontrollitakse kogu riiklikku eelarvet (ühes arvatud ka kohalikud eelarved), kui ka tema üksikosi. Siin saame raamatupidamiselt kõik andmed sotsiaalprodukti kasuta-



mise kohta sotsialistlikuks ülesehituseks, riigi kaitsevõimsuse tugevdamiseks, töötajate ainelise ja kultuurilise taseme tõstmiseks, üldriiklike varude loomiseks jms.

Riigieelarve ja ta rahalise täitmise arvestuses (Riigipangas) esineb raamatupidamine kui kokkuvõtlik arvestus, olles otseselt lülitatud rahvamajandusliku arvestuse ühtsasse süsteemi.

Kõigi riiklike rahaliste vahendite koondamise ja sellele järgneva ümberjaotamise arvestus, millist teostavad Rahandusministeeriumi organid, Riigipank ja eripangad, omab tähtsust kui kontroll kõigi nõukogude võimu finantsiliste määruste täitmise ja antud vahendite otstarbeka kasutamise üle.

Kui kapitalismi tingimustes pangad loovad vaid üldise arvepidamise ja tootmisvahendite jaotuse vormi, siis meie Riigipank on tõeliselt

üldise arvepidamise ja üldriiklike vahendite kui terviku üldise jaotuse organ.

Riigieelarve täitmise arvestuse kõrval on NSVL Riigipanga raamatupidamisel rida niisuguseid objekte, kus arvestus esineb jällegi kokkuvõtlikuna rahvamajanduslíku arvestuse süsteemis. Siia kuuluvad näiteks Riigipanga poolt teostatav kontroll riigi kogu rahakäibe üle, rahaliste vahendite jaotus üksikute majandusharude (ja ettevõtete) kaupa arvelduskontode kaudu, rahvamajanduse üksikute harude (ja ettevõtete) täiendava krediidistamise määrad ja areng.

Vahendite paigutamise ja kasutamise kord, samuti ka nende moodustamise ja üleandmise kord üksikuile ettevõtteile ja organisatsioonidele on meie poolt esitatud isemajandavatele tööstusettevõtetele sobival avardatud kujul. Sama kuju on rakendatav ka riiklikele põllumajandusettevõtteile ja organisatsioonidele (sovhoosidele). Riiklikel kaubandusettevõtteil (kui nad ei tegele tootvalt) puuduksid vahendite sama kujunemise korra juures ainelise tootmise sfääri kuuluvad vahendid.

Eelarvelistes asutistes on vahendite moodustamise algvormiks eelarvelised assigneeringud, kuna vahendite kasutamise põhivormiks on eelarvelised kulutused kokkukõlas assigneeringute otstarbega. Mõnedel eelarvelistel asutistel on ka tootvat tegevust (näit. masina-traktorijaamad), järelikult toimub neil ka vahendite mahutamine kokkukõlas selle tegevusega.

Riigipangas toimub vahendite kinnistamise kõrval põhikirja- ja teiste fondide kujul vahendite täiendav nõutamine peamiselt kõigi ettevõtete, organisatsioonide ja asutiste vabade rahavahendite koondamisega Riigipanga arvelduskontodesse ja jooksvatesse kontodesse. Nende vahendite mahutamine toimub peamiselt sotsialistlike majandusorganisatsioonide lühiaegse krediidistamisena.

* *
*

Sellest, et laiendatud sotsialistlik taastootmine on arvestusest mitmepalgeliselt haaratud, selgub arvestuse tähtsus rahvamajanduslíku plaani teostamise kontrollimisel ja tema roll võimsa kontrollivahendina töölisklassi diktatuuri käes. Erinedes kapitalistlikust raamatupidamisest, mis on suletud üksiku eraettevõtte raamidesse ja toimub äri- ja tootmissaladuse katte all, on meie raamatupidamine arvestus, mis mitte üksnes annab materjali hilisemaks töötlemiseks ja kokkuvõtuks, vaid täidab ka ise kokkuvõtliku rahvamajanduslíku arvestuse funktsioone.

Raamatupidamise niisugune roll on võimalik ainult sotsialistliku riigi ja sotsialistliku majandussüsteemi tingimustes, kus tootmisvahendid kuuluvad ühiskonnale ja kus taotletakse ühiskondliku jõukuse tõstmist, töötajate majandusliku ja kultuurilise taseme järjekindlat parandamist, NSVL sõltumatuse ja ta kaitsevõime tugevdamist.

Tänu sellele on meie raamatupidamine suuteline tõesti aktiivselt mõju avaldama plaani teostamise käigule mitte üksnes üksikuis majanduspaikades, vaid kogu rahvamajanduse süsteemis tervikuna. Riigipank koondab enda juurde ettevõtete, organisatsioonide ja asutiste kõik rahalised vahendid. Teisest küljest teostab Riigipank plaanikohast krediidistamist kindla kava järgi ja kindlate nõuete kohaselt nendesamade ettevõtete, organisatsioonide ja asutiste vahel. Seeläbi avaldatakse plaanikohast mõju sotsialistliku taastootmise käigule, reguleerides erinevaid rahvamajanduse harusid ja nende piirides ka üksikuid ettevõtteid. Sellele plaanilisele reguleerimisele aitab kaasa ka raamatupidamine, väljendades ettevõtete endi vahendite kui ka neile antud krediidi liikumist. Selles oma **uues rollis** omab sotsialistliku ühiskonna raamatupidamine erandlikult suurt tähtsust. Arvestuse uuest tähendusest sotsialistliku majanduse tingimustes kirjutas juba K. Marx:

„. . . kapitalistliku tootmisviisi hävimisel, kuid ühiskondliku tootmise säilimisel jääb väärtuse määramine endiselt valitsema selles mõttes, et tööaja reguleerimine ja ühiskondliku töö jaotus tootmise eri harude vahel, lõpuks, kõike seda haarav raamatupidamine kujunevad olulisemaks kui kunagi varem“ [14].

Kõigest ülaltoodust on näha, kui avar on raamatupidamise rakendusala. Samuti on näha, esiteks, et raamatupidamine etendab plaani täitmise vahetu, esmase arvestuse osa rahvamajanduse üksikutes lülides, ja teiseks, et ühtsa rahvamajandusliku arvestuse osana ei jää raamatupidamine suletuks nende lülide raamidesse. Ta andmestiku kokkuvõtmine ja üldistamine toimub nii rahvamajanduse üksikute harude kui ka kogu rahvamajanduse kui terviku ulatuses. See vajutab teatud pitseri kõigile neile meetodeile, mille abil raamatupidamine teostab mõlemad temale püstitatud ülesanded.

---

[14] Marx, Kapital, III k., 2. osa, lk. 388.

III peatükk.

RAAMATUPIDAMISE PÕHIVÕTTED (MEETODID).

1. ÜLDMÕISTED.

Raamatupidamises rakendatakse tema ülesannete täitmiseks tuntud võtteid ja vahendeid, millede vastastikku seotud kogum moodustab selle arvestusliigi meetodi. Selle meetodi abil teostub vaatlus ja kontroll majandi seisundi ja rahvamajandusliku plaani täitmise üle ja saadakse kõik selleks vajalikud näitajad.

Iga arvestusliigi, arusaadavalt kaasa arvatud ka raamatupidamise selliseks meetodiks on teatavasse süsteemi viidud objekti **arvuline väljendamine.**

Raamatupidamise meetodi väline külg, nimelt raamatupidamine kui arvuline väljendus, jääb kõikjal muutmatuks. Ent kord muutub arvestuse objekt, kord muutuvad arvestuse eesmärgid ja ülesanded ning vastavalt peab muutuma ka meetodi kasutamise süsteem, ilmutades oma spetsiifilisi külgi, mis on omased ainult teatavale ühiskondlikule korrale, s. o. meil — sotsialistlikule korrale.

Arvestuse meetodi süsteemimine eeldab teatavate elementide läbitöötamist, milledest ta koosneb (neid osiseid võib nimetada samuti „arvestusmeetodiks"), nende vastastikuse seose ja nõukogude majanduse ja organisatsiooni nõuetest olenevuse kindlakstegemist.

Raamatupidamise meetodi **esimeseks osiseks on bilansilise üldistuse** meetod.

Bilansiks (võrdsus, tasakaal) nimetatakse vastastikku seotud näitajate süsteemi, mille aluseks peab olema teatav võrdsus, mis seob need näitajad ühtsaks tervikuks. Bilansimeetod, s. o. ühesuuruste vastastikku seotud näitajate süsteemi rakendamine on tingitud sellest olundist, milles asuvad meie ettevõtted ja organisatsioonid sotsialistliku majanduse üldsüsteemis. Me oleme korduvalt osutanud sellele, et nad

on ainult üksikud lülid ühtsa rahvamajanduse juhtimises ja et kogu ühiskondlik tootmisfond on nende tööplaanile vastavalt ümberjaotatult nende vahetus käsutuses. Sellest tekib vajadus väljendada majandi varanduslikku seisundit kahesuguses läbilõikes — kõigi üleantud vahendite paigutuse läbilõikes ja samade vahendite majandile andmise korra läbilõikes, mis määrab ka nende plaani-eesmärgi. Seda saavutatakse bilansi koostamise teel, milles antakse vastastikuses seoses ühelt poolt vahendite paigutuse näitajad ja teiselt poolt nendega ühesuurused näitajad samade vahendite moodustamise korra kohta. Bilansimeetod nõuab raamatupidamise (jooksva arvestuse) osas kahekordse kirjenduse meetodi (millest saame teada hiljem) rakendamist. Bilansiline üldistus ja temast tuletuv kahekordse kirjenduse meetod on kesksed ja raamatupidamise iseloomustusele määravad. Ja seepärast olekski õigem nimetada raamatupidamist (selles osas, mille teooriat käsitletakse käesolevas raamatus) „bilansiliseks arvestuseks".

Nimetus „raamatupidamine" (raamatute pidamine) on ajalooliselt seotud selle arvestusliigi teatava tehnikaga, mida nüüd on täiendatud uute, majandusliku progressi käigus väljatöötatud arvestusvahenditega. Raamatupidamine õieti jaguneb kaheks liigiks. Esimene liik — „lihtraamatupidamine" — ei kasuta bilansilist üldistust ja kahekordse kirjenduse meetodit ning kujutab endast rahaliste ja materiaalsete vahendite ja arvelduste liikumise lihtsamat registrimist. Vähemates majandites võimaldab säärane lihtraamatupidamine saada kõik majandi õigeks juhtimiseks vajalikud andmed. Ta ei nõua arvestustöötajailt kõrget kvalifikatsiooni. Tema kasutamine näit. kontrolli või revisjoni otstarbeks on igale kirjaoskajale kodanikule jõukohane. Seepärast kasutatakse lihtraamatupidamist paljudes vähemates majandites. NSVL Rahvakomissaride Nõukogu määrusega on lihtraamatupidamine kehtestatud vähemates ja keskmistes kolhoosides. Raamatupidamise teist liiki — arvestust bilansi ja kahekordse kirjenduse meetodi rakendamisel — tuleks nimetada, kooskõlas ta põhimeetodiga, „bilansiliseks arvestuseks". Just selle arvestusliigi teooriat käsitleme siin.

Raamatupidamise meetodi **teiseks osiseks** on **kontode süsteemi** kui eriliste arvestuspositsioonide rakendamine, mis annab majanduslikkude vahendite ja protsesside õige süstematiseeringu ning väljendab neid varem mainitud kahekordse kirjenduse abil, jaotatult ja vastastikku seotult. Seda saavutatakse raamatupidamises erilise kontode süsteemi rakendamisel, mis annab kõigi vahendite, nende allikate ja kõigi majandusprotsesside liigenduse ja edasises väljendab seda kõike

ühtluses, tervikluses, vastastikuses seoses ja koostoimumises. Raamatupidamise kontode süsteem sisaldab sünteetilise arvestuse kontosid, milledes enam või vähem rühmitatult väljendatakse kogu protsess üldistatud kujul vastastikuses seoses ja ainult (käesolevas etapis) rahalises väljenduses. Sünteetiliste kontode edasisel liigendamisel saadakse analüütilised kontod, kus rööbiti rahalise mõõtjaga rakendatakse ka naturaalmõõtjaid ning kus peetakse varanduslikkude vahendite, nende moodustamise allikate ja majandusprotsessi iga üksiku osa kohta **jaotatud** arvestust.

Bilansiline üldistus ja kontode süsteem määravad raamatupidamise meetodi kui esmase, vahetult üksikutes ettevõtetes, asutistes ja organisatsioonides teostuva arvestuse iseloomustavad jooned. Kuid nagu me teame, ei piirdu raamatupidamine üksiku majandi raamidega, vaid hõlmab üksikute ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide üldistatud andmete alusel terveid majandusharusid ja kogu rahvamajandust tervikuna.

Seepärast on raamatupidamise meetodi **kolmandaks osiseks kokkuvõttude meetod.** Need kokkuvõtud tulenevad iseseisvaiks arvestusühikuiks eraldatud suurmajandite üksikute osade arvestusandmete üldistamise vajadusest, vajadusest kokku võtta arvestusandmeid ministeeriumide, muude keskasutiste, üksikute majandusharude ja kogu rahvamajanduse piirides. Tänu selle meetodi rakendamisele, mis nõuab oma viimasel astmel suurt analüütilist tööd, suubuvad raamatupidamise andmed sotsialistliku arvestussüsteemi ühtlasse jõesängi.

Seega on raamatupidamise meetodi põhi- ja keskseteks osisteks:

1) majandi seisundit ja kogu ta tegevust väljendavate arvestusandmete bilansiline üldistus;

2) kõigi majanduslikkude operatsioonide vastastikku seotud väljendamine kontodes (sünteetilises arvestuses) kahekordse kirjenduse meetodi rakendamisel ühes detaileerimisega analüütilises arvestuses;

3) arvestusandmete kokkuvõtud kuni kogu rahvamajanduse ulatuses.

Rööbiti raamatupidamise meetodi nende kolme osisega kuuluvad ta teostamise organisatoorsete eelduste hulka kõigi operatsioonide kohuslik dokumentatsioon ja varandusliku kompleksi perioodiline loendus, mida teostatakse inventeerimise teel. Seepärast kuuluvad raamatupidamise meetodi osiste hulka dokumentatsioon ja inventuur.

Sotsialistlik kord, mis põhineb tootmisriistade ja -vahendite ühiskondlikul omandusel ning nõuab majandi plaanipärast juhtimist, pole

mõeldav rangeima kontrollita mitte ainult plaani täitmise üle tervikuna ja üksikutes osades, vaid ka iga majandusliku operatsiooni, iga majandusliku tegevuse üle. Siit tekib raamatupidamise korraldamisel kõigi majanduslikkude operatsioonide dokumentimise nõue. Iga operatsiooni, iga korralduse, iga tegevuse dokumentatsioon on majandi õige juhtimise tingimuseta nõue. Ja sotsialistliku arvestuse töötaja pole ainult teostuva registreerija, vaid eelkõige riiklik kontrolör, kes on kohustatud jälgima majandusliku tegevuse õigsust ja seaduslikkust. Dokumentatsioon on niisuguse õigsuse ja seaduslikkuse kontrolli vahend. Dokumentatsioon võib eelneda või järgneda operatsiooni teostamisele, kuid ta peab alati eelnema teostatud operatsiooni kirjendamisele arvutuses. Dokumentatsioonil on veel see tähtsus, et ta annab reguleerivaile ja juhtivaile organeile võimaluse kontrollida ja revideerida ettevõtte, asutise või organisatsiooni tegevust mitte ainult selle õigsuse, vaid ka arvutuse õige korralduse seisukohalt.

Öeldust järgneb, et nõukogude raamatupidamises tema meetodi rakendamise üheks vajalikuks eelduseks peab olema kõigi majanduslikkude operatsioonide dokumentatsioon. Arvestuse jaoks täidab ta materjali kogumise funktsiooni järgneva arvestusliku töötlemise jaoks.

Dokumentatsiooniga peab kaasnema kõigi majanduslikkude operatsioonide mõõtmine nende kogusliku väljendamise teel (kohuslikult) rahalises hindes. Kujutades endast majanduslikkude operatsioonide registrimise esmast vormi, teostab dokumentatsioon üheaegselt nende teatavat süsteemimist, s. o. kogumist rühmadesse vastavalt majandusprotsesside majanduslikule klassifikatsioonile.

Siirdume nüüd inventeerimisele. Purgiva vaatluse kõrval kõigi majandusprotsesside üle on raamatupidamises vajalik perioodiliselt, arvestusandmete täpsustamise ja mõningatel juhtudel parandamise eesmärgil teostada varanduslikkude vahendite kogu kompleksi (mõnikord mõne selle osa) loendamist inventeerimise teel, s. o. materiaalsete ja rahaliste (kassades) vahendite märkimist nende naturaalse kontrolli alusel, arvelduste puhul — dokumentaalse kontrolli ja vastastikuse kokkukõlastamise alusel. Inventuur ettevõtte tegevuse alustamisel omab dokumentaalset materjali kirjendusteks arvestuses. Samasugust materjali saadakse ka järgnevatel inventuuridel kirjendite parandamiseks, kui nad lähevad lahku inventuuri näitajatest.

2. BILANSS MAJANDI SEISUNDI ANDMETE ÜLDISTAMISE MEETODINA.

Kõige tähtsamaks ja keskseks võtteks, mida rakendatakse raamatupidamises, on teatud ettevõtte, asutise või organisatsiooni vahendite kogumi ja nende moodustamise allikate kohta käivate andmete **bilansiline üldistus.**

See raamatupidamise meetodi külg on, nagu me hiljem näeme, seepärast keskse ja põhilise tähtsusega, et ta avaldab mõju peaaegu kõikidele raamatupidamises rakendatavaile võtetele. Seetõttu raamatupidamise meetodit tervikuna nimetatakse **bilansiliseks meetodiks.**

Sõna „bilanss" tähendab võrdsust, tasakaalu. Bilansilise üldistuse väliseks näitajaks on mingisuguse kahe osa tasakaalustamine.

Nõukogude raamatupidamise objektiks sotsialistlikes ettevõtteis, organisatsioonides ning asutistes on, nagu varem juba mainitud, ühelt poolt majandusvahendite kogum ja teiselt poolt — samade vahendite moodustamise kord. Järelikult, raamatupidamise objekt ise määrab need kaks poolt, mida peab üldistatama raamatupidamise abil. See üldistus antakse tehniliselt erilise arvestusdokumendina, kus ühelt poolt näidatakse vahendite paigutuse ning kasutamise korda ja teiselt poolt — nende moodustamise korda ning plaanilist otstarvet. Need mõlemad pooled on rahalises väljenduses alati võrdsed, balansseeritud.

Esitame selle üldistuse kahepoolse tabeli kujul (esialgu summadeta) (vt. lk. 52).

Siin me saame **majandi seisundi andmete üldistuse meetodi** ja ühtlasi ka säärase **üldistuse vormi.** See üldistusmeetod on lähtekohaks kogu raamatupidamise süsteemi kujundamisel. Majandi seisundi andmeid üldistavat raamatupidamisdokumenti ennast nimetatakse **bilansiks.**

Bilansi kui üldistusmeetodi ülalnäidatud ülesehitus on tingitud nõukogude majandusest, s. o. sotsialistliku majandussüsteemi organisatsioonilisest struktuurist, kus terve ühiskondlik tootmisfond jaotub üksikute ettevõtete, organisatsioonide ja asutiste vahel, jäädes seejuures siiski ühtsaks tervikuks. Meie ettevõtete, organisatsioonide ning asutiste osa rahvamajanduse süsteemis, nende varanduslik ja juriidiline eraldumine, mille juures säilib nende ühtsus, nende osa rahvamajanduse juhtimise üksikute lülidena — kõik see nõuabki just tähendatud kahe rahalises väljenduses vastastikku tasakaalustuva momendi väljendumist arvestuses: üheks momendiks on vahendite paigutamise ning rakendamise kord ja teiseks nii nende moodustamise ja kasutamiseks andmise kord kui ka plaaniline otstarve.

Vahendite paigutus ning kasutus.	Vahendite moodustamise kord ja vorm ning nende plaaniline otstarve.
I. Vahendid tootmise sfääris. a) töövahendid, b) tööesemed, c) lõpetamata toodang.	I. Majandusorganile kinnistatud vahendid. Üldfondid. Erifondid ja -varud. Eelarveline finantseerimine.
II. Vahendid käibe sfääris. Kaubad. Rahalised vahendid. Arvlemised (deebitorid). Kaubanduslikud hooned ning ehitised. Nendes olev inventar.	II. Ajutiseks kasutamiseks antud vahendid. Laenud.
III. Vahendid elunemis- ja sotsiaalkultuurilisteks otstarveteks. Elamud. Hooned elunemis-kultuurilisteks otstarveteks (ning neis olev inventar).	III. Mitmesugused kreeditorid.
IV. Eraldatud vahendid.	IV. Kohustused jaotuse alal. Töölised ja teenistujad. Sotsiaalkindlustuse organid jms. Rahandusministeeriumi organid.
V. Kulud ja kahjumid. Eelmiste aastate eest. Aruandeperioodi. Järgnevate perioodide plaani arvel.	V. Kasumid ja tulud. Eelmiste aastate eest. Aruandeperioodi. Järgnevate perioodide.
Kokku:	Kokku:

Bilanss arvestusdokumendina antakse tavaliselt kahepoolse tabeli kujul. Kuid asja olemus ei seisne selles vormis (bilanssi võib anda ka järjestatuna), vaid vahendite paigutuse vastastamises nende moodustamise allikatele. Raamatupidamise terminoloogias tarvitatakse sõnade „vahendite paigutus jne." asemel terminit „aktiva" ning sõnade „moodustamise kord jne." asemel terminit „passiva".

Nüüd anname riikliku tööstusettevõtte bilansi väikese näite summadega (tuh. rbl.) (vt. lk. 53).

Niiviisi nõukogude ettevõtte bilanss kujutab endast **arvestusdokumenti, milles üldistatakse ühtsas** (antud etapil — rahalises) **mõõtjas andmed ettevõtte vahendite** (aktiva) **ning nende moodustamise korra** (passiva) **kohta.**

Aktiva kujutab endast rahaliste näitajate süsteemi majanduslike vahendite kohta, liigitatult koostise ning funktsioonide järgi, passiva aga — näitajate süsteemi vahendite allikate kohta, liigitatult nende moodustamise vormide ning otstarbe järgi.

Bilanss

Aktiva		Passiva	
I. Vahendid tootmise sfääris.		I. Majandusorganile kinnistatud vahendid.	
1. Töövahendid.		Põhikirjafond	15 540
Tööstushooned	12 700	Eelarveline finantseerimine	400
Masinad	1 345		
2. Tööesemed.		II. Ajutiseks kasutamiseks antud vahendid.	
Toorained ja põhimaterjalid	615		
Abimaterjalid	80	Lühilaenud Riigipangast	350
Küte	40		
II. Vahendid käibe sfääris.		III. Kreeditorid.	
Valmistooted	820	Hankijad	120
Arvelduskonto	205		
Kassa	10	IV. Kohustused jaotuse alal.	
Ostjad	95		
Kaubandushooned	350	Töölised ja teenistujad	40
Majanduslik inventar	75	Rahandusministeerium	60
III. Vahendid elunemis- ja sotsiaalkultuurilisteks otstarveteks.		V. Jaotamata kasum	380
Elamud, nende seadistus ning inventar	400		
V. Eraldatud vahendid.			
Rahandusministeerium kasumitest kannangute alal	155		
	16 890		16 890

Edaspidi näeme, et bilanss annab mitte ainult ettevõtte vahendite seisundi ja nende moodustamise korra andmete üldistust, vaid üldistab ka kõik arvestusandmed, s. t. annab kõikide majandusprotsesside üldistatud väljenduse (käibebilanss).

Terve vahendite kogumi ning nende vahendite moodustamise korra üldistatud väljendus bilansis võimaldab näitliku ülevaate saamist majandi seisundi kohta, selle kõrval **väljendab ta seoseid vahendite paigutuse ning nende otstarbe vahel vastavalt nende moodustamise korrale,** näidates ühtlasi aktiva ja passiva üksikute osade erikaalu

nende üldises massis. See kõik teeb õigesti koostatud bilansi suure analüütilise tähtsusega dokumendiks.

Ka kapitalistlik raamatupidamine kasutab bilansilise üldistuse meetodit. Kuid kapitalistliku bilansi sisu on hoopis erinev, sest seal väljendab raamatupidamine eraomandit („individuaalkapitali") kõige rangema äri- ning tootmissaladuse tingimustes.

Lääne-Euroopa kodanlikud raamatupidamise teoreetikud, nagu näiteks prof. J. F. Schär, tuletavad bilansi eraomandi-õigusest. Prof. Schär kirjutas:

„Majandile kuuluvate asjaliste ning õiguslike hüviste kogum, milliseid majandav subjekt saab käsutada, moodustab tema omandi. Omandit võib vaadelda majanduslikust ja õiguslikust seisukohast. Majanduslikust seisukohast koosneb omand konkreetsetest, vahetuseks sobivaist majanduslikest hüvistest, varaosadest, millede summa moodustab varakogumi ja mida raamatupidamise keeles tähistatakse terminiga „aktiva" . . . Kuid vaadeldes sedasama omandit tema õigusliku päritolu, tema allikate seisukohalt, nimetatakse teda raamatupidamise keeles ettevõtte kapitaliks ehk lihtsalt kapitaliks, milline mõiste sisaldab varanduse käsutamise abstraktset õigust." Ja edasi prof. Schär selgitab, et „üksikute majandite omavahelise krediidist tingitud põimumise tõttu (oleviku põimumine tulevikuga) on peaaegu kõikides majandites ka hüviseid, mis siirdusid tema omandi koostisse ja seepärast kujutavadki endast A (aktiva) osa, kuid tegelikult kuuluvad teisele õigussubjektile". Prof. Schär õpetab, et see ongi passiva, mis tuleb lülitada bilansilisse võrrandisse [1].

Samasuguselt käsitleb bilansi mõistet ka prof. A. Calmes: „Kapitali, mida käsutab ettevõte, võib vaadelda kahest seisukohast: 1) nende väärtuste järgi, milledest see kapital koosneb, ehk teiste sõnadega, nende vormide järgi, millised kapital võtab vastavalt tema rakendusliigile . . . , ning 2) ettevõtte kapitali päritolu-allikate järgi". Edasi eristab prof. A. Calmes „omakapitali" ja „võõrkapitali" [2].

Nii võib kapitalistliku bilansi sisu lühidalt esitada järgmisel kujul:

Aktiva	**Kapitalistliku ettevõtte bilanss**	Passiva
Individuaalkapitali üksikute osade rakendamise korra väljendus.		Oma- ja võõrkapitali osavõtu suuruse väljendus iseseisvas ettevõttes.

[1] „Raamatupidamine ja bilanss", lk. 15—18.

[2] „Tööstuslik raamatupidamine", lk. 5—6.

Selles bilansis paistab teravalt silma kapitali kui funktsiooni (aktiva) eraldamine kapitalist kui omandist (passiva) ning kajastub eraomand kapitalistliku raamatupidamise objektina.

* *
*

Suurt tähtsust bilansis omab kirjete paigutamise kord aktivas ja passivas. See või teine paigutamise skeem annab võimaluse teha teatud järeldused majandi seisundi kohta. Niisuguste järelduste tegemine on tingitud toimetatava analüüsi otstarbest. Need otstarbed aga võivad olla erinevad. Nii näit. Riigipangale (peale plaani täitmise ja isemajandamise teostamise kontrolli) on vajalik selgitada, kuivõrd õigesti krediidistatakse ettevõtet ja kas on tagatud laenude õigeaegne tagasimakse. Kõrgemalseisev organisatsioon vajab plaani täitmise ja isemajandamise teostamise kontrolli. Tema peab samuti selgitama ettevõtte põhi- ja käibevahendite piisavust või mittepiisavust, et selle alusel teostada vahendite ümberjaotust tema poolt juhitavate majanduslike organisatsioonide vahel. Ettevõtte otsestel juhtidel peavad alati olema andmed majandi olukorrast, et oleks võimalik vahendeid paremini kasutada ning pidevalt parandada majandi finantsilist seisundit jms.

Nõukogude raamatupidamise praktikas tarvitatakse eri kontode rühmi nii aktivas kui ka passivas. Sageli jaotatakse majanduslikud vahendid **põhi-, käibe- ja eraldatud** vahenditeks. Niisugune jaotamine on tingitud põhi- ja käibevahendite erisugusest plaanimisest ning nende täienduste erinevast finantseerimisest. Passivas jaotatakse vahendite moodustamise allikad siseressurssideks, nimetades neid tingimisi **omavahenditeks,** ja ajutiselt nõutatud ressurssideks, samuti tingimisi nimetades neid **laenatud vahendeiks,** ja eraldi näidatakse jagamata kasum.

Põhivahendite rühma arvatakse hooned ja ehitised (tööstuslikud, käivet teenindavad, elunemiseks määratud jne.), masinad, aparaadid, majanduslik inventar jms. Käibevahendite rühma arvatakse toorained ja materjalid, kaubad, rahalised vahendid, vahendid arvlemistes, kulud tulevaste aruandeperioodide arvel. Käibevahendite hulka kuulub ka osa töövahenditest väheväärtuslikkude ja kiiresti kuluvate esemete näol. Eraldatud vahendite rühma kuuluvad bilanssi jäetud pikaajalised eraldamised teistesse majanditesse mahutatud finantseerimiste või sihtmaksete näol jne. ning samuti aruandeperioodi lõpuni bilanssi jäetud kohuslikud kannangud kasumitest, maksed Rahandusministeeriumi organitele ja vastavasse eripanka (tööstuslikel ettevõte-

tel — Tööstuspanka, kaubanduslikel — Kaubanduspanka jne.) makstavad amortisatsioonisummad. Eraldatud vahendite rühm eraldatakse bilansis igas viimase skeemis ja igas kirjete rühmitises.

Passivas, rühmas „omavahendid", näidatakse kõik fondid ja reservid, põhikirjafondile lisandamata eelarveline finantseerimine ja tulevaste aruandeperioodide tulud. Nagu varem mainitud, paigutatakse jagamata kasum eri rühma. Rühmas „laenatud vahendid" näidatakse pangakrediidid ja kreeditorilise võlgnevuse kõik liigid. Niisugune passiva liigitus on tingitud soovist näha bilansis siseressursside summat, mis käibest osa võtab.

Tööstuslike ettevõtete bilanssides kasutatakse NSVL Rahanduse Rahvakomissariaadi poolt kehtestatud bilansiskeemi aastast 1939. See skeem on kohandatud ettevõtte finantsilise seisundi analüüsimisega bilansi andmetel. Selles skeemis jaotatakse aktiva ja passiva **nelja rühma,** mis on üksteisele vastastatud.

Aktivas on järgmised rühmad:

rühm „A" — põhi- ja eraldatud vahendid,

rühm „B" — normeeritavad vahendid (omad ja krediidistatud),

rühm „C" — vahendid kapitaalremondis,

rühm „D" — vahendid arveldustes ja muudes aktivates.

Esimesse rühma kuuluvad:

a) kõik põhivahendid,

b) plaaniliste ja väljaspool plaani kapitalimahutuste ja soetuste kulutused, mis on toimunud omavahendite arvel ning on ette nähtud ettevõtte finantsplaanis,

c) eraldatud vahendid,

d) iseseisvaks arvestusühikuks eraldatud ettevõtte osade olemasolu korral — sisemised arveldused, mis näitavad nendele osadele fondina eraldatud vahendite summat,

e) lõpuks kuuluvad sellesse rühma eelmiste aastate ja jooksva aruandeperioodi katmata kahjumid.

Kogu selle rühma, mida nimetatakse „põhi- ja eraldatud vahendid", katteallikaks peab olema põhikirjafond.

Teist rühma nimetatakse „normeeritavaiks vahendeiks", s. o. plaani korras normeeritavaiks vahendeiks. Neid peab ettevõttes olema **normatiivi** piirides, mida määratakse minimaalses suuruses tootmisprotsessi takistamata käigu tagamiseks. Siia kuuluvad toorained, muud materjalid jms. See normatiiv peab olema reeglipäraselt kaetud omavahenditega. Üksikutel juhtudel (näit. materjalide hooajalise kokkuostu puhul jne.) ületavad normeeritavate vahendite varud nor-

matiive ja ülejääk tuleb katta lühiajaliste pangalaenudega. Seepärast nimetatakse kogu seda rühma üksikasjaliselt „normeeritavad vahendid, omad ja krediidistatud".

Kolmandasse rühma kuuluvad vahendid kapitaalremontide jaoks. Kõigi nende vahendite allikaks peavad olema amortisatsioonisummad, mis jäävad ettevõtte käsutusse just kapitaalremondi jaoks.

Aktiva neljandat ning viimast rühma nimetatakse „vahendid arveldustes ja muudes aktivates". Siia kuuluvad lähetatud kaubad, rahalised vahendid, arveldused mitmesuguste deebitoridega, sisemised arveldused arvestusühikuks eraldatud ettevõtte osadega tasumisele kuuluvate summade alusel, s. o. tekkinud jooksvatest operatsioonidest, sihtfinantseerimiste ja sihtsummade arvel tehtud kulutused jms.

Passiva jaotatakse vastavalt aktiva jaotusele täpselt samuti 4 rühma:

A — põhi- ja eraldatud vahendite katteallikad,

B — pangakrediidid normeeritavate vahendite tagatisel,

C — vahendite allikad kapitaalremontide jaoks,

D — vahendid arveldustes ja muudes aktivates katteallikad.

Rühma „A", põhi- ja eraldatud vahendite ning käibevahendite normatiivi (minimaalseteks vajadusteks) katteallikate hulka kuuluvad säärased põhikirjed nagu näit. põhikirjafond, finantseerimine, pikkkrediit, tulevaste aruandeperioodide tulud, jooksva aasta kasum jms. Esimese rühma katteallikaks arvatakse ka minimaalne võlgnevus töölistele ja teenistujaile töötasu arvel ja sotsiaalkindlustuse organitele juurdearvestuse eest töötasule.

Viimane vajab teatavat selgitust.

Bilansi koostamisel juhtub alati, et lõppenud kuu eest arvestatud töötasu jääb mõni päev maksmata, s. o. jääb bilansi passivasse. Näit. märtsikuu eest arvestatud töötasu teise väljamakse osas (esimene osa makstakse avansina pärast kuu esimese poole möödumist) jääb bilansi passivasse kuni tegeliku väljamaksmise päevani, umbes 4.—5. aprillini, vastavalt kollektiivlepingule. See töölistele ja teenistujaile võlgnevuse passivasumma (ja juurdearvestatud sotsiaalkindlustuse summa) jaotatakse (väljaspool arvestust) kahte ossa. Üks osa — summa kuni tegeliku väljamaksmise päevani — kuulub passiva esimesse rühma ning on aktiva esimese rühma ja, normatiivi piirides, normeeritavate vahendite katteallikaks. Kui näit. väljamaksmine toimub järgmise kuu 5-ndal, siis moodustab summa viiepäevase võlgnevuse. Võlgnevuse muu osa on kaetud viimase, „D" rühma poolt. Nagu tähendatud, toimub niisugune jaotamine väljaspool raamatu-

pidamist ja bilansis jaotamist üksikute rühmade järgi ei tehta. Kogu võlgnevus näidatakse rühmas „A" ja ainult eri lahtris on näidatud minimaalse võlgnevuse suurus. Seega toimub minimaalse võlgnevuse eraldamine ainult majandi seisundi analüüsimise eesmärgil.

Et passiva esimeses rühmas toodud allikad peavad katma mitte ainult aktiva esimeses rühmas näidatud põhi- ja eraldatud vahendid, vaid ka osa käibevahenditest normatiivi piirides, siis on passiva esimene rühm alati suurem temale vastuseisvast aktiva rühmast. Vahe näitab oma- ja nendega võrdsustatud vahendite suurust, mis on rakendatud käibes. Seda näitajat esitatakse (vt. bilansiskeemi) eraldi.

Allikate rühmas „C" kuulub kapitaalremondi vahendite katteallikate hulka amortisatsioonifond, mis on eraldatud ettevõtte käsutusse kapitaalremondi jaoks. See on põhivahendite kapitaalremondi kulude katte põhiallikas. Ühes sellega kuuluvad siia laenud kapitaalremondi jaoks, võlgnevus hankijaile lõpetatud tööde eest ja väljaspool plaani teostatud kapitaalremontide finantseerimine. Laenud kapitaalremontide jaoks antakse Riigipanga poolt ainult sel juhul, kui amortisatsioonisummasid arvestatakse alles edaspidi, kuid vahendeid remondiks juba vajatakse, s. o. kui tekib vahe arvestuse tähtaja ja vahendite vajaduse tähtaja vahel.

Vahendite õige kasutamise puhul peab rühm „C" olema aktivas ja passivas kogusummas võrdne.

Viimasesse passiva rühma, mis näitab arvelduste ja muude aktivate vahendite katteallikaid, kuuluvad tähtajaks tasumata laenud, sihtfinantseerimine (näit. kaadrite ettevalmistamiseks, lasteaedadele, leiutuskuludeks jms.), mitmesugused reservid, kreeditorid, eripanka makstav amortisatsioonifond, sisemised arveldused ettevõtte iseseisvate osadega tasumisele kuuluvate summade alal jms.

Kokkusurutud kujul saadakse niisugune ettevõtte (tööstusliku) bilansiskeem, nagu on esitatud lk. 59.

Teatud sihitusega vahendite säärane vastastamine bilansis nende normaalsetele katteallikatele kergendab majandi finantsilise seisundi analüüsi ja temale antud vahendite õige kasutamise kontrolli.

Isamaasõja esimesel perioodil, kui teatav osa meie territooriumist oli ajutiselt okupeeritud, oli täiendavalt sisse seatud aktivas ja passivas rühm „E", mille eesmärgiks oli näidata eraldi sõjaaja tingimustest tekkinud kaotusi ja kahjumeid ning täiendavaid kulusid.

Majandi seisundi analüüsiks tema bilansi järgi võib bilansi esitada (täienduseks rahalisele väljendusele, ehk, nagu öeldakse, „absoluutsummade" bilansile) tema kirjete protsentuaalvahekordades bilansi

kogusummaga. Selleks bilansi kogusumma võetakse 100-na ja iga üksik summa korrutatakse 100-ga ning jagatakse bilansi kogusummaga.

Sellises protsendilises bilansis on täiesti ülevaatlikult ja selgelt näha iga bilansikirje (või bilansi iga rühma) erikaal, mis võimaldab täpsema kujutluse saamist majandi vahendite koostise kohta. Protsentides väljendamine on eriti otstarbekas neil juhtudel, kus analüüsimisel

Aktiva	**Bilanss**	Passiva
A. Põhi- ja eraldatud vahendid		A. Põhikirjafond, jooksva aasta kasum jms.
Kokku „A" rühm		Kokku „A" rühm
B. Normeeritavad vahendid, omad ja krediidistatud (ühes normatiivi märkimisega)		Oma käibe- ja nendega võrdsustatud vahendite olemit bilansis ei näidata B. Pangalaenud normeeritavate vahendite tagatisel
Kokku „B" rühm		Kokku „B" rühm
C. Vahendid kapitaalremondiks		C. Amortisatsioonifond kapitaalremondiks, laenud kapitaalremondiks, võlgnevus hankijaile kapitaalremondi alal
Kokku „C" rühm		Kokku „C" rühm
D. Muud aktivad		D. Muud passivad
Kokku „D" rühm		Kokku „D" rühm
Bilanss		Bilanss

toimub ühe bilansi võrdlemine teisega. Selle võrdlemise juures absoluut-summad ise võivad olla ka mitte-mõõduandvad.

Seni vaatlesime nii bilansi kui terviku kui ka tema aktiva ning passiva üksikosade põhisisu. Iga sellist aktiva või passiva üksikosa nimetatakse bilansikirjeks, ja iga säärane kirje iseenesest määrab rahaühikuis majandusorgani seisundi seda või teist positsiooni. Kuid bilansil võivad olla ka sellised kirjed, millede otstarbeks on ainult anda selgem ning täpsem kujutlus aktiva või passiva mingisuguse osa kohta: nimelt paigutatakse bilanssi erilised reguleerivad kirjed, mis tõstavad esile tolle osa mingisugused erisused, mida nad on määratud reguleerima. Selleks esinevadki bilansis **reguleerivad kirjed.**

Neid on olemas kaks liiki.

Aktiva ja passiva kui võrdsete suuruste arvestuslik vastastamine võimaldab seada ühed reguleerivad kirjed vastu neile põhikirjetele, milledega nad on seotud, paigutades säärased reguleerivad kirjed bilansi vastaspoolele, s. t. kui põhikirje asetseb aktivas, siis reguleeriv kirje paigutatakse passivasse, ning vastupidi, kui põhikirje on passivas, siis reguleeriv kirje tuleb paigutada aktivasse.

Sääraste reguleerivate kirjete rakendamine võib toimuda juhtudel, kus bilansis on vajalik säilitada püsivaid hindeid kas aktivas, paigutades selleks otstarbeks reguleeriva kirje passivasse, või passivas, paigutades selleks reguleeriva kirje aktivasse, või jälle juhtudel, kus on vaja eraldada hinnet tema oletuslikust või tegelikust suurendamisest või vähendamisest.

Sääraseid reguleerivaid bilansikirjeid nimetatakse **kontrpassivateks** ja **kontraktivateks.** Need kirjed, vastandina põhikirjetele, pole iseseisvad. Nad on seotud mingisuguse põhikirjega, olles tema arvestuslikuks täiendiks, ja seepärast neid peab tingimata vaatlema seoses põhikirjega, mille juurde nad kuuluvad.

Selliste kirjete nimetamine reguleerivateks on seletatav sellega, et nad reguleerivad põhikirjet, kuna nende nimetamine kontraarseteks (kontrpassiva ja kontraktiva) osutab nende vastandlikkusele põhikirjetega, milledega nad on seotud. See kontraarsus aktiva ja passiva vastastikusel vastastamisel määrabki nende koha bilansis. Kui me tahame reguleerida mingisugust passivakirjet vastastamise teel, siis tuleb meil temale vastastatu paigutada bilansi aktivasse, kus sel kombel esinevadki kontrpassivad, mis on passivast mahaarvutused. Vastupidiselt, kui me tahame reguleerida mingisugust aktivakirjet vastastamise teel, siis tuleb meil temale vastastatu paigutada bilansi passivasse, kus sel kombel esinevad kontraktivad, mis on mahaarvutused aktivast.

Selgitame seda näidete varal.

Väga tihti tekib vajadus näidata bilansi aktivas kaupu müügihindade järgi, mis sisaldavad ka kaubandusliku hinnalisandi. See vajadus on tingitud niisuguste kaupade arvestuse kaalutlustest ning realiseerimisel tehtavate hinnalisandite suuruse bilansilise väljenduse majanduslikust otstarbekusest. Kui me need kaubad paigutame bilansi aktivasse realiseerimishindadega, rakendamata reguleerivaid kirjeid, ei saa antud ettevõtte bilansi aktiva väljendada nende kaupade peale tehtud kulusid ning bilansi aktiva ja passiva ei ole võrdsed. Siin just ongi tarvis teha raamatupidamislikku vastastust tehtud hinnalisandile kontraktiva paigutamise kaudu passivasse nimetuse all „kaupade

hinnalisand", nagu seda lisandit tavaliselt nimetatakse ühistegevuses.

Toome näite:

Oletame, et meil on olemas mitmesuguste aktivate kõrval summaga 1 250 000 rbl. ka kaupu jaekauplustes ostuhindadega 405 000 rbl. ning realiseerimishindadega, millistega me just tahamegi väljendada neid kaupu bilansis, 445 500 rbl., s. o. hinnalisand teeb välja 40 500 rubla.

Peale kontraktiva paigutamist saab bilanss järgmise kuju:

Aktiva	Bilanss		Passiva
Mitmesugused aktivad . . .	1 250 000	Mitmesugused passivad . .	1 655 000
Kaubad jaekauplustes . . .	445 500	*Kaupade hinnalisand . . . .*	*40 500*
	1 695 500		1 695 500

Siin pole passivas seisev kirje „kaupade hinnalisand" sõna otseses mõttes mitte passivaks, s. t. vahendite allikate näitajaks, vaid näitab ainult kaupade hinna suurendamise põhjust. Sel kirjel pole iseseisvat tähendust, sest ta on lahutamatult seotud aktiva-summaga — kaubad jaekauplustes —, olles sellele kontraarne. Ta näitab, et neid kaupu on vaja arvestada 445 500 rbl. suuruses müügihindadega, ostuhindadega aga ainult (445 500 rbl. — 40 500 rbl.) 405 000 rbl. suuruses. Järelikult, „hinnalisandit" peab lugema mahaarvutuseks „kaupadest jaekauplustes". Sellist kontraktivat lihtsa mahaarvutusena võib edaspidi bilansist välja lülitada. Viimane ei näita sel juhul tehtavate hinnalisandite suurust, kuid jääb seejuures õigeks ning täpseks.

Bilanss saab järgmise kuju:

Aktiva	Bilanss		Passiva
Mitmesugused aktivad . . .	1 250 000	Mitmesugused passivad, kuid	
Kaubad jaekauplustes . . .	405 000	juba ilma hinnalisandita .	1 655 000
	1 655 000		1 655 000

Nüüd siirdume kontrpassivatele, millede koht on bilansi aktivas.

Oletame, et enne bilansi koostamist oli aktivas hooneid 300 000 rubla väärtuses, passivas aga mitmesuguste passivate kõrval põhikirjafond 1 100 000 rubla suuruses. Kuid põhifondi ümberjaotuse korras on teisele ettevõttele tasuta üle antud hoone 100 000 rubla väärtuses. Järelikult, aktiva peab näitama vähem hooneid, ja passiva — põhikirjafondi vähenemist sama summa võrra. Kuid meil on vaja (kõigepealt seepärast, et põhikirjafondi vähendamine võib toimuda riigiettevõtete

bilansis ainult pärast aastaaruande kinnitamist) säilitada bilansis põhikirjafondi endises suuruses. Siin tuleb appi võimalus seada ülesuurendatud passivale vastu kontraarkirje aktivas, mis määrab, kuivõrd tuleb vähendada passiva põhikirjet, s. t. antud juhul põhikirjafondi. Seda kirjet nimetatakse „põhikirjafondi vähenemiseks".

Sellise kontrpassiva paigutamisel saab bilanss järgmise kuju:

Aktiva	Bilanss	Passiva	
Mitmesugused aktivad . . .	1 395 500	Põhikirjafond	1 100 000
Hooned ja ehitised	200 000	Mitmesugused passivad . .	595 500
Põhikirjafondi vähenemine .	*100 000*		
	1 695 500		1 695 500

Siin kirje „põhikirjafondi vähenemine" osutub lihtsaks mahaarvutuseks passivakirje „põhikirjafond" suhtes; ta on väljalülitatav ja teda peabki välja lülitama, niipea kui saadakse luba põhikirjafondi muutmiseks.

Ettevõtte seisundi analüüsimisel bilansi andmete põhjal nõuab kontraarsete reguleerivate kirjete paigutamine bilanssi nn. **bilansi puhastamist.** Bilansi puhastamise all mõistetaksegi temast kontrpassivate ja kontraktivate väljalülitamist, kusjuures vastava põhikirje summa bilansi vastaspoolel väheneb väljalülitatava kirje summa võrra.

Bilanssi, milles on kontraarkirjed, nimetatakse tavaliselt **brutobilansiks;** bilanssi aga, mis kontraarkirjetest puhastatud, — **netobilansiks.**

Bilansi reguleerivate kirjete teine liik, nn. **otseregulatiivid,** on samuti seotud mingisuguse põhikirjega viimase täiendina. Kuid need reguleerivad kirjed, vastandina kontraktivatele ja kontrpassivatele (mis seovad bilansi vastaspooli), on lihtsaks lisandiks oma põhikirjele ning asetsevad sealsamas, kus viimanegi. Kui regulatiiv kuulub aktiva põhikirje juurde, siis asetseb ta ka ise aktivas. Kuulub aga regulatiiv passiva põhikirje juurde, siis on temagi koht passivas.

Aktiva otseregulatiivi näiteks on kirje „materjalide veo- (lisa-) kulud". See kirje on täiendiks põhikirjetele „materjalid".

Säärane ajutine kirje avatakse põhikirje, s. t. antud näites materjalide hinde suurendamise eraldatud arvestuse sihiga. Edaspidi teda tuleb lõpetada tema summa siirmisega selle põhikohta.

Näiteks on meil bilanss kogusummas 2 750 000 rubla. Aktivas on teiste vahendite kõrval ka materjalid 100 000 rubla väärtuses ning materjalide lisakulud 10 000 rubla suuruses.

Bilanss on järgmine:

Aktiva	Bilanss	Passiva
Mitmesugused aktivad . . .	2 640 000	Mitmesugused passivad . . . 2 750 000
Materjalid	100 000	
Materjalide lisakulud . . .	*10 000*	
	2 750 000	2 750 000

Pärast materjalide lisakulude siirmist materjalide kirjesse saame järgmise bilansi:

Aktiva	Bilanss	Passiva
Mitmesugused aktivad . . .	2 640 000	Mitmesugused passivad . . . 2 750 000
Materjalid	110 000	
	2 750 000	2 750 000

Passivas otseregulatiivi näiteks võib olla kirje, mis väljendab eraldatult põhikirjafondi muudatusi nimetuse all „põhikirjafondi suurenemine". Oletame, et bilansi kogusumma juures 2 750 000 rubla oli põhikirjafondi algsumma 2 000 000 rubla, kuid edaspidi toimus tema suurenemine 100 000 rubla võrra. Bilanss on siis järgmine:

Aktiva	Bilanss	Passiva
Mitmesugused aktivad . .	2 750 000	Põhikirjafond 2 000 000
		Mitmesugused passivad . . 650 000
		Põhikirjafondi suurenemine . 100 000
	2 750 000	2 750 000

Pärast regulatiivi lõpetamist näidatakse põhikirjafondi täies summas, s. t. 2 100 000 rubla.

Niimoodi laieneb bilansi sisu reguleerivate kirjete bilanssi paigutamise teel. Otseregulatiivid on ajutiseks täiendiks oma põhikirjele ja seega osutavad aktivas vahendite paigutamise korrale (näit. veokuludele) ning passivas — vahendite moodustamise korrale (põhikirjafondi suurenemine). Kontraarsed regulatiivid ei näita paigutamise korda ega vahendite moodustamise korda. Nad on ainult regulatiivid: mahaarvutus nende põhikirjest — aktiva põhikirjest, kui on tegemist kontraktivaga, ja passiva põhikirjest, kui on tegemist kontrpassivaga. Ja ainult reservid näitavad teatava otstarbega vahendite moodustamist (kasumi vähendamise teel).

Rääkides kuludest ja kahjumitest ühelt poolt ja kasumitest teiselt poolt, me juba märkisime, et nad peavad olema eraldatult väljendatud vastavalt perioodile, mille plaani täitmisse nad kuuluvad. Neid kirjeid,

mis näitavad järgnevate perioodide kulusid või tulusid, nimetatakse **eelarvelis-jaotavaiks bilansikirjeteks.** Järgnevate perioodide kahjumid kuuluvad bilansi aktivasse ja järgnevate perioodide kasumid — bilansi passivasse.

Edasi, üksikute ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide käsutuses võivad ajutiselt olla neile mittekuuluvad väärtused. Näiteks ettevõte kasutab renditud põhivahendeid (hooneid jms.). Need väärtused esinevad juba renditaja bilansis. Kuid arvestuse täielikkus nõuab nende paigutamist ka rentniku bilanssi. Sellega tagatakse ühelt poolt sääraste väärtuste säilitamise kontrolli ja teiselt poolt täidetakse loomulikku nõuet, et bilanss näitaks majandi poolt plaani täitmisel kasutatavate vahendite tervet kogumit, olenemata nende kuuluvusest.

Selleks, et sääraseid väärtusi kõikide teiste vahenditega mitte ära segada, näidatakse neid bilansi all, s. o. bilansi kogusumma all. Seepärast nimetatakse sääraseid kirjeid **bilansijärelisteks** ehk **lahtrijärelisteks kirjeteks.** Neile on iseloomulik, et igal üksikul juhul antakse (loomulikult võrdseis summades) kaks kirjet: üks aktivas, sääraste vahendite nimetusena, ning teine passivas, mis näitab nende moodustamise korda või saamise allikat. Niiviisi annab sääraste kirjete iga paar oma erilise bilansi. Seepärast sääraseid kirjeid nimetatakse **paariskirjeteks.**

Sääraste kirjete paigutamise juhtumeid võib olla väga palju. Toome kõige sagedamini esinevad:

Aktivas	**Passivas**
a) Renditud põhivahendid	a) Renditajad põhivahendite rentimisel
b) Hoiule võetud väärtused	b) Hoiustajad (deponendid) ettevõtte poolt mingisuguste asjade ajutiselt hoiule võtmisel
c) Komisjonile võetud kaubad	c) Kaupade komitendid ettevõtte poolt kaupade komisjonile võtmisel (realiseerimise käik ise peegeldub põhibilansis)
d) Pandiks ja tagatiseks võetud väärtused	d) Pantijad ettevõtte poolt kaupade, väärtpaberite jms. pandiks võtmisel
e) Töötlemiseks võetud materjalid	e) Materjaliga tellijad ettevõtte poolt materjalide töötlemiseks võtmisel jne.

Bilansijäreliste paariskirjete süsteemi rakendatakse mitte ainult ülaltähendatud otstarbeiks. Näiteks väljendavad bilansijärelised kirjed nn. range aruandluse planke. Bilansijärelised kirjed väljendavad ka lisakohustusi (näiteks laenude alal, kusjuures laenud ise on väljendatud bilansis).

Siin on bilansijärelised kirjed näidatud paarilistena — aktivas ja passivas. Mõningatel juhtudel, nagu näiteks range aruandluse plankide puhul, on paarilisus loodud kunstlikult. Seepärast on täiesti otstarbekas loobuda paarilisusest ja näidata (ning arvestada) bilansijärelisi kirjeid ühekordselt. Praegusel ajal on paljud ministeeriumid siirdunud niisugusele teele.

Majandi poolt kasutatavate vahendite kogumi täielikuks esitamiseks koostatakse ka nn. **kirjed väljaspool bilanssi.**

Neis näidatakse väljaspool käivet olevaid ning rahalisele hindele mittekuuluvaid maid, metsi, kaevandamisele kuuluvaid maardeid jms. Need kirjed paigutatakse bilansside avaldamisel nende lõppu lihtsa märkmena.

Raamatupidamise objekti vaatlemisel märkisime, et vahendite paigutamise ja rakendamise kord ning nende moodustamise ja kasutamiseks andmise kord võivad olla erinevad, olenevalt ettevõtete, organisatsioonide ja asutiste tegevuse iseloomust või ettevõtte tüübist. Järelikult erinevad ka nende bilansid. Me tõime näite riikliku tööstusettevõtte bilansi struktuurist. Sovhooside bilanss erineb tööstusliku riigiettevõtte bilansist ainult selle poolest, et tema aktivas esinevad põllumajanduslikud loomad, seemevili, sööt jms. Riikliku kaubandusliku organisatsiooni või ettevõtte bilansil pole aktivas vahendeid tootmise sfääris (kui kaubanduslikul organisatsioonil pole mingit abitööstust). Ühistegelike organisatsioonide ja ettevõtete bilanssides, vastavalt teisele vahendite moodustamise korrale, pole passivas põhikirjafondi, vaid rahva poolt kokkupandud vahendid (osamaksete fondid, põhifond jms.).

Hoopis teissugune peab olema Riigipanga bilanss.

Riigipanga bilanss näitab vastavalt panga tegevusele:

a) rahakäibe seisundit NSVL-s;

b) riigieelarve kassalist täitumist;

c) kõikide NSVL majandusorganite lühiajalist krediidistamist;

d) ettevõtteile, asutistele ning organisatsioonidele kuuluvaid vahendeid, mis arvestatud nende arveldus- või jooksvais kontodes;

e) arveldused eripankadega ja välismaa pankadega.

Need Riigipanga tegevuse viis külge määravadki tema bilansi struktuuri.

Riigipanga bilansis on ka bilansijärelised kirjed, kuid need pole paariskirjed. Nad antakse rahalises väljenduses. Siia kuuluvad: klientidelt saadavad tagatised, hoiule võetud väärtused ja kaubad jms. Iga säärane kirje esineb omaette ning neid ei seota mingisuguste teiste kirjetega.

Olulisi erinevusi on eelarveliste asutiste jms. bilansil. Ühe sõnaga, igal üksikul ettevõtte, asutise või organisatsiooni tüübil on erinevusi vahendite struktuuris ja nende moodustamise korras, järelikult ka bilansi ehituses.

Nii on bilanss tervikuna arvestusdokumendiks, mis väljendab majandi seisundit. Seepärast on väga tähtis bilansside koostamise korra kontroll, eriti nende kirjete hinde suhtes. Bilansside koostamise juhised kehtestati NSVL RKN määrusega 29. juulist 1936. a. nr. 1372 („Riiklikkude ja ühistegelike majandusorganite ja ettevõtete aruannete ja bilansside määrus") ja NSVL RKN poolt samal kuupäeval määrusega nr. 1365 kinnitatud NSVL Rahanduse Rahvakomissariaadi instruktsiooniga aruandluse ning bilansside määruse rakendamise kohta.

Põhinõuded bilansikirjete hinde kohta on järgmised[3].

Põhivahendeid näidatakse bilansi aktivas alghindes, mis on võrdne ostu- või ehituskulude summaga (kaasa arvatud veo- ning monteerimiskulud), maha arvates sellest hindest amortiseeritud osa. Mahaarvatav amortiseeritud osa näidatakse bilansi all (määruse § 10).

Toorainete, materjalide, pooltoodete, valmistoodete ja kaupade jääke hinnatakse bilansis nende tegeliku omakulu järgi (§ 13).

Arvlemisi deebitoride ning kreeditoridega näidatakse bilansis jooksvaist kirjenditest tulenevais summades. Vaieldavaid võlgu näidatakse bilansi aktivas täies summas, kusjuures passivas võib tuua nende reservi eri kirjena mitte üle 25% nende nõudmiste summast (§ 14—15).

3. MAJANDUSLIKKUDE TEHINGUTE DOKUMENTATSIOON.

Plaani täitmine koosneb üksikute majanduslikkude tehingute reast ja neid tehinguid, milledel on rahaline väljendus, peab raamatupidamine **jälgima,** kogudes kogu materjali nende kohta.

Me teame juba, et raamatupidamine peab olema dokumentaalne ning põhinema kõikide majandis teostuvate tehingute eeldokumentatsioonil. Seepärast peab jooksva raamatupidamise esimeseks võtteks

[3] Üksikasjaliselt vaata ülaltähendatud määrustes nr. 1372 ja 1365.

olema **algregistrimine;** seda teostatakse majanduslikkude tehingute dokumentatsiooniga, mis on majandusprotsesside andmete kogumise vahendiks järgneva töötlemise otstarbel.

Säärane dokumentatsioon täidab **materjali kogumise** funktsiooni arvestuslikuks töötlemiseks. Seetõttu evib dokumentatsioon raamatupidamise organiseerimisel määratu suurt tähtsust, sest ühtki kirjendit ei saa teostada vastava dokumendita, mis tõestab tehingu teostamise fakti ning selle seaduslikkust.

Kuid dokumentatsioon on tähtis mitte ainult raamatupidamise suhtes. Meie sotsialistliku majanduse oludes on ta õigele majapidamisele kohuslikuks nõudeks. Sotsialistlikkude ettevõtete raamatupidaja pole mitte kõige toimuva lihtne registrija; ta on kõige esmalt riiklik kontrolör, kes on kohustatud jälgima ühte kui teist tehingut tingivate majanduslikkude korralduste õigsust ning seaduslikkust. Ta peab olema valvel sotsialistliku omandi eest ning kaasa aitama kõikide majanduslikul rindel peituvate rahvavaenlaste paljastamisele, kelle ebaõiged ning ebaseaduslikud teod viivad plaani täitmise ja sotsialistliku ülesehitamise käigu rikkumisele. Dokumentatsioon aga ongi vahend majanduslikkude tehingute õigsuse eelkontrolli teostamiseks enne arvestuslikku töötlemist. Seepärast nõuabki meie seadusandlus raamatupidajailt kõikide majanduslikkude korralduste õigsuse kontrollimist ning protesti avaldamist ebaseaduslikkude tehingute vastu (vaata edasi § raamatupidamise organisatsiooni kohta). Edasi on dokumentatsioon sotsialistliku omandi üheks kaitsevahendiks, sest iga vahendite liikumine peab väljenduma vastavates dokumentides.

Lõpuks võimaldab dokumentatsioon reguleerivatele ja juhtivatele organitele ja töötajatele ettevõtte töö kontrollimist ja revideerimist.

Kõikide majanduslikkude tehingute dokumentatsioon peab põhinema kõikide faktide **mõõtmisel** nende kogusliku väljenduse teel rahaühikuis ja tarviduse korral ka naturaalühikuis. Dokumentatsiooniga toimub teatud **süstematiseerimine,** s. t. kõikide tehingute jaotamine teatud rühmadesse, mis vastavad majandusprotsesside klassifikatsioonile. Kogu dokumentatsiooni peab korraldama sääraselt, et ta vastaks raamatupidamise ülesehitusele ning kergendaks dokumentide edasist arvestuslikku töötlemist.

Mitmete tehingute juures on vaja andmeid kõikide arvestusliikide alal, s. t. mitte ainult raamatupidamise, vaid ka statistilise ja operatiivse arvestuse alal. Kõikidel säärastel juhtudel on vajalikud **unifitseeritud ühtsad dokumendid** kõikide nende arvestusliikide vastastikuseks kokkukõlastamiseks ühelt poolt ning teiselt poolt kogu andmete komp-

leksi korraga hõlmamiseks ja sellest tuleneva dokumentide koostamise töö suuremaks ratsionaliseerimiseks. Ühtne dokument peab täielikult hõlmama kõikide arvestusliikide vajalikud andmed ning keeruka kestva tehingu puhul (näit. teatud töökorralduse täitmisel jms.) väljendama tervet tema käiku tema järjestuses.

Säärased unifitseeritud ühtsad dokumendid aitavad kaasa kõikide arvestusliikide vastastikuseks kokkukõlastamiseks ja ühtlasi dokumentide voolu vähendamiseks, seega partei ja valitsuse kohusliku nõude täitmiseks dokumentatsiooni ratsionaliseerimise ja sel teel koondamise kohta.

Väga tähtis on dokumentide kohaldamine dokumentaalrevisjoni ja majandusliku tegevuse analüüsi eesmärkidele.

Järelikult tuleb dokumentatsioon organiseerida sääraselt, et ta:

a) soodustaks operatiivse töö õigsust ja sotsialistliku omandi kaitset;

b) teenindaks kõiki arvestusliike, andes kõik neile vajalikud andmed, ning soodustaks seega kõikide arvestusliikide edasist vastastikust kokkukõlastamist;

c) oleks korrastatud sääraselt, et tema kaudu oleks tagatud kõikide plaani täitmise käiku mõjutavate tegurite avastamine.

Dokumentide liikidest ning vormidest ja nende koostamise tehnikast räägime eraldi V peatükis, „Dokumentimise tehnika" §-s.

4. JOOKSVA RAAMATUPIDAMISE SEOS BILANSIGA.

Nagu nägime, annab bilanss majandi seisundi teatud momendiks väljendamise viisi ja vormi. Järelikult bilanss väljendab üksnes kogu liikumise väljaselgitatud tulemust, mis näitab majandi seisundit vahendite koostise, paigutuse ja rakenduse ning nende moodustamise vormi ja korra järgi.

Nüüd on vaja selgitada, kuidas raamatupidamine väljendab liikumist, plaani täitmise käiku ennast.

Üksikud majandustoimingud, milledest koosneb plaani täitmise protsess, tekitavad majandi seisundis ühe või teise muutuse. Järelikult muutub iga tehingu tagajärjel ka bilanss selle seisundi väljendusena.

Enne eeltoodu illustreerimist näidetega on vaja selgitada, millistes läbilõigetes nimelt suudab raamatupidamine liikumist väljendada. Tuleb meeles pidada, et raamatupidamine on kogu rahvamajandusliku arvestuse süsteemi ainult üheks liigiks, toimudes seejuures üldistavas

rahalises väljenduses. Seepärast ta ei saa hõlmata majanduslikku liikumist kõigis meile kättesaadavais seostes ja vastastikustes suhtlemistes. Raamatupidamise meetodi lähtekohaks olev arvestusandmete bilansiline üldistus, mis iseloomustab majandi seisundi kahte poolt, võimaldab sellega liikumise vastastikku seotud väljendust, kontrollimist ja uurimist tema **neljas** läbilõikes:

1) vahendite ringena nende paigutus- ning kasutusvormi järgi, mis põhjustab muutusi nendes majandi seisundi osades, milliseid esitab bilansi aktiva;

2) vahendite moodustamise korra ja kasutamiseks andmise vormide ning vahendite plaanilise otstarbe muutumisena, mis põhjustab muutusi nendes majandi seisundi osades, milliseid esitab bilansi passiva;

3) uute vahendite nõutamisena või moodustamisena majandis, mis põhjustab muutusi majandi seisundis, milliseid esitavad nii bilansi aktiva (uute vahendite tekkimine) kui ka passiva (vahendite uue allika tekkimine);

4) majandist vahendite eemaldamisena või väljalangemisena, mis samuti põhjustab muutusi majandi seisundis, milliseid esitavad bilansi aktiva (vahendite kahanemine) ja passiva (kahanenud vahendite vastava allika kustutamine).

Sellest järeldub, et jooksva raamatupidamise viise peab mõjutama bilansi antud struktuur, mis omakorda on tingitud sotsialistliku majanduse nõudeist ja sotsialistlikkude ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide organisatsioonilisest ülesehitusest.

Illustreerime seda mõne näitega.

Sotsialistlikul ettevõttel on järgmine algbilanss (nr. 1):

Bilanss nr. 1

Aktiva		Passiva	
Hooned ja ehitised	2 300 000	Põhikirjafond	4 048 000
Masinad ja seadised	1 100 000	Erifondid	420 000
Toorained	624 000	Laenud	975 000
Abimaterjalid	17 000	Töölised ja teenistujad	22 000
Küte	21 000	Mitmesugused kreeditorid	36 000
Valmistooted	756 000	Kasum	239 000
Arvelduskonto Riigipangas	894 000		
Mitmesugused deebitorid	28 000		
	5 740 000		5 740 000

Esimene tehing. Osteti tooraineid 67 000 rubla väärtuses tasumisega arvelduskontost Riigipangas.

Tehing annab bilansi aktivas toorainete seisu suurenemist ning arvelduskonto vähenemist 67 000 rubla võrra. Pärast seda kujuneb uus bilanss (nr. 2):

Aktiva	Bilanss nr. 2		Passiva
Hooned ja ehitised	2 300 000	Jääb muutumata	
Masinad ja seadised	1 100 000		
Toorained (+67 000) . . .	691 000		
Abimaterjalid	17 000		
Küte	21 000		
Valmistooted	756 000		
Arvelduskonto (—67 000) . .	827 000		
Mitmesugused deebitorid . .	28 000		
	5 740 000		5 740 000

Siin esineb tehing vahendite ringena nende paigutus- ning kasutusvormi järgi (antud näites — vahendite siirdumine käibe sfäärist tootmise sfääri). Säärases ringes üks vahendite liik asendatakse või langeb välja ning tekib teine vahendite liik. Ja on loomulik, et kõik tehingud, mis kujutavad enestest vahendite ringet nende paigutusvormi järgi, annavad alati ühe aktivakirje vähenemist — (miinus) ning teise tema kirje suurenemist + (pluss). Bilanss tema kogusummade võrdsuse mõttes säilib kogu aja muutumata kujul.

Niiviisi annab vahendite ringe nende paigutusvormi järgi, mis on plaani täitmise käigus põhilisemaks protsessiks, muutused: A (aktiva) + a, ning A — a, kusjuures säilib bilansi kogusummade endine võrdsus. Bilansi passivat säärased tehingud ei puuduta [4].

Teine tehing. Kasumi jaotamise korras 26 000 rubla siirdakse erifondidesse.

Bilansi passivas tehing annab kasumi vähenemist ja erifondide suurenemist 26 000 rubla võrra. Pärast seda saame uue bilansi (nr. 3):

Aktiva	Bilanss nr. 3		Passiva
Jääb muutumata		Põhikirjafond	4 048 000
		Erifondid (+26 000)	446 000
		Laenud	975 000
		Töölised ja teenistujad . . .	22 000
		Mitmesugused kreeditorid .	36 000
		Kasum (—26 000)	213 000
	5 740 000		5 740 000

[4] Nii siin kui ka kõigil teistel juhtudel tähendab a (väike) muutuse suurust

Tehing kujutab endast vahendite moodustamise vormi ja plaanilise otstarbe muutust. Selles muutuses üks vorm kaob ning tema asemele tekib uus vorm. On loomulik, et kõik säärased tehingud annavad alati ühelt poolt ühe passiva-kirje vähenemist (—) ning teiselt poolt passiva mingi kirje suurenemist (+). Bilanss säilitab jällegi oma kogusummade endise võrdsuse muutumata kujul.

Sel viisil annab vahendite moodustamise vormide ja plaanilise otstarbe muutumine muutusi: P (passiva) $+ a$ ning $P - a$, mis säilitab bilansi kogusummade endise võrdsuse. Bilansi aktiva osa säärased tehingud ei puuduta.

Kolmas tehing. Saadud ning arvelduskontosse siirdud laen 25 000 rubla suuruses.

Tehing suurendab aktivas arvelduskontot ja passivas samuti suurendab võlgnevust laenude alal. Seega saame uue bilansi (nr. 4):

Aktiva		Bilanss nr. 4	Passiva	
Hooned ja ehitised	2 300 000		Põhikirjafond	4 048 000
Masinad ja seadised	1 100 000		Erifondid	446 000
Toorained	691 000		Laenud (+25 000)	1 000 000
Abimaterjalid	17 000		Töölised ja teenistujad	22 000
Küte	21 000		Mitmesugused kreeditorid	36 000
Valmistooted	756 000		Kasum	213 000
Arvelduskonto (+25 000)	852 000			
Mitmesugused deebitorid	28 000			
	5 765 000			5 765 000

Antud näites kujutab tehing endast ettevõtte vahendite suurenemist, nende uut soetamist, mis annab suurenemist aktivas, kuhu tuleb märkida nende vahendite paigutus (antud näites — nende siirmine arvelduskontosse); ühtlasi saadakse ka suurenemine passivas, kuhu tuleb märkida uute vahendite moodustamise kord (antud näites — laenude suurenemine). Tulemusena saadakse suurenemine võrdseis summades nii aktivas kui ka passivas.

Nõnda annavad majandi vahendite juurdekasvuga seotud tehingud muutused: $A + a$ ning $P + a$ ja tekitavad bilansi kogusummade ühtlase suurenemise aktivas ja passivas.

Neljas tehing. Kreeditoridele tasuti arvelduskontost Riigipangas 16 000 rubla.

Tehing vähendab aktivas arvelduskontot, sest sealt võetakse tehingu summa, ning ühtlasi vähendab passivas kreeditorilist võlgnevust.

Seega saame uue bilansi (nr. 5):

Aktiva		Bilanss nr. 5	Passiva
Hooned ja ehitised	2 300 000	Põhikirjafond	4 048 000
Masinad ja seadised	1 100 000	Erifondid	446 000
Toorained	691 000	Laenud	1 000 000
Abimaterjalid	17 000	Töölised ja teenistujad	22 000
Küte	21 000	Mitmesugused kreeditorid (—16 000)	20 000
Valmistooted	756 000	Kasum	213 000
Arvelduskonto (—16 000)	836 000		
Mitmesugused deebitorid	28 000		
	5 749 000		5 749 000

Selles neljandas tehingus me näeme ettevõtte vahendite vähenemise näidet — nende eemaldamist ettevõttest, mis annab aktivas vahendite teatud liigi (antud juhul — arvelduskontos Riigipangas olevate vahendite) kahanemist. Ühtlasi näeme passivas vahendite allikate kahanemist (antud juhul — kreeditorilise võlgnevuse kustumine), mis annab bilansi kogusummade võrdse kahanemise nii aktivas kui ka passivas.

Niisiis tekitab vahendite vähenemine säärased muutused nagu $A - a$ ja $P - a$, kusjuures saadakse bilansi kogusummade ühtlane kahanemine nii aktivas kui ka passivas.

Seega me purgisime need vahendite liikumise vormid, mida saab hõlmata raamatupidamine.

Ülalöeldut kokku võttes tuleb määrata bilansi muutuste järgmised vormid:

esimene vorm — muutus ainult bilansi aktivas, kui meil on tegemist vahendite paigutamise korra muundumisega, vahendite ühe liigi muutumisega teiseks liigiks;

teine vorm — muutus ainult bilansi passivas, siis, kui meil on tegemist vahendite kasutamiseks andmise ja moodustamise korra või nende otstarbe muundumisega;

kolmas vorm — muutus nii aktiva osas vahendite suurenemisena kui ka passiva osas vahendite allikate suurenemisena, kui ettevõttes vahendid suurenevad;

neljas vorm — muutus nii aktiva osas vahendite kahanemisena kui ka passiva osas vahendite allika äralangemisena (kahanemisena), kui ettevõttes vahendid vähenevad.

Jaotades need muutuste vormid kahte liiki: 1) muutused bilansi ühel poolel ja 2) muutused bilansi mõlemal poolel, saame muutuste **vormide** järgmise skeemi:

1) Muutused bilansi ühel poolel:
   a) muutused vahendite struktuuris
      $A + a$ ning $A - a$,
   b) muutused vahendite allikate struktuuris
      $P + a$ ning $P - a$.
2) Muutused bilansi mõlemal poolel:
   a) vahendite suurenemine
      $A + a$ ning $P + a$,
   b) vahendite vähenemine
      $A - a$ ning $P - a$.

Juhime tähelepanu sellele, et bilansi ülesehituse võrdsuse pidevus vormiliselt on tingitud eespool-loendatud neljast vormist.

Tõepoolest, meil on algvõrrand:

A (aktiva) $= P$ (passivaga).

Esimese vormi juures saame:

Aktiva	Bilanss	Passiva
Üks osa suureneb (+) Üks osa väheneb (—)		Passiva jääb puutumata, s. t. muutuseta

s. t. $A + a - a = P$.

Teise vormi juures saame:

Aktiva	Bilanss	Passiva
Aktiva jääb puutumata, s. t. muutuseta		Üks osa suureneb (+) Üks osa väheneb (—)

s. t. $A = P + a - a$.

Kolmanda vormi juures saame:

Aktiva	Bilanss	Passiva
Üks osa suureneb (+)		Üks osa suureneb (+)

s. t. $A + a = P + a$.

Ja lõpuks neljanda vormi juures saame:

Aktiva	Bilanss	Passiva
Üks osa väheneb (—)		Üks osa väheneb (—)

s. t. $A - a = P - a$.

Sellest järeldub, et plaani täitmise käigu arvestus nõuab kahekordset väljendust ehk **kahekordset kirjendamist.**

Kõikide majanduslikkude tehingute kahekordne väljendus seob jooksvat arvestust raamatupidamise lähtekohaga — majandi seisundi kahest küljest väljendusega. Kahekordne kirjendus määrab kindlaks kõikide tehingute vastastikuse seose bilansis kajastuva majandi üldseisundiga. Lõpuks väljendab kahekordne kirjendus seost ka nende kahe muutuse vahel, mida iga tehing tekitab.

Kõige selle tõttu võimaldab kõikide tehingute kahekordne väljendus nende vastastikuses seoses kogu majandusprotsessi väljendamist kõigis tema momentides ühtsa tervikuna.

Bilansiline seos hõlmab mitte ainult muutuste kajastumist vahendite koostises ning nende moodustamise korras, vaid ka majandusprotsesside eneste kajastumist. Selleks paigutatakse kahekordse kirjenduse teostamisel bilanssi uued kirjed taastootmisprotsessi üksikute järkude väljendamiseks. Ning kõikide raamatupidamiskirjendite tulemusena **saadakse bilanss, mis iseloomustab mitte ainult majandi seisundit vahendite paigutuse ja moodustamise korra seisukohalt, vaid ka plaani täitmise protsessi.**

Tööstusettevõtte põhiprotsessid on näiteks: materjalide soetamine jms. (käibe esimene faas), tootmise, valmistoodangu väljalaskmise ja selle toodangu realiseerimise protsess (käibe teine faas).

Kõik need protsessid samuti muudavad bilanssi ühe vormi järgi eespool analüüsitud nelja vormi seast.

Võtame soetamistehingud. Säärase soetamise näidet me nägime lk. 69 toodud esimeses tehingus — toorainete ostus 67 000 rubla väärtuses tasumisega arvelduskontost Riigipangas. Bilansis nr. 2 väljendus see tehing vahetult tema lõpptulemustes toorainete seisu suurenemisena ning vahendite kahanemisena arvelduskontos. Soetiste plaani täitmise käik ei saa siin selget väljendust. Säärase väljenduse saavutamiseks paigutatakse bilanssi uus kirje: „materjalide soetamine". See kirje näitab vahendite kasutamise korda ning seepärast on tema koht bilansi aktivas. Ülaltähendatud tehingut me võime näidata kulude suurenemisena soetamisprotsessis (esimesel korral — nende tekkimisena) üheaegse vahendite kahanemisega arvelduskontos. 1. tehingu järel toodud bilansi nr. 2 (vt. lk. 70) asemel saame bilansi, milles on näidatud teine muutmiskord:

Aktiva	Bilanss	Passiva
Hooned ja ehitised . . .	2 300 000	Muutuseta bilansi nr. 1 suhtes
Masinad ja seadised . . .	1 100 000	
Toorained	624 000	
Abimaterjalid	17 000	
Küte	21 000	
Materjalide soetamine (+ 67 000)	67 000	
Valmistooted	756 000	
Arvelduskonto Riigipangas (— 67 000)	827 000	
Mitmesugused deebitorid .	28 000	
	5 740 000	5 740 000

Selline bilansi muutuste väljendusviis nõuab teist täiendavat kirjendit soetiste summa toorainetesse siirmise kohta, mis bilansis tekitab uue muutuse:

Aktiva	Bilanss	Passiva
Hooned ja ehitised	2 300 000	Jääb muutumata
Masinad ja seadised . . .	1 100 000	
Toorained (+67 000) . . .	691 000	
Abimaterjalid	17 000	
Küte	21 000	
Materjalide soetamine (—67 000)	—	
Valmistooted	756 000	
Arvelduskonto	827 000	
Mitmesugused deebitorid . .	28 000	
	5 740 000	5 740 000

s. t. lõppude lõpuks me jõuame sama bilansi juurde (vt. bilanss nr. 2), mille saavutasime ka enne, s. o. rakendamata uut kirjet. Mõlemal juhul toimusid muutused valemi järgi

$$A + a \text{ ja } A - a.$$

Kirje „Materjalide soetamine" erineb aktiva teistest kirjetest selle poolest, et ta kogub kõik andmed soetiste kohta ning lõpetatakse kohe selle järel.

Nüüd näitame tootmisprotsessist tingitud muutusi, võttes aluseks bilansi nr. 5 (vt. lk. 72).

Tehing oli: laost tootmiseks toormaterjale üle antud 91 000 rubla väärtuses.

Tootmiskulude väljendamiseks ja kogumiseks bilansi aktiva poolel arvatakse kirje „Tootmine" vahendite rakendamise korra näitajana.

Seetõttu bilansi muutumine toimub esimese vormi järgi: tootmiskulude suurenemisena (antud juhul esmakordselt, järelikult — tekkimisena) $A + a$ ning toorainete kahanemisena laos $(A - a)$. Bilanss on järgmine:

Aktiva	Bilanss	Passiva
Hooned ja ehitised	2 300 000	Jääb muutumata (vt. bilanssi nr. 5)
Masinad ja seadised . . .	1 100 000	
Toorained (—91 000) . . .	600 000	
Abimaterjalid	17 000	
Küte	21 000	
Tootmine (+91 000)	91 000	
Valmistooted	756 000	
Arvelduskonto	836 000	
Mitmesugused deebitorid . .	28 000	
	5 749 000	5 749 000

Kirje „Tootmine", kogudes kõik tootmiskulud ning määrates seega toodangu „omakulu", lõpetatakse edaspidiselt, kuna bilansis tekib valmistoodang (valmistooted +) ja tootmiskulud kirjendatakse maha (tootmine —).

Bilansilises seoses väljendub ka toodete realiseerimine. Sellest me räägime järgmises §-s.

Jaotusprotsessi väljenduse näite tõime 2. tehingus (vt. bilanssi nr. 3, lk. 70).

Niisiis, plaani täitmise käigu kõik näitajad saadakse raamatupidamises kõikide tehingute vastastikuses seoses ning bilansilises seoses. Bilanss annab järelikult aluse kogu jooksva raamatupidamise ülesehitusele.

5. KONTOD JA NENDE KORRESPONDEERING JOOKSVA RAAMATUPIDAMISE MEETODINA.

§-s 4 käsiteldud bilansi muutused, mis on tingitud majanduslikest tehinguist, määravad kindlaks ainult nende tehingute tulemuse — muutused majandi seisundis. Majanduslikkude vahendite ning nende allikate liikumine ise ja plaani täitmise üksikud protsessid ei saa siin selget väljendust. Kuid jooksvas raamatupidamises on vaja ühelt poolt väljendada tehinguist tingitud muutusi majandi seisundis ja teiselt poolt majandustoimingute eneste käiku nende järjestuses.

Tõepoolest, soovides näiteks jälgida liikumist arvelduskontos kirjendite kaudu üksikuis bilanssides (varem mainitud nelja tehingu

näitel), tuleks meil esiteks siirduda bilansi nr. 1 juurde, et teada saada algsaldot. Järgnevalt siirdume bilanssidele nr. 2, 4 ja 5, kus väljendusid tehingud, mis tingisid muutusi selles kontos. Kõike seda tuleb kirjendada üksikasjaliselt ning lahus (siirmised arvelduskontosse ja siirmised arvelduskontost), ja ainult siis saame öelda, milline vahendite liikumine nimelt väljendub ses kontos. Seesama kehtib bilansi iga kirje kohta nii aktivas kui ka passivas.

Seda vähem näitab säärane kirjendusviis majandusprotsesside vastastikust seost. Seepärast on jooksva raamatupidamise organiseerimisel vaja ühendada mõlemad pooled — nii majandi koostise muutuste kui ka majanduslikkude vahendite ja protsesside liikumise arvestus. Seda saavutatakse jooksva raamatupidamise organiseerimisega eriliste kontode kaudu. Kontod kujutavad enestest eraldatud, kuid siiski bilansi kaudu vastastikku seotud arvestuspositsioone. Igasse neist kontodest kirjendatakse arvestusobjekti osaga seotud tehingud, milline osa väljendub bilansi aktiva või passiva vastavas kirjes.

Niiviisi esinevad bilansilises arvestuses bilansi kõrval **kontod.** Need kontod on nii omavahel kui ka bilansi endaga vastastikku seotud, kusjuures see vastastikune seos on tingitud arvestusobjektist endast, s. o. selle objekti ühtsusest.

Järelikult peab jooksev raamatupidamine toimuma mitte üksteisele järgnevate bilansside koostamise teel, vaid kontodesse kirjendamise teel. Kuid nende kirjendite iseloomu peavad tingima eelkäsiteldud neli bilansimuutuste vormi. Sellega luuaksegi jooksva raamatupidamise seos bilansilise üldistuse meetodiga.

Kontod kujutavad enestest majanduslikkude vahendite, nende moodustamise allikate ja majanduslikkude toimingute **rühmitamise vahendit.** Ühtlasi on nad **vahendiks kõikide nende kategooriate eraldavaks väljendamiseks ja kõikide majandusprotsesside vastastikuse seose kindlaksmääramiseks raamatupidamises.**

Vaatleme nüüd kontode vorme ja nende ehitust. Kontod on määratud aktiva ja passiva iga üksiku kirje liikumise väljendamiseks. Oma lihtsas vormis aga väljendub see liikumine alati kas suurenemisena (+) või vähenemisena (—). Võtame näiteks konto Riigipangas toimuvate arvelduste väljendamiseks ning kirjendame muudatused mõnede tehingute suhtes, kusjuures teostame kõikide muudatuste kirjendamist järjekorras saldo tuletamisega peale iga tehingut:

Arvelduskonto Riigipangas

Algsaldo 1. aprilliks	145 000
1) Saadud realiseeritud kauba eest	24 000
	169 000
2) Tasutud lühilaen siirmise teel arvelduskontost	20 000
	149 000
3) Saadud arvelduskontosse deebitoridelt nende võla tasumiseks	11 000
	160 000
4) Makstud kreeditoridele arvelduskontost meie võla tasumiseks	10 000
	150 000

Kuid säärane konto ehitus oleks puudulik, sest ta ei annaks esinevate muutuste eraldi väljendust, s. t. antud juhul arvelduskontosse (+) ja arvelduskontost (—) toimuvate maksete väljendust. Nende andmete eraldi saamiseks tuleks teha valikuid. Selle asemel rakendab raamatupidamine kontode kahepoolset vormi, kus eraldatult ühel poolel on arvestatud suurenemised (+) ning teisel poolel vähenemised (—).

Igal konto-poolel on puht-tehniline konventsionaalne nimetus: konto vasakut poolt nimetatakse „deebetiks" ja paremat „kreeditiks" (nende konventsionaalsete terminite päritolust ning tähendusest räägime edaspidi). Seetõttu nimetatakse kirjendamist konto vasakule poolele „konto debiteerimiseks" ja kirjendamist paremale poolele „konto krediteerimiseks".

Konto kahepoolne vorm on järgmine:

D-t **Konto** K-t

Kuupäev	Kirjendi tekst	Summa	Kuupäev	Kirjendi tekst	Summa

Konto kahepoolses vormis pole midagi kohuslikku. Asi seisneb siin mitte kahes pooles, vaid muutuste väljendamise viisis, s. t. konto debiteerimises ja krediteerimises. Kontole võib anda ka ühepoolse vormi, kuid eraldi lahtritega deebeti ja kreediti jaoks.

Siis saame järgmise konto-vormi:

Konto (nimetus)

Kuupäev	Kirjendi tekst	Deebet	Kreedit

Siirdume nüüd kontosse kirjendamise viisidele. Kontos on vajalikud just lahus kirjendid muutuste kohta suurenemise ja vähenemise suunas. Kuid seejuures on täiesti ükskõik, kummal poolel me seda või teist muutust väljendame. Seepärast, kui algame arvestusele kuuluva saldo kirjendamisega deebetisse, on loomulik, et me ka suurenemised peame kirjendama deebetisse ning vähenemised — kreeditisse. Kui aga, vastupidiselt, me teeme esimese kirjendi kreeditisse, siis me peame kirjendama sinnasamasse ka suurenemised ja deebetisse vähenemised [5].

Seetõttu võib kontode kirjendite-skeem olla kahte liiki:

Esimene liik

D-t	Konto (nimetus)	K-t
Algkirjend	Vähenemised (—)	
Suurenemised (+)		

Teine liik

D-t	Konto (nimetus)	K-t
Vähenemised (—)	Algkirjend	
	Suurenemised (+)	

Bilansil on aktiva ja passiva. Seetõttu ka kontod jagatakse **aktiva-kontodeks ja passiva-kontodeks.** Raamatupidamises on kombeks kasutada aktiva-kontode jaoks konto esimest liiki ja passiva-kontode jaoks teist liiki.

Meie poolt toodud näites arvelduskontosse Riigipangas kui aktiva-kontosse tulevad järgmised kirjendid:

D-t	Arvelduskonto Riigipangas	K-t
Algsaldo	145 000	Kontost lähtunud (—), 2. teh. 20 000
Saadud (+), 1. teh.	24 000	Sama, 4. tehing 10 000
Sama, 3. tehing	11 000	

Konto pidamise säärase viisi puhul pole saldo pärast iga uut kirjendit nähtav, kuid teda saab igal ajal tuletada suuremast poolest (antud kontos — deebetist) vähema poole (antud juhul kreediti) lahutamise teel (seda jääki nimetatakse saldoks). Et me selle saldo saime mahaarvutuse teel deebetist, nimetatakse teda **„deebeti-saldoks“,** ja et ta selgitab meile teatud aktiva kirje seisu, on tema teine nimetus **„aktiva-saldo“.**

Saldo saamise hõlbustamiseks iga tehingu järgi võib konto-tabelile järgmise kuju anda (sama arvelduskonto Riigipangas samade tehingutega):

[5] Peab silmas pidama, et „vähenemist“ kontodes loetakse vastaspoole kirjendite suhtes. Summad konto ühel poolel omaette arvatakse kokku.

Arvelduskonto Riigipangas

Kuupäev	Kirjendi tekst	Deebet	Kreedit	Saldo
	Algsaldo	145 000		145 000
	Saadud (1. tehing)	24 000		169 000
	Lähtunud (2. teh.)		20 000	149 000
	Saadud (3. teh.)	11 000		160 000
	Lähtunud (4. teh.)		10 000	150 000

Aktiva-kontodes võib olla kaks järgmist juhtu: 1) deebet ja kreedit on võrdsed, s. t. pole mingit saldot; 2) deebet on suurem kui kreedit, ja saldo tuletatakse kreediti (kui väiksema poole) deebetist (kui suuremast poolest) lahutamise teel. Näiteks meie poolt toodud Riigipanga arvelduskontos deebeti lõppsaldo on (145 000 + 24 000 + 11 000) — — (20 000 + 10 000) = 150 000.

Kolmandat juhtu, s. t. et kreedit on deebetist suurem, aktiva-kontodes mõistagi olla ei saa, sest on võimatu vahendite kahanemine suurema summa võrra, kui neid üldse oli ja saadi.

Seetõttu on aktiva-kontode ehituse skeem järgmine:

D-t	**Aktiva-konto (milline tahes)**	K-t
Algkirjend (kui esineb saldo endisest ajast) Suurenemised (+)		Vähenemised (—)

ja aktiva-kontodes võib olla ainult deebeti-saldo, kusjuures ta näitab teatud (olenevalt konto sisust) vahendite jääki.

Nüüd võtame kirjendite näite kreeditoride passiva-kontosse:

Kreeditoride konto

Tasutud võlga (—) 27 000	Algsaldo . . . . . 27 000 Saadud toorained (+) . . . 10 500

Passiva-kontos tuletatakse saldo deebeti (kui väiksema poole) kreeditist (kui suuremast poolest) lahutamise teel. Seda saldot nimetatakse **„kreediti-saldoks“**, ja et ta selgitab meile teatud passiva-kirje seisu, nimetatakse teda veel **„passiva-saldoks“**.

Passiva-kontodes võivad esineda järgmised kaks juhtu:

1) nii nagu aktiva-kontodeski: deebet ja kreedit on võrdsed, s. t. pole mingisugust saldot;

2) vastandiks aktiva-kontodele: kreediti-pool on deebeti omast suurem, ja konto seisu määratlev saldo saadakse deebeti (kui väiksema poole) kreeditist (kui suuremast poolest) lahutamise teel.

Näiteks meie poolt toodud kreeditoride kontos on kreediti-saldo (27 000 + 10 500) — 27 000 = 10 500.

Kolmandat juhtu, s. t. et deebet on kreeditist suurem, passiva-kontodes muidugi olla ei saa.

Seetõttu on passiva-kontode ehituse skeem järgmine:

D-t	Passiva-konto (milline tahes)	K-t
Vähenemised (—)	Algkirjend (saldo) Suurenemised (+)	

ja passiva-kontodes võib olla ainult kreediti-saldo, kusjuures ta näitab teatava vahendite allika jääki.

Rakendades kontosid arvestuspositsioonidena, saab raamatupidamine ettevõtte vahendite kui ka majandusprotsesside kogumi üksikutesse liikidesse liigendada ning seetõttu kontrollida majanduslikkude vahendite kogu liikumist mitte ainult tervikuna, vaid ka igas üksikus liigis.

Niisiis kontod, kujutades enestest andmete arvestuslikku liigendust majandusliku rühmituse alusel vahendite, nende moodustamise korra ja majandusprotsesside kohta, annavad meetodi ja vormi plaani täitmise käigu väljendamiseks ja kontrollimiseks.

Kontod, olles neisse kirjendatud tehingute mõju kaudu bilansile bilansiga seotud, on kirjendamise iseloomu mõttes bilansi struktuurist tingitud. Ja kõigepealt, nagu bilansis endas iga tehing tekitas kaks muutust, nii on ka kontodes kirjendus kahekordne. Saame nn. **kahekordse kontodesse kirjendamise meetodi.**

Analüüsime näit. neid nelja tehingut, mida me varem käsitlesime bilanssides nr. 2, 3, 4 ja 5 (vt. eespool, lk. 70—72).

Esimene tehing — toorainete ost 67 000 rubla väärtuses tasumisega arvelduskontost Riigipangas.

Selle tehingu kirjendamiseks on meil vaja kaks aktiva-kontot: toorainete konto ja arvelduskonto Riigipangas. Algbilansist nr. 1 peab mõlemasse kontosse kirjendama saldo ehk, nagu öeldakse, tuleb need kontod avada. Aktiva-kontodes tarvitatava kirjendite vormi järgi tuleb see saldo kirjendada deebetisse: toorainete kontosse — 624 000 rubla ja arvelduskontosse Riigipangas — 894 000 rbl. Tehingu enda väljendus tingib kahekordse kirjenduse antud kontodesse: toorainete seisu suurenemine kirjendatakse toorainete konto deebetisse ja vahendite kaha-

nemine arvelduskontos — Riigipanga arvelduskonto kreeditisse. Järelikult saame kontodes säärase arvestuse:

D-t	Toorainete konto	K-t
Saldo	624 000	
	67 000	
	(+)	

D-t	Arvelduskonto	K-t
Saldo	894 000	67 000
		(—)

Nõnda on tehing vastastikku seotult arvestatud nii deebetis kui ka kreeditis. Järelikult, arvestades tehinguid vahendite ringes nende paigutus- ning rakendusvormi järgi, saame deebeti ja kreediti võrdsuse:

D (deebet) = K (kreeditiga).

Võtame teise tehingu: kannang kasumitest erifondidesse 26 000 rbl.

Selle tehingu kirjendamiseks meie vajame kahte passiva-kontot: kasumite kontot ja erifondide kontot. Avades need kontod, kirjendame kõigepealt neisse bilansist nr. 1 algsaldod: kasumite kontosse 239 000 rubla ja erifondide kontosse 420 000 rubla, mõlemad vastavalt passiva-kontodes tarvitatavate kirjendite vormile — kreeditisse.

See tehing, andes kasumi vähenemise, nõuab kirjendit erifondide konto kreeditisse. Järelikult kujuneb säärane kirjendus:

D-t	Kasumite konto	K-t		D-t	Erifondide konto	K-t
26 000	Saldo	239 000			Saldo	420 000
(—)						26 000
						(+)

Nõnda siis tehingud, mis annavad vahendite moodustamise või kasutamiseks andmise vormi ja plaanilise otstarbe muutusi, väljenduvad üheaegselt nii deebetis kui ka kreeditis, mis jällegi annab kontode deebeti ning kreediti võrdsuse.

Kolmas tehing: arvelduskonto kaudu laenu saamine 25 000 rbl. Selle toimingu kirjendamiseks on vaja aktiva-konto (arvelduskonto Riigipangas), mille deebetisse kirjendatakse vahendite suurenemine, ja saadud laenude passiva-konto, mille kreeditisse kirjendatakse meie võlgnevuse suurenemine laenude alal. See säilitab jällegi kontode deebeti ning kreediti võrdsuse. Kirjendus saab (algsaldodega ja seniste kirjenditega) järgmise kuju:

D-t	Arvelduskonto	K-t		D-t	Laenude konto	K-t
Saldo	894 000	1. tehing	67 000		Saldo	975 000
	25 000					25 000
	(+)					(+)

Seega tehingud, mis on seotud vahendite suurenemisega, juurdekasvuga majandis, nõuavad samuti kahekordset kirjendust — deebetisse ja kreeditisse.

Võtame viimase, neljanda tehingu: 16 000 rubla tasumine kreeditoridele arvelduskontost.

Selle tehingu väljendamiseks on vaja kreeditoride passiva-konto, mille deebetisse kirjendatakse meie võlgnevuse vähenemine, ja arvelduskonto aktiva-kontona, mille kreeditisse kirjendatakse vahendite kahanemine. Järelikult kontode deebeti ja kreediti võrdsus säilib jällegi. Saame järgmised kirjendid (toome ainult antud tehingu kirjendid):

D-t	Kreeditoride konto	K-t	D-t	Arvelduskonto	K-t
16 000 (—)					16 000 (—)

Niisiis ka tehingud, mis on seotud vahendite kahanemisega või nende eemaldamisega ettevõttest, nõuavad kahekordset kirjendust — deebetisse ja kreeditisse.

Iga konto väljendab ja kontrollib liikumist bilansi igas üksikus kirjes ja annab järgmised näitajad:

1) teatud arvestusobjekti algseisu (aktiva-kontodes deebeti-algsaldo, passiva-kontodes kreediti-algsaldo);

2) antud arvestusobjekti suurenemise (aktiva-kontodes — deebetis, passiva-kontodes — kreeditis);

3) antud arvestusobjekti vähenemise (aktiva-kontodes — kreeditis, passiva-kontodes — deebetis);

4) antud arvestusobjekti saldo, mis on kergesti tuletatav väiksema poole mahaarvutuse teel suuremast poolest, — s. t. deebeti-saldo aktiva-kontodes ning kreediti-saldo passiva-kontodes.

Raamatupidamise praktilise teostamise korras bilansilise meetodi alusel me väljendame kontodes kogu majandusprotsesside voolu. Iga tehingu väljendus vastastikuse seosena tingis seda, et iga tehing kulges võrdsetes summades nii kontode deebetisse kui kreeditisse. Seetõttu deebeti ja kreediti esmane võrdsus, mida tingis aktiva ja passiva võrdsus, säilis kogu aeg pidevalt, s. t. saadi alati:

$$D \text{ (deebet)} = K \text{ (kreeditiga)}.$$

Säärast kirjendusviisi kontodes nimetataksegi kahekordse kirjenduse võtteks. Ta seisneb selles, et iga tehing tekitab jooksvas raamatupidamises summaliselt võrdsed kirjendid kontode deebetisse ja kreeditisse, mille tõttu kontode debiteerimise kokkuvõtud on alati krediteerimise kokkuvõttudega võrdsed.

Kahekordse kirjenduse võte on kõigepealt tingitud sellest, et raamatupidamine väljendab vormide vahetust ühiskondliku fondi liikumises, mis annab rahalises väljenduses kaks suuruse poolest võrdset muutust varakompleksis.

Kahekordne kirjendus on tingitud ka sellest, et bilansilise meetodi lähtekohaks on vahendite väljendus nende paigutuse ning rakenduse järgi ning teiselt poolt vahendite moodustamise korra või kasutamiseks andmise vormi väljendus.

Rakendades kahekordse kirjenduse võtet muutuste väljendamiseks, mida tekitab iga toiming, väljendame neid muutusi deebetis ja kreeditis. Sellest saame **kontode vastastikuse seose tehingute ja nende poolt tekitatavate muudatuste vastastikuse seose väljendusena.**

Säärast kontode vastastikust seost nimetatakse **kontode korrespondeeringuks.**

Võtame näiteks esimese (vaata eespool) tehingu: toorainete ost arvelduskonto kaudu. Tehingu väljendamiseks koostatakse lausend:

Deebet — *Toorainete konto 67 000*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 67 000*

Toorainete konto korrespondeerib deebetis arvelduskontoga Riigipangas, ja vastupidi — see viimane konto korrespondeerib kreeditis toorainete konto deebetiga [6].

Teine tehing — kannang kasumist erifondidesse:

Deebet — *Kasumid 26 000*
Kreedit — *Erifondid 26 000*

s. t. kasumite konto deebet korrespondeerib erifondide konto kreeditiga ja selle viimase konto kreedit korrespondeerib kasumite konto deebetiga.

Kolmas tehing — laenu saamine arvelduskonto kaudu:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 25 000*
Kreedit — *Laenud 25 000*

s. t. Riigipanga arvelduskonto deebet korrespondeerib laenude konto kreeditiga ja selle viimase konto kreedit arvelduskonto deebetiga.

Neljas tehing — tasumine kreeditoridele arvelduskontost:

Deebet — *Kreeditorid 16 000*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 16 000*

s. t. kreeditoride deebet korrespondeerib arvelduskonto kreeditiga ja selle viimase konto kreedit kreeditoride konto deebetiga.

---

[6] Sõna „konto" võib lausendis ära jätta, sest asi on selletagi selge. Edaspidi jätamegi selle sõna ära.

Niisiis, rangelt reeglipärane kontode korrespondeering (üheaegselt deebetis ja kreeditis ühesuurustes summades) on raamatupidamisliku väljendamise spetsiifiliseks viisiks majandusprotsesside vastastikuse seose kindlaksmääramiseks.

Säärane **vastastikuse seose kindlaksmääramine laiendab arvestuses saadavaid näitajaid,** võimaldades mitte ainult plaani täitmise kõikide protsesside kontrollimist ja uurimist nende kvalitatiivselt küljelt ja nimelt mitte ainult lihtsa aritmeetilise kokkuvõtmise, vaid ka majandis toimuvate muutuste täpse analüüsi teel. Tähtsamad plaani täitmise näitajad annab arvestus just õigesti korraldatud kontode korrespondeeringu alusel. Seepärast kehtestatakse NSV Liidu ühte liiki kuuluvate majandite jaoks kohuslik ühine (tüüpiline) kontode korrespondeering.

Tõepoolest, iga üksik konto, võetud omaette ilma korrespondeeringuta, annab ainult liikumise väljenduse tema lihtsas vormis — suurenemisena ning vähenemisena. Varem (vt. lk. 83) tõime need neli näitajat, mis iga konto annab. Kuid kontode korrespondeeringu lisandamisega saavad liikumise näitajad igas kontos hoopis teise värvingu, määrates kindlaks iga toimingu tähtsuse plaani täitmise käigus.

Võtame näiteks arvelduskonto Riigipangas ja liidame tema kirjenditega korrespondeeringu.

Konto saab järgmise kuju:

D-t	Arvelduskonto Riigipangas	K-t
Algsaldo 894 000	Deebet toorained	67 000
Kreedit laenud 25 000	Deebet kreeditorid	16 000

Siin me näeme deebetis mitte ainult käivete summasid, vaid ka allikaid, kust on saabunud vahendid arvelduskontosse (toodud näites — pangalaenu saamine). Kreeditis saame samuti andmed arvelduskonto vahendite rakendamise korra kohta (toodud näites — toorainete ost ja võla tasumine kreeditoridele).

Niisiis, konto senisele neljale näitajale seltsivad kaks uut näitajat:

5) deebetis — aktiva-kontodes vahendite saamise kord ja passiva-kontodes — vahendite allikate kustutamise või muutmise kord (näit. laenude konto deebetis korrespondeeringul arvelduskonto kreeditiga — rahaliste vahendite vähenemisena arvelduskontos);

6) kreeditis — aktiva-kontodes andmed vahendite rakendamise korra kohta ja passiva-kontodes — andmed vahendite uue allika tekkimise korra kohta (näit. laenude konto kreeditis korrespondeeringul

arvelduskonto deebetiga — rahaliste vahendite saamisena arvelduskontosse).

Seetõttu võimaldab korrespondeeringu kaudu vastastikku seotud bilansiliste kontode terve kogum majandusprotsesside liikumise väljendamist ja kontrollimist just nende vastastikuses seoses ja kvalitatiivsete näitajate saamisega nii ettevõtte kogu majandusliku tegevuse kui ka viimase üksikute momentide kohta. Kontode korrespondeering, väljendades tehingute vastastikust seost, sellesamaga väljendab ja kontrollib liikumist mitte ainult kui lihtsaid suurenemisi ja vähenemisi, vaid ka kui kvalitatiivseid muutusi vahendite ringes plaani täitmise protsessis (näit. vahendite siirdumine käibesfäärist tootmissfääri või vastupidi, vahendite moodustamise või otstarbe määramise korra muundumine jms.). Tänu säärasele majandusprotsesside kvalitatiivse külje kindlaksmääramisele teaduslikult põhjendatud kontode korrespondeeringu kaudu on võimalik plaani täitmise käigu täpne analüüs teatud majanduslikus paigas. Üksikute kontode „Deebet" ja „Kreedit" muutuvad siin majandusprotsesside vastastikuses seoses bilansilisele arvestusmeetodile kättesaadavate suundade näitajaiks, võimaldades tähtsamate plaani täitmise käigu näitajate saamist.

Tehingute vastastikuse seose väljendamine kontodes kontode korrespondeeringu kaudu on spetsiifiline, ainult raamatupidamisele omane, plaani täitmise käigu jooksva arvestuse meetod.

Korrespondeering kontode vahel seisneb vormiliselt selles, et iga tehingu kirjendus toimub bilansikontode deebetis ja kreeditis ühesuurustes summades.

Et võib olla liht- ja liittehinguid, siis nende väljendusel kontodes võivad esineda järgmised kolm juhtu:

1) **Ühte kontot debiteeritakse ja ühte kontot krediteeritakse.** Saame lihtlausendi. Tema näiteid me tõime eespool.

2) **Ühte kontot debiteeritakse ja mitut kontot krediteeritakse.** Saame esimest liiki liitlausendi. Näiteks on saadud arvelduskontosse majandi deebitoridelt 5000 rbl. ja laenu 45 000 rbl. Kahe üksiku lihtlausendi asemel võib anda ühe lausendi:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 50 000*
Kreedit — *Deebitorid 5000*
Kreedit — *Laenud 45 000*

Siin on toodud kaks krediteeritavat kontot. Nagu juba mainitud, võib neid olla **mitu,** s. t. ka rohkem kui kaks.

3) **Mitut kontot debiteeritakse ja ühte kontot krediteeritakse.** Saame seekord teist liiki liitlausendi.

Säärase liitlausendi näiteks on 500 rbl. laekumine deebitoridelt kassasse ja 4000 rbl. saamine arvelduskontosse Riigipangas. Et siin tuleb deebitoride konto kreeditisse kirjendada mõlemad summad, siis me võime anda liitlausendi:

Deebet — *Kassa 500*
Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 4000*
Kreedit — *Deebitorid 4500*

Võiks arvata, et võib olla ka liitlausendi kolmas liik: mitme konto debiteerimine üheaegse mitme konto krediteerimisega. Kuid sel juhul me ei saaks kontode korrespondeeringut nende vastastikuse seose ja seega ka majandusprotsesside seose väljendusena, vaid saaksime lihtsa aritmeetilise võrdsuse deebeti ja kreediti vahel, mis oleks ainult kahekordse kirjenduse meetodi rakendamise puhtformaalne tunnus, mispärast säärased liitlausendid pole lubatavad.

Peatume nüüd terminitel „deebet" ja „kreedit". Kontodest rääkides me mainisime, et need terminid on konventsionaalset, tehnilist laadi.

Võtame näiteks rahaliste vahendite kontod. Seal tähendab „deebet" raha saamist, s. t. „sissetulekut", ja „kreedit" — tema lähtumist, s. t. „väljaminekut". Sedasama saavutame ka materiaalsete esemete arvestuse kontodes.

Näiteks kaupade kontos kaupade saamine kirjendatakse deebetisse, s. t. „sissetulekusse", ja kaupade lähtumine — kreeditisse, s. t. „väljaminekusse". Kui aga võtame konto arvlemiste arvestuseks asutiste ja isikutega, siis siia juba „sissetulek" ja „väljaminek" mingil viisil ei sobi. Need terminid ei ole sobivad ka kontode suhtes, kus arvestatakse kulusid ja kasumeid. Kõik see sunnibki rakendama konventsionaalseid termineid. Ja nende terminite tõlgendamisel nende rakendamisel kontodes tuleb ainult meeles pidada, et deebet ja kreedit on olemas nii aktiva- kui ka passiva-kontodes ning nad tähendavad:

Deebet: — *aktiva-kontodes — aktiva suurenemist.*
Passiva-kontodes — passiva vähenemist.
Kreedit: — *aktiva-kontodes — aktiva vähenemist.*
Passiva-kontodes — passiva suurenemist.

Sellest järeldub, et terminid „deebet" ja „kreedit" on konventsionaalsed puht-tehnilised väljendid.

Rakendusel üksikute kontode suhtes, väljaspool nende seost teistega, tähendab nende „deebet":

aktiva-kontodes — vahendite igasugust paigutamist ja nende vahendite edasist suurenemist;

passiva-kontodes — vahendite teatud allika vähenemist.

Kontode „kreedit" tähendab:

aktiva-kontodes — vahendite teatud paigutusvormi kadumist (vähenemist);

passiva-kontodes — mitmesuguseid vahendite allikaid ja nende edasist suurenemist.

Terminid „deebet" (ladinakeelsest *debet* — ta võlgneb) ja „kreedit" (ladinakeelsest *credit* — ta usub) tekkisid terminitena, mis tulenesid kapitalistlikest kohustussuhetest, millede alusel tõlgendatigi kõiki majanduslikke tehinguid. Kaubanduslik käive näis ühe isiku poolt mingisuguste väärtuste saamisena ja teise isiku poolt nende andmisena. Kahekordse kirjenduse seletamiseks peeti raamatupidamise kontosid saavate ja andvate isikute asendajaiks. Kirjendades saadud väärtuse vastava konto deebetisse, öeldi, et see konto „võlgneb" saadud väärtuste eest. Kirjendades aga lähtunud väärtused vastava konto kreeditisse, öeldi, et see konto „usub" tollele, kellele ta andis, ehk „evib" tema suhtes nõudmisi.

On selge, et rakendame neid termineid just tehnilistena, mida igal ajal saab asendada teiste, nende tähendusele sobivamate terminitega.

6. ANALÜÜTILINE ARVESTUS.

Seni vaatlesime ainult sünteetilist arvestust. Selles peetakse **kollektiivkontosid** (materjalide, valmistoodete, deebitoride jms. kontod). Analüütilises arvestuses liigendatakse säärased kollektiivkontod reaks **üksikkontodeks** — analüütilise arvestuse kontodeks, kus arvestatakse teatud kompleksi osi (näit. üksikuid materjalide liike, üksikuid toodete või kaupade sorte või liike, arvlemisi iga üksiku deebitoriga või kreeditoriga jms.).

Mõned kontod (näit. arvelduskonto Riigipangas, teatavate fondide, reservide jms. kontod) on **jagamatud kontod.**

Analüütilise arvestuse kontod võimaldavad majanduslikkude vahendite iga üksiku liigi (näiteks materjalide, toodete ja kaupade iga liigi jms., iga üksiku deebitoriga ja kreeditoriga arvlemiste jms.) kontrollimist, ühendades vajaduse korral vahendite väljendust raha- ja kogusehikuis. Üksikkontode süsteemi kaudu võimaldab analüütiline arvestus majandusprotsesside ja nendest tingitud muutuste üksikasjalist ja detailitud väljendust, andes seega materjali nii igapäevaseks juhtimiseks kui ka sotsialistliku omandi puutumatuse järelevalveks ja kontrolliks selle omandi kõikide üksikute elementide üle.

Üksikkontod, olles oma kollektiivkonto detailimiseks, olenevad kirjenduste suhtes viimasest, s. o. kõik see, mida kirjendatakse kollektiivkonto deebetisse või kreeditisse, vastavalt jaotatult kirjendatakse üksikkontosse samale poolele. Järelikult peavad üksikkontod kollektiivkonto edasise liigendusena oma andmete kogusummas alati vastama neid ühendavale kollektiivkontole.

Analüütilise arvestuse pidamise näitena üksikkontode järgi mitte ainult raha-, vaid ka koguseühikuis toome laost realiseeritavate kaupade (või valmistoodete) arvestuse.

Andmed kirjendite jaoks (lühiduse mõttes toome ainult kaupade ühe liigi, kuna kirjendid niikuinii toimuvad nii kollektiivkontosse kui ka eri üksikkontodesse, kuipalju neid olekski):

1. Laos on 1000 kg kaupu à 40 rubla.
2. Realiseeritud 300 kg à 50 rubla.
3. Sama — 450 kg à 50 rubla.
4. Kirjendatakse maha (korraga) realiseeritud kaupade omakulu.

Üksikkontode vorm on näiteks järgmine:

Nimetus ..... Suurus ..... Nomenkl. nr. .....
Kirjeldus ..... Arvestusühik ..... kg. Kart. nr. .....

Kuupäev	Järjekorra nr.	Sissetulek			Väljaminek					Jääk
			Omakulu alusel			Müügihinde alusel		Omakulu alusel		
		Kogus	Hind	Summa	Kogus	Hind	Summa	Hind	Summa	Kogus
		1000	40.—	40 000	300	50.—	15 000			700
					450	50.—	22 500			250
					750			40	30 000	

Sünteetiline arvestus võimaldab bilansi saamist üldistatud kujul. Analüütiline arvestus annab kollektiivkontode edasise liigendamise üksikkontodeks iga üksiku bilansikirje suhtes, ühendades vajaduse korral rahalist arvestust naturaalsega. Üksikkontod on ainult arvestuse laienduseks, esinedes ainult oma kollektiivkonto abikontodena. Sellest

tuleneb kohuslik nõue: **kõikide üksikkontode deebeti ja kreediti summad peavad võrduma neid ühendava kollektiivkonto vastavate kogusummadega.**

Esitame väikese näite kollektiivkonto pidamise kohta, mis väljendab üheaegselt arvlemisi deebitoridega ja kreeditoridega, milline konto on järelikult aktiva-passiva-konto. Nimetame seda kontot asutiste ja isikute kontoks mitmesuguste arvlemiste alal. Teostame temas järgmised kirjendid (anname need kontode korrespondeeringuta, sest antud näites me seda ei kasuta):

D-t	Asutiste ja isikute konto mitmesuguste arvlemiste alal			K-t
Saldo	6000		Saldo	7000
1)	400		2)	1000
4)	800		3)	600
8)	300		5)	100
10)	700		6)	375
			7)	545
			9)	480

Säärasel kujul annab konto meile üksnes käivete kokkuvõtud. Kõikide kirjendite tulemusena saame kreediti-saldo 1900 rubla. Ta näitab meile ainult, et kreeditoriline võlgnevus on selle summa võrra suurem kui deebitoriline. Aga kui palju on deebitore ja kreeditore, seda me kollektiivkontost näha ei saa ilma kõiki kirjendeid üksikasjaliselt läbi vaatamata. Võib juhtuda isegi nii, et kollektiivkonto ei anna mingit saldot, seejuures aga jäävad nii deebitorid kui ka kreeditorid võrdses summas.

Nüüd kirjendame kollektiivkonto kõik andmed tema vastavatesse üksikkontodesse, milliseid võtame neli:

D-t	Konto „A“		K-t
Saldo	3500	3)	600
		6)	375

D-t	Konto „B“		K-t
4)	800	Saldo	4000
10)	700	2)	1000

D-t	Konto „C“		K-t
Saldo	2500	7)	545
8)	300	9)	480

D-t	Konto „D“		K-t
1)	400	Saldo	3000
		5)	100

Neist üksikkontodest leiame, et kontodes „A“ ja „C“ kujunes deebeti-saldo, esimeses — 2525 ja teises — 1775, kokku 4300, kuna kontodes „B“ ja „D“ kujunes kreediti-saldo, esimeses — 3500 ja teises — 2700, kokku — 6200, s. t. kreediti-saldo on ülekaalus (6200—4300) 1900 võrra.

Niisiis, aktiva-passiva kollektiiv- (arvlemis-) kontodes võivad saldo suhtes esineda järgmised kolm juhtu:

1) deebet ja kreedit on omavahel võrdsed,

see tähendab:

a) kas arvlemised on lõpetatud, s. o. ei jää ei deebitore ega kreeditore;

b) või aga deebitorid ja kreeditorid jäävad ühesugustes summades;

2) deebet on kreeditist suurem,

see tähendab, et deebeti-saldo kogusumma võrra deebitoriline võlgnevus on suurem kreeditorilisest võlgnevusest;

3) kreedit on deebetist suurem,

see tähendab, et kreediti-saldo kogusumma võrra kreeditoriline võlgnevus on suurem deebitorilisest võlgnevusest.

Üksikkontode eesmärgiks on arvlemiste eraldatud arvestus iga üksiku deebitori ja kreeditori kohta.

Niisiis on analüütilise arvestuse kontod ainult vastavate sünteetiliste kontode edasiseks liigenduseks. Sünteetilise arvestuse eesmärgiks on anda enam-vähem üldistatud näitajad. Seetõttu peavad sünteetilises arvestuses kirjendid taotlema järgmisi peaeesmärke: anda kontode debiteerimise ja krediteerimise õiged kokkuvõtud ja määrata seejuures kindlaks kontode korrespondeering. Selle korrespondeeringu tumestamine võtab sünteetiliselt arvestuselt tema põhiülesande — anda plaani täitmise käigu purgiv iseloomustus, mis võimaldaks selle käigu analüüsimist. Sünteetiline arvestus pole määratud kontrollima majandusvahendite või majandusprotsesside **iga üksikut osa,** kuna aktiva ja passiva iga kirje antakse selles arvestuses üldistatud kujul. Selle arvestuse peab üles ehitama sääraselt, et temas kõigepealt oleks selge kontode korrespondeering. Seepärast pole mingil juhul lubatavad (nagu seda mõnikord praktikas sallitakse) lausendid mitme konto debiteerimisega üheaegsel mitme konto krediteerimisel. Sellest me juba rääkisime §-s kontode ja nende korrespondeeringu kohta.

Analüütilise arvestuse eesmärgiks on majandusvahendite ja majandusprotsesside kõikide osade üle kontrolli teostada. Seepärast peavad selles arvestuses olema purgivad andmed iga üksiku toimingu kohta.

Selgema kujutluse saamiseks üksikkontode vastastikuse seose kohta nende kollektiivkontoga toome väikese näite.

Peetakse ühte toorainete ning põhimaterjalide kollektiivkontot. Materjale on kolme liiki: puuvill, lina ja vill. Algsaldod olid: puuvilla 8000 ühikut 40 000 rubla väärtuses, lina 2500 ühikut 25 000 rubla väärtuses ja villa 1500 ühikut 30 000 rubla väärtuses, kokku 95 000 rubla. Tehingud: 1) saadud uuesti puuvilla

4000 ühikut 20 000 rubla väärtuses ja villa 500 ühikut 10 000 rubla väärtuses, kokku 30 000 rubla (tehingute kirjendid anname kontode korrespondeeringut märkimata, sest viimane meid antud juhul ei huvita); 2) väljus puuvilla 3600 ühikut 18 000 rubla väärtuses, lina 600 ühikut 6000 rubla väärtuses ja villa 800 ühikut 16 000 rubla väärtuses, kokku 40 000 rubla väärtuses.

Kirjendid kollektiivkontos (s. o. sünteetilises arvestuses) ning kirjendid kõikides üksikkontodes (s. o. analüütilises arvestuses) annavad sünteetilise ja analüütilise arvestuse vastastikuse seose järgmise skeemi (vt. lk. 93).

Esimene kirjend 95 000 rubla kohta on üksikkontode järgi jaotatud: puuvill — 40 000 rubla, lina — 25 000 rubla ja vill — 30 000 rubla; teine kirjend 30 000 rubla kohta on jaotatud: puuvill — 20 000 rubla ja vill — 10 000 rubla; kolmas kirjend 40 000 rubla kohta on jaotatud: puuvill — 18 000 rubla, lina — 6000 rubla ja vill — 16 000 rubla.

Niiviisi annavad analüütilise arvestuse kontod meetodi ja vormi aktiva ja passiva iga üksiku osa väljendamiseks ning kontrolliks, nende võimaliku detailimisega mitte ainult rahaühikuis, vaid vastavail juhtudel ka naturaalühikuis. Järelikult rakendatakse viimaseid raamatupidamises ainult analüütilises arvestuses.

7. SÜNTEETILISE JA ANALÜÜTILISE JOOKSVA ARVESTUSE ANDMETE ÜLDISTUS.

Me nägime, et raamatupidamises väljendatakse majandusvahendite ja nende moodustamise korra kogum ning kõik majanduslikud tehingud kindlas vastastikuses seoses ja et neid kontrollitakse erilistel arvestuspositsioonidel — kontodes. Sääraste kontode süsteem ei seisa bilansist lahus, sest iga konto vastab teatud bilansikirjele. Arvestusel kontodes toimub üksnes majandusliku liikumise kogu kompleksi jaotamine üksikuteks osadeks, millede seisund väljendub vastavais bilansikirjetes, kuna iga säärase kirje liikumise enda väljendus toimub kontodes. Seetõttu on vaja kindlaks määrata kõikide kontodes leiduvate andmete üldistusmeetod ja sellega ka vastastikune seos bilansi ja kontode vahel.

Selleks rakendatakse raamatupidamises erilist võtet, nimelt üldistatakse kõik arvestusandmed nn. kontode **käibearuannete** koostamise kaudu.

Tuleb eristada käibearuannete kahte liiki: sünteetilise arvestuse kontode käibearuanne (käibebilanss) ja analüütilise arvestuse kontode käibearuanne.

Vaatleme käibearuannete esimest liiki.

Nad peavad sisaldama järgmised andmed:

1) kontode järjekorra nr. ja nimetus;

Sünteetilise ja analüütilise arvestuse vastastikuse seose skeem.

D-t	Toorainete ja põhimaterjalide konto	K-t
Saldo	95 000	1) 40 000
	2) 30 000	

Vastastikune seos

D-t	Puuvilla-konto				K-t
Toim. №	Kogus	Summa	Toim. №	Kogus	Summa
S	8 000	40 000	1	3 600	18 000
2	4 000	20 000			

D-t	Lina-konto				K-t
Toim. №	Kogus	Summa	Toim. №	Kogus	Summa
S	2 500	25 000	1	600	6 000

D-t	Villa-konto				K-t
Toim. №	Kogus	Summa	Toim. №	Kogus	Summa
S	1 500	30 000	1	800	16 000
2	500	10 000			

2) kõikide kontode algsaldo, s. t. saldo selle perioodi alguseks, mille kohta aruanne koostatakse (tavaliselt kuu, kvartali, aasta kohta), teiste sõnadega, siin antakse algbilanss;

3) käibed kõikide kontode kohta;

4) saldo perioodi lõpuks ehk uus bilanss, s. t. pärast kõikide teostunud tehingute kirjendust kujunenud uus aktiva ja passiva.

Käibearuandel on järgmine vorm:

Nr.	Kontode nimetus	Algsaldo		Käibed		Lõppsaldo	
		Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit

Selles käibearuandes peavad kujunema kolm võrdsust: 1) algsaldode võrdsus (algbilanss), 2) käivete võrdsus deebetis ja kreeditis (kahekordse kirjendamise tõttu) ja 3) lõppsaldo deebeti ja kreediti võrdsus (lõppbilanss).

Käibearuanne (käibebilanss) annab seega **sünteetilise jooksva arvestuse andmete üldistusvormi ning vahendi bilansi ja kontode vahelise pideva seose loomiseks.**

Esitame käibearuande koostamise näite.

Majandi algbilanss oli järgmine:

Aktiva		Bilanss	Passiva	
Hooned ja ehitised	100 000		Põhikirjafond	220 000
Masinad	25 000		Pikklaenud	40 000
Toorained	40 000		Lühilaenud	30 000
Abimaterjalid	10 000		Kreeditorid	7 000
Küte	5 000		Kasum	23 000
Valmistooted (kaubad)	80 000			
Kassa	14 000			
Arvelduskonto Riigipangas	40 000			
Deebitorid	6 000			
Kokku	320 000		Kokku	320 000

Teatava perioodi jooksul teostati järgmised tehingud:

1) Soetati tooraineid tasumisega arvelduskontost 5 000 rbl. väärtuses.

2) Tootmisse tooraineid üle antud (avatakse tootmise aktiva-konto) 15 000 rbl. väärtuses.

3) Tootmisse abimaterjale üle antud 3000 rbl. väärtuses ning kütet 1000 rbl. väärtuses.

4) Arvestatud tööstustööliste töötasu (siirdud tootmiskontosse) 6000 rbl.

5) Kassast töölistele töötasu välja makstud 5700 rbl.

6) Realiseeritud valmistooteid omakulu-väärtusega 15 000 rbl., kusjuures müügihinna summa 17 500 rbl. saadud ostjalt meie arvelduskontosse Riigipangas.

Siin meil on liittehingu näide:

a) vahendite suurenemine arvelduskontos 15 000 rubla võrra üheaegse valmistoodete seisu vähenemisega sama summa võrra, mis tehingu väljendamisel tekitab järgmised muudatused aktivas:

Valmistooted . . . . . — 15 000
Arvelduskonto Riigipangas . . . . . + 15 000;

b) üheaegselt vahendite suurenemine arvelduskontos realiseeritud hinnalisandi võrra 2500 rubla, millele vastavalt peab näitama ka passivas vahendite uut moodustamise allikat:

Arvelduskonto Riigipangas . . . . . + 2 500
Kasum . . . . . + 2 500

Ühendades arvelduskontos mõlemad summad, saame:

Aktivas		**Passivas**	
Arvelduskonto . . .	+ 17 500	Kasum	+ 2 500
Valmistooted . . .	— 15 000		

Kuid säärane viis ei võimalda meile kontrolli teostamist toodete realiseerimise plaani täitmise üle. Seepärast avatakse eriline toodete realiseerimise passiva-konto, mida krediteeritakse lunastise summaga ning debiteeritakse toodete mahakirjendamisega nende omakulu-väärtuses.

Järelikult saame järgmised kaks lausendit:

1) Deebet — *Arvelduskonto 17 500*
   Kreedit — *Toodete realiseerimine 17 500*
2) Deebet — *Toodete realiseerimine 15 000*
   Kreedit — *Valmistooted 15 000*

7) Saadud tooraineid (esialgu tasumata) 5000 rbl. väärtuses.

8) Tasutud lühilaenu 10 000 rbl. suuruses, summa mahakirjendamisega arvelduskontost Riigipangas.

9) Arvelduskontosse Riigipangas deebitoridelt nende võla tasumiseks saabunud 4000 rbl. ja kassasse 500 rbl.

10) Tasutud arvelduskontost võlg kreeditoridele 6000 rbl.

11) Ostjatele valmistooteid väljatud (esialgu tasumata) 2800 rbl. väärtuses nende toodete omakulu-väärtuse juures 2500 rbl.

12) Kasumist erifondidesse siirdud 3000 rbl.

13) Arvelduskontost Riigipangas tasutud 600 rbl. laenuintresse.

Pärast algbilansi ja kõikide tehingute summade väljendust kontodes saame järgmised andmed kontode järgi (näitame nad kontode korrespondeeringuga):

Hoonete ja ehitiste konto

D-t		K-t	
Algsaldo	100 000		

Masinate konto

D-t		K-t	
Algsaldo	25 000		

Toorainete konto

D-t		K-t	
Algsaldo	40 000	Deebet — tootmine (tehing 2)	15 000
Kreedit — arvelduskonto Riigipangas (tehing 1) . . .	5 000		
Kreedit — kreeditorid (tehing 7)	5 000		

Abimaterjalide konto

D-t		K-t	
Algsaldo	10 000	Deebet — tootmine (tehing 3)	3 000

Küttekonto

D-t		K-t	
Algsaldo	5 000	Deebet — tootmine (tehing 3)	1 000

Tootmise konto

D-t		K-t	
Kreedit — toorained (tehing 2)	15 000		
Kreedit — abimaterjalid . .	3 000		
Kreedit — küte (liittehing 3)	1 000		
Kreedit — töölised (tehing 4)	6 000		

Valmistoodete konto

D-t		K-t	
Algsaldo	80 000	Deebet — valmistoodete realiseerimine (tehing 6) . . .	15 000
		Deebet — valmistoodete realiseerimine (tehing 11) . .	2 500

D-t	Kassakonto	K-t
Algsaldo 14 000		Deebet — töölised (tehing 5) 5 700
Kreedit — deebitorid (tehingust 9) 500		

D-t	Arvelduskonto Riigipangas	K-t
Algsaldo 40 000		Deebet — toorained (tehing 1) 5 000
Kreedit — valmistoodete realiseerimine (tehing 6) . . . 17 500		Deebet — lühilaenud (tehing 8) 10 000
Kreedit — deebitorid (tehing 9) 4 000		Deebet — kreeditorid (tehing 10) 6 000
Kreedit — deebitorid (tehingust 9) 4 000		Deebet — tasutud intressid (tehing 13) 600

D-t	Deebitoride (mitmesuguste) konto	K-t
Algsaldo 6 000		Deebet — kassa 500
Kreedit — valmistoodete realiseerimine (tehing 11) . . 2 800		Deebet — arvelduskonto Riigipangas (liittehing 9) . . 4 000

D-t	Tasutud intresside konto	K-t
Kreedit — arvelduskonto Riigipangas (tehing 13) 600		

D-t	Põhikirjafondi konto	K-t
		Algsaldo 220 000

D-t	Erifondide konto	K-t
		Deebet — kasumid (tehing 12) 3 000

D-t	Pikklaenude konto	K-t
		Algsaldo 40 000

D-t	Tööliste konto	K-t
Kreedit — kassa (tehing 5) 5 700		Deebet — tootmine (tehing 4) 6 000

D-t	Kreeditoride konto	K-t
Kreedit — arvelduskonto Riigipangas (tehing 10) 6 000		Algsaldo 7 000
		Deebet — toorained (tehing 7) 5 000

D-t	Lühilaenude konto	K-t
Kreedit — arvelduskonto Riigipangas (tehing 8) 10 000	Algsaldo	30 000

D-t	Toodete realiseerimise konto	K-t
Kreedit — valmistooted (tehing 6) . . . . . 15 000 Kreedit — valmistooted (tehing 11) 2 500	Deebet — arvelduskonto Riigipangas (tehing 6) . . . . 17 500 Deebet — deebitorid (tehing 11) 2 800	

D-t	Kasumite konto	K-t
Kreedit — erifondid (tehing 12) 3 000	Algsaldo	23 000

Kõikide kontode kirjendite põhjal koostataksegi käibearuanne, mis võetud näite andmetel kujuneb järgmiselt:

Käibearuanne kontode järgi

Järjekorra-nr.	Kontode nimetus	Algsaldo		Käibed		Lõppsaldo	
		Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit
1	Hooned ja ehitised . .	100 000	—	—	—	100 000	—
2	Masinad	25 000	—	—	—	25 000	—
3	Toorained	40 000	—	1 000	15 000	35 000	—
4	Abimaterjalid	10 000	—	—	3 000	7 000	—
5	Küte	5 000	—	—	1 000	4 000	—
6	Tootmine	—	—	25 000	—	25 000	—
7	Valmistooted	80 000	—	—	17 500	62 500	—
8	Kassa	14 000	—	500	5 700	8 800	—
9	Arvelduskonto Riigipangas	40 000	—	21 500	21 600	39 900	—
10	Deebitorid	6 000	—	2 800	4 500	4 300	—
11	Tasutud intressid . .	—	—	600	—	600	—
12	Põhikirjafond	—	220 000	—	—	—	220 000
13	Erifondid	—	—	—	3 000	—	3 000
14	Pikklaenud	—	40 000	—	—	—	40 000
15	Lühilaenud	—	30 000	10 000	—	—	20 000
16	Töölised	—	—	5 700	6 000	—	300
17	Kreeditorid	—	7 000	6 000	5 000	—	6 000
18	Toodete realiseerimine .	—	—	17 500	20 300	—	2 800
19	Kasum	—	23 000	3 000	—	—	20 000
	Kokku	320 000	320 000	102 600	102 600	312 100	312 100

Kui anda lõppsaldod bilansitabeli kujul, saame järgmise bilansi ehk (nagu säärast kontodest tuletatud tabelit teisiti nimetatakse) *kontode seisu.*

Aktiva	Kontode seis		Passiva
Hooned ja ehitised	100 000	Põhikirjafond	220 000
Masinad	25 000	Erifondid	3 000
Toorained	35 000	Pikklaenud	40 000
Abimaterjalid	7 000	Lühilaenud	20 000
Küte	4 000	Töölised	300
Tootmine	25 000	Kreeditorid	6 000
Valmistooted	62 500	Valmistoodete realiseerimine	2 800
Kassa	8 800	Kasum	20 000
Arvelduskonto Riigipangas .	39 900		
Deebitorid	4 300		
Tasutud intressid	600		
Kokku	312 100	Kokku	312 100

Käibearuannete koostamisel on suur tähtsus. Esiteks kontrollitakse nende abil kirjendite õigsust, s. t. neil on raamatupidamises *kontrolli tähendus.* Kuid ühtlasi, summides iga konto käibeid ja andes viimaste järgi nii alg- kui ka lõppsaldo, üldistavad käibearuanded raamatupidamise andmed ning seega annavad teateid plaani täitmise käigu kohta ja vajalikke materjale vahetuks operatiivseks juhtimiseks. Selles on nende *analüütiline tähendus.*

Peatume esimesel momendil — kirjendite kontrollimisel käibearuande koostamise kaudu.

Käibearuandes saime kolm võrdsust:

1) deebeti ja kreediti algsaldode võrdsus;
2) kõikide kontode deebeti ja kreediti käivete võrdsus;
3) deebeti ja kreediti lõppsaldode võrdsus.

Esimene võrdsus tuleneb sellest, et algaktiva kirjendati kontodesse deebetisse ja selle aktivaga võrdne passiva — kreeditisse.

Kõige suurem tähtsus on teisel võrdsusel — käivete võrdsusel deebetis ja kreeditis. Et iga majanduslik toiming andis deebeti ja temaga võrdse kreediti, siis, võttes kõik kontod kokku, peab tingimata kujunema (mida me muuseas juba ammu teame) deebeti ja kreediti kokkuvõttude võrdsus.

Kontrollbilanss avastab selles osas alati järgmised vead:

a) summa kirjendati deebetisse, kuid jäeti vahele kreeditis;
b) summa kirjendati kreeditisse, kuid jäeti vahele deebetis;

c) kirjend tehti ühes kontos ühes summas ja teises kontos — väiksemas või suuremas summas.

Kõigil neil juhtudel deebeti ja kreediti käivete kokkuvõtud ei ühti ning osutavad mingile veale kirjendites, mis vaja parandada.

Kuid seejuures pole käibearuande abil võimalik avastada näit. järgmisi vigu:

a) tehingut pole üldse kirjendatud ei deebetisse ega kreeditisse, sel juhul on käibed võrdsed, kuid ebaõiged;

b) tehing on kirjendatud nii deebetisse kui ka kreeditisse, kuid ebaõigeis summades — kas suuremais või väiksemais, kui peab olema. Siin on käibed samuti võrdsed, kuid ebaõiged;

c) tehing on kirjendatud nii deebetisse kui ka kreeditisse ühesugustes ning õigetes summades, kuid mitte nendesse kontodesse, kuhu need peaks kirjendama. Ka siin saame käivete võrdsuse kontode deebetis ja kreeditis, kuid bilanss on ebaõige.

Esimest kaht viga on kerge avastada, kui me kõikide käivete kokkuvõtmist teostame eraldi: käivete üldkokkuvõtt ei ühti üksikute käivete kontode kokkuvõttudega. Viimase vea avastamine nõuab erilisi võtteid.

Nüüd selgitame käibearuande analüütilist tähendust, s. o. näitame, mida see aruanne võib anda majandi töö õigeks juhtimiseks. Kõigepealt vastastab ta bilansse perioodi alguseks ja lõpuks, mille tõttu käibe summa põhjal saab otsustada plaani täitmise ulatuse üle ühe või teise operatsiooni alal. Nii näiteks meie poolt koostatud käibearuandest näeme, et kõik tootmiskulud moodustavad 25 000 rubla, et tooteid on realiseeritud 20 300 rubla väärtuses jne.

Kuid nagu käibearuanne andis kirjendite kontrollimiseks ainult piiratud võimalused, nii ka siin näeme võrdlemisi piiratud võimalusi majandusprotsesside käigu uurimiseks.

Tõepoolest, kui tahaksime näiteks käibearuande alusel teada saada, missugused just olid tootmiskulud, millisel teel tooteid realiseeriti jms., poleks meil selleks võimalust. Käibearuanne annab käivete kohta ainult summaarsed teated, kuid ei avasta tehingute iseloomu, millede tulemusena antud käive kujunes.

Kuidas siis selgitatakse tehingute kompleks? Me teame, et majandustehingute seos saab oma raamatupidamisliku väljenduse kontode korrespondeeringus. Lisandades nüüd käibearuandele üldistavad andmed kontode korrespondeeringust, annab see aruanne majandusprotsesside kohta purgivamaid teateid.

Selle eesmärgiga on arvestustehnika välja töötanud käibearuande erilise vormi, mida nimetatakse *risttabeliseks bilansiks* ehk risttabeliseks käibearuandeks.

Risttabeline bilanss koostatakse erilise aruande kujul, mis on jaotatud horisontaal- ja püstjoonte ristumisest saadud ruutudesse. Iga ruut on määratud teatud konto jaoks ja kontod korduvad ühesuguses järjekorras nii püst- kui ka horisontaalsuunas, kusjuures deebeti summad antakse horisontaalsuunas ning kreediti summad püstsuunas. Ruutu kirjendatud summa seisab horisontaaljoones debiteeritava konto vastas ja püstjoones krediteeritava konto vastas, näidates seega, et antud tehingu (või tehingute rühma) alal seda ja seda kontot debiteeriti ja teist krediteeriti. Kui näiteks summa horisontaaljoones seisab tootmiskonto lahtris, püstjoones aga toorainete konto lahtris, siis tähendab see, et tootmisse on üle antud nimelt tooraineid. Kui näiteks summa seisab horisontaaljoones Riigipanga konto lahtris ja püstjoones realiseerimiskonto lahtris, siis tähendab see, et Riigipanka saabus makseid realiseeritud toodete eest jne.

Selgitame risttabelise käibearuande vormi väikese näitega:

Tehing — toorainete ost 500 rubla eest raha maksmisega kassast tekitab järgmised kirjendid kontodes:

D-t	**Toorainete konto**	K-t
	500	

D-t	**Kassakonto**	K-t
		500

Pöörates kassakontot püstjoones ja asetades ta toorainete konto peale, saame viimase konto deebeti järgmisel kujul:

Kassakonto (kreedit)	
500	

s. t. summa tuleb kirjendada ainult üks kord, kusjuures see summa horisontaaljoones määrab kindlaks tooraine deebeti, püstjoones aga kassa kreediti.

Siin võtsime toorainete konto korrespondeeringu kassakonto kreeditiga. Toorainete konto võib veel korrespondeerida (deebetis) Riigipanga arvelduskonto kreeditiga, hankijate konto kreeditiga jm. Raken-

dades kõikide ülaltähendatud korrespondeerivate kontode samasugust pööramist püstjoones, saame toorainete konto deebeti järgmise vormi:

Toorainete konto (deebet)

Kassa kreedit	Riigipanga arvelduskonto kreedit	Hankijate kreedit	Jne.
500			

Rakendades seda põhimõtet käibearuande koostamisel kõikide kontode suhtes, võime debiteeritavate kontode nimetused paigutada vasakule ja saame niiviisi horisontaalsuunas debiteeritavad kontod ja püstsuunas — krediteeritavad.

Risttabelisel käibearuandel (kirjenditega eeltoodud tehingu kohta, kusjuures me antud näites paigutame toorainete konto 2. ruutu ja kassakonto — 3. ruutu) on järgmine kuju:

Krediteeritavad kontod / Debiteeritavad kontod	1	2 Toorained	3 Kassa
1.			
2. Toorained			500
3. Kassa			

Nagu märkisime, korduvad kontod risttabelises aruandes ühesuguses järjekorras nii deebetis kui ka kreeditis. Kuid enne käivete märkimist kontosse tuleb jätta à üks ruut vabaks ja neisse ruutudesse paigutada horisontaalsuunas aktiva algsummad (sest kontodes seisavad nad deebetis) ja püstsuunas — passiva algsummad (sest kontodes seisavad nad kreeditis). Edasi, kõikide kontode loetelu taga tuleb jätta à üks ruut kokkuvõttude paigutamiseks (võib anda ainult käivete kokkuvõtud, võib ka ühes algsaldoga) horisontaalsuunas deebeti kohta, püstsuunas — kreediti kohta. Siis, üsna lõpus, võib jätta à ühe ruudu lõppsaldo märkimiseks. See viimane saldo on parem paigutada sinna, kus konto kokkuvõtt on väiksem; seetõttu kujuneb aktiva-kontode deebeti-saldo püstjoones all ja passiva-kontode kreediti-saldo — horisontaaljoones kõrval.

Koostame risttabelise bilansi käesoleva §-i näites toodud kontode andmete alusel.

Risttabelise aruande koostamise töö toimub järgmiselt: algul paigutame nii deebetisse kui ka kreeditisse aktiva ja passiva algsummad. Siis võtame järjekorras kõik kontod ning hakkame nende deebeti-kirjendeid ruutudesse paigutama, pidades silmas kontode korrespondeeringut. Kui on mitu tehingut ühesuguse korrespondeeringuga, tuleb summad kokku arvata ning paigutada risttabelisesse bilanssi ainult kogusumma.

Lõpetades kõikide kontode deebeti kandmist risttabelisesse aruandesse, esitasime seega täielikult kõiki tehinguid, ja kontode kreeditit arusaadavalt enam välja võtta ei tule, sest kreediti-kirjendeid esitati juba purgivalt korrespondeerivate kontode deebeti väljavõtmisel. Pärast seda summime käibed ja tuletame saldo.

Võtame esimese, hoonete ja ehitiste konto. Seal pole deebetis peale algsaldo mingeid kirjendeid; algsaldo aga kirjendasime juba varem. Võtame siis järgmise — masinate konto. Seal ei leidu samuti mingeid kirjendeid peale algsaldo. Järgmine — toorainete konto — evib peale algsaldo kaht korrespondeeringult erinevat kirjendit. Esimese kirjendiga krediteeriti arvelduskontot Riigipangas (säärase korrespondeeringu kordumise puhul tuletatakse kogusumma). Paigutame summa horisontaaljoones toorainete konto lahtrisse ja püstjoones — Riigipanga arvelduskonto lahtrisse. Teise kirjendiga krediteeriti kreeditoride kontot. Kirjutame summa horisontaaljoones endises suunas, kuid püstjoones — kreeditoride konto lahtrisse. Sääraselt talitades viime lõpule kõikide kontode kirjendite väljavõtmise. Risttabeline käibearuanne kujuneb meie andmete alusel järgmiselt (vt. lk. 104—105).

Analüüsime risttabelist käibearuannet. Hoonete ja ehitiste kontost näeme, et uut saamist ega lähtumist polnud. Sama näeme ka masinate kontost. Toorainete kontost näeme peale algsaldo toorainete uut saamist 5000 rbl. eest tasumisega arvelduskontost ning esialgu hankijale tasumata — 5000 rbl. eest, kuna tootmisse üle anti tooraineid 15 000 rbl. eest. Abimaterjalide kontos algsaldo kõrval uusi saamisi polnud, kuna tootmisse on üle antud 3000 rbl. väärtuses. Küttekontost — sama, kusjuures tootmisse on üle antud 1000 rbl. väärtuses. Tootmiskontost on näha, et kulude kogusumma koosneb äratarvitatud tooraineist 15 000 rbl. eest, abimaterjalidest 3000 rbl. eest ja küttest 1000 rbl. eest ning tööliste töötasudest 6000 rbl. suuruses. Valmistoodete (algsaldoga 80 000 rbl.) ja realiseerimise kontodest näeme, et valmistooteid müüdi müügihinnaga 20 300 rbl. eest (neist

Kreedit / Deebet	Algsaldo (aktiva)	Hooned ja ehitised	Masinad	Toorained	Abimaterjalid	Küte	Tootmine	Valmistooted
Algsaldo (passiva) .	320000							
Hooned ja ehitised .	100000							
Masinad	25000							
Toorained	40000							
Abimaterjalid . . .	10000							
Küte	5000							
Tootmine				15000	3000	1000		
Valmistooted (kaubad)	80000							
Kassa	14000							
Arvelduskonto Riigi-pangas	40000							
Deebitorid	6000							
Tasutud intressid . .								
Põhikirjafond . . .								
Erifondid								
Pikklaenud								
Lühilaenud								
Töölised								
Kreeditorid								
Realiseerimine . . .								17500
Kasumid								
Kreediti käive . . .				15000	3000	1000		17500
Lõppsaldo (aktiva) .		100000	25000	35000	7000	4000	25000	62500

Kassa	Arvelduskonto Riigipangas	Deebitorid	Tasutud intressid	Põhikirjafond	Erifondid	Pikklaenud	Lühilaenud	Töölised	Kreeditorid	Realiseerimine	Kasumid	Deebeti käive	Lõppsaldo (passiva)
				220000		40000	30000		7000	-	23000		
	5000								5000			10000	
								6000				25000	
		500										500	
		4000								17500		21500	
										2800		2800	
	600											600	
													220000
													3000
													40000
	10000											10000	20000
5700												5700	300
	6000											6000	6000
												17500	2800
					3000							3000	20000
5700	21600	4500			3000			6000	5000	20030		102600	
8800	39900	4300	600										312100

17 500 rbl. makse laekumisega arvelduskontosse ja 2800 rbl. esialgselt deebitoridelt tasumata), omakulu-väärtuses aga — 17 500 rubla eest. Kreediti-saldo realiseerimise kontos näitab realiseeritud kasumit. Arvelduskontost Riigipangas näeme peale algsaldo, et saabus deebitoridelt nende võla tasumiseks 4000 rbl. ja toodete realiseerimisest 17 500 rbl., kuna kontost võetud toorainete eest tasumiseks 5000 rbl., lühilaenu tasumiseks — 10 000 rbl., kreeditoridele võla tasumiseks 6000 rbl. + laenuintresside tasumiseks 600 rbl. Deebitoride kontost näeme, et võla algsummale lisandus 2800 rbl. väljatud toodete eest, kuna võla kustutuseks laekus kassasse 500 rbl. ja arvelduskontosse Riigipangas 4000 rbl. Tasutud laenuintresside kontost näeme, et neid oli Riigipanga arvelduskonto kaudu tasutud 600 rbl. Põhikirjafondis mingit liikumist polnud. Erifondid on moodustatud taas summas 3000 rbl. — siirmise teel kasumist ning seega jaotamata kasum (vt. kasumite konto) jäi 20 000 rbl. suuruses. Pikklaenude alal liikumist polnud. Uusi lühilaene pole saadud, senistest kustutati 10 000 rbl. Riigipanga arvelduskonto kaudu. Tööliste kontost näeme, et neile on arvestatud töötasu 6000 rbl. ning kassast välja makstud 5700 rbl. Kreeditoride kontost näeme, et meie võlgnevuse algsummale lisandus võlg 5000 rbl. suuruses summas saadud tooraine eest ja võla kustutuseks tasusime Riigipanga kaudu 6000 rbl.

Niiviisi võimaldab risttabeline bilanss üksikasjaliselt analüüsida kõiki majandis toimunud majanduslikke protsesse ning seepärast tal on suur analüütiline tähtsus.

See muidugi ei tähenda, et risttabelise bilansi võib analüüsiks anda ilma mingi selgituseta. Inimesel, kes pole raamatupidamise küsimusi uurinud, pole kerge temas orienteeruda. Kuid tema alusel võib anda aruandes niivõrd selged andmed, et nad on igaühele arusaadavad.

Tuleb meeles pidada, et õigete järelduste tegemiseks risttabelisest bilansist on vaja, et kontode korrespondeering oleks mitte ainult õige, vaid ka kõikidel ühesarnastel juhtudel ühesugune. Kontode korrespondeeringu erinevus ühtede ja samade tehingute alal võtab võimaluse nende analüüsimiseks.

Käibearuande koostamise viisi uurimine näitab meile, et raamatupidamisel on mitmesuguseid võtteid tema andmete üha enamaks ja enamaks laiendamiseks. Arvestus üksikute üksteisele järgnevate bilansside koostamise teel, nagu me varem näitasime, võiks anda ainult teateid majandi vahendite muutuva koostise kohta. Kontode süsteem aga võimaldab andmete saamist kõikide majandusprotsesside kohta nende iga üksiku liigi järgi. Käibearuanne laiendab saadavate andmete

raame. Siin on meil nii algbilanss kui ka kõikide kontode üldistatud käibed ning viimaks lõppbilanss.

Sellest näeme, et vormilt ja sisu ulatuselt tuleb eristada kahte bilansiliiki:

1) **käibebilanss,** mis annab kõik kontode käibed ning seega ka andmed kõikide majandusprotsesside kohta;

2) **saldode bilanss,** mis annab ainult kontode saldod, s. t. esitab aktiva ja passiva üksikute osade seisu.

* *
*

Nüüd siirdume analüütilise arvestuse kontode käibearuannete vaatlemisele.

Me juba mainisime, et kõikide üksikkontode debiteerimise ja krediteerimise kokkuvõtud peavad võrduma neid ühendava kollektiivkonto debiteerimise ja krediteerimise kokkuvõttudega. Üksikkontode käibearuanne, kontrollitult kollektiivkontodega, lubabki kirjendite õigsust selgitada.

Nii on üksikkontode käibearuanded **sünteetilise ja analüütilise arvestuse pideva seose püstitamise vahendiks.** Tavaliselt koostatakse nii analüütilise kui ka sünteetilise arvestuse käibearuanded samadel tähtaegadel.

Käibearuanded nende üksikkontode kohta, kus rahalise arvestuse kõrval peetakse ka arvestust naturaalühikuis, tuleb koostada mitte ainult summa, vaid ka koguse järgi.

Näiteks kaupade kontos võib käibearuanne olla järgmine:

Konto nomenklatuuri-nr.	Kauba nimetus	Saldo ..... 19..... a.		Kuukäibed					Saldo ..... 19..... a.	
				Sissetulek		Väljaminek				
		Kogus	Summa	Kogus	Summa	Kogus	Omakuluväärtuses	Müügihinnaga	Kogus	Summa
	N	1 000	400	—	—	750	300	375	250	100
	N	2 000	1 200	400	240	1 000	600	750	1 400	840

jne.

Eriti suurt tähtsust omavad analüütilise arvestuse käibearuanded aktiva-passiva- (arvlemis-) kontode rakendamisel. Varem nägime, et

sünteetilises arvestuses annab aktiva-passiva-arvlemiskonto ainult nn. **kollektiivsaldo,** mis näitab kas deebitorilise või kreeditorilise võlgnevuse ülekaalu. Kui jätta see kollektiivsaldo käibebilanssi (sünteetilise arvestuse käibearuandesse), siis ei anna saldode bilanss meile täpseid andmeid konto seisu kohta. Veel halvem on, kui kollektiivne aktiva-passiva-konto ei anna mingit saldot, kuid seejuures jäävad alles deebitorid ja kreeditorid (ühesugustes summades). Üksikkontode käibearuanne annab meile nn. **liigendatud saldo.**

Esitame käibearuande näite nende nelja üksikkonto järgi, mis me tõime §-s analüütilise arvestuse kohta (vt. lk. 90).

Käibearuanne asutiste ja isikute konto kohta mitmesuguste arvlemiste alal

№	Kontode nimetus	Algsaldo		Käibed		Lõppsaldo	
		Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit
1	Konto „A“	3 500	—	—	975	2 525	—
2	Konto „B“	—	4 000	1 500	1 000	—	3 500
3	Konto „C“	2 500	—	300	1 025	1 775	—
4	Konto „D“	—	3 000	400	100	—	2 700
		6 000	7 000	2 200	3 100	4 300	6 200

Käibebilansi koostamisel deebeti-saldo 4300 ja kreediti-saldo 6200 antakse eraldi. Niiviisi on üksikkontode käibearuandel ühelt poolt kontrolliv tähendus üksikkontode ja neid ühendava kollektiivkonto kirjendite andmete vastastikuse kontrollimise mõttes ja teiselt poolt lahutab käibearuanne aktiva-passiva-kontode pidamisel ühendatud konto aktiva ja passiva osa ning annab seega andmed konto täpseks iseloomustamiseks ning liigendatud saldo paigutamiseks käibebilanssi.

Üksikkontode käibearuanne konstateerib, et kirjendid neisse kontodesse teostati samade tehingute kohta ja samades summades nagu kollektiivkontossegi. Kuid käibearuanne ei saa avastada järgmisi vigu: 1) kui kirjendit ei kollektiivkontosse ega ka üksikkontodesse pole üldse tehtud; 2) kui kirjend nii kollektiivkontosse kui ka üksikkontodesse tehti ebaõigele poolele, s. t. kreeditisse deebeti asemel või vastupidi, või jälle ebaõiges summas; 3) kui üksikkontosse teostati kirjend õigele poolele, kuid mitte õiges kontos (näit. kirjendi asemel villa üksikkontosse teostati kirjend puuvilla üksikkontosse).

8. ARVESTUSPERIOODI (AASTA) LÕPETAMINE.

Raamatupidamise periood lõpetatakse aruandeperioodi lõpul, mis tavaliselt ühtib aastaga (aruandeaasta 1. jaanuarist järgneva aasta 1. jaanuarini). Säärase arvestusperioodi lõpetamise peaeesmärgiks on kokkuvõttude tegemine ettevõtte, organisatsiooni või asutise möödunud aasta tööst, plaani täitmise tulemuste lõplik kindlaksmääramine ja purgiva aruande esitamine reguleerivatele organitele ja töötavaile hulkadele.

Käibebilansside koostamine annab selleks suurel määral vajalikke andmeid, sest seal saadakse nii käibed kui ka lõppsaldod, s. t. majandi uus bilanss. Kuid säärast bilanssi nimetatakse **raamatuliseks bilansiks,** s. t. üksnes raamatupidamiskirjenditest tuletatuks.

Seejuures aga võib tegelikkuses mitmesugustel põhjustel (näit. kaupade kokkukuivamine ja legaaž, arvutusvead, avastamata jäänud raiskamised ja vargused jms.) arvestusandmete ja faktiliste jääkide vahel lahkuminekuid esineda. Seepärast teostatakse perioodiliselt nn. **inventuur.**

Eristatakse täielikku ehk üldinventuuri ja osalist inventuuri. Üldinventuur hõlmab majandi vahendite kogumit ja andmeid nende vahendite moodustamise korra kohta, kujutades endast kõikide raamatupidamise kontodes saadavate andmete kontrolli faktilise seisu ning dokumentide järgi. Säärane inventuur teostatakse reeglina üks kord aastas, aasta lõpul. Selle inventuuri toimetamiseks moodustatakse erilised inventuurikomisjonid, kellede ülesannetesse kuulubki majandi kogu seisundi kontrollimine. Säärasesse komisjoni peavad kohuslikult kuuluma ka isikud, kes inventeeritavate väärtuste eest materiaalselt vastutavad. Osalised inventuurid hõlmavad väärtuste teatud liike, mõnikord isegi ainult neid, mis säilitatakse teatud kohas (näit. kaupade inventuur teatud kaupluses, materjalide inventuur teatud laos jms.). Neid inventuure teostatakse kas plaanikohaselt või ootamatult. Jaeorganisatsioonides näit. nõutakse kaupade inventuuri teostamist vähemalt üks kord kuus.

Inventuur kasutab raamatupidamise andmeid nii olemasolevate vahendite kui ka andmete eneste vastastikuseks kontrollimiseks. Seepärast ei saa enne inventuuri lõpetamist anda ka lõplikku, nn. lõppbilanssi, sest viimane peab olema mitte ainult raamatuline, vaid ka **inventeeritud,** s. t. inventuuri andmetega kokkukõlastatud.

Pärast inventuuri on lõppbilanss kokkukõlastatud ka jooksva raamatupidamise andmetega, sest viimases väljendatakse kõiki ilmsiks

tulnud lahkuminekuid peale nende põhjuste kindlaksmääramist, s. t. ülejäägid võetakse arvele ja puudujäägid kirjendatakse maha.

Pärast kõike seda tuletatakse aasta lõpetamisel lõppbilanss inventeeritud saldode alusel ja eriline kasumite ja kahjumite (kuhjete ja kadude) konto nende kontode alusel, milledes väljenduvad majandusliku tegevuse finantsilised tulemused.

Seejärel teostatakse nn. kontode vormiline lõpetamine, mis seisneb nende deebeti ja kreediti tasakaalustamises saldo väiksemale poolele kirjendamisega, s. t. aktiva-kontodes — kreeditisse ja passiva-kontodes — deebetisse.

Eespool (lk. 98) toodud käibearuande andmetest näeme kahte finantsilisi tulemusi kindlaksmääravat kontot: toodete realiseerimise kontot ja tasutud intresside kontot.

Säärast finantsiliste tulemuskontode lõpetamist toimetatakse järgmiselt:

Toodete realiseerimise konto

D-t		K-t	
Kirjendite kokkuvõtt	17 500	Kirjendite kokkuvõtt	20 300
Saldo (kreedit — kasumite ja kahjumite konto)	2 800		
	20 300		20 300

Tasutud intresside konto

D-t		K-t	
Kirjendite kokkuvõtt	600	Saldo (deebet — kasumite ja kahjumite konto)	600
	600		600

Kasumite ja kahjumite konto, millesse on vastavate kontode kaupa koondatud kõikide kahjumite (deebetis) ja kõikide kasumite (kreeditis) summad, tuleb lõpetada saadud saldo siirmisega kas aruandeperioodi kasumite kontosse (kui saldo on kreeditis) või aruandeperioodi kahjumite kontosse (kui saldo on deebetis). See lõpptulemus paigutatakse bilanssi: kasum — passivasse ja kahjum — aktivasse. Meie näites kasumite ja kahjumite kontos on järgmised kirjendid:

Kasumite ja kahjumite konto

D-t		K-t	
Kreedit — tasutud intressid . .	600	Deebet — toodete realiseerimine	2 800
Saldo (kreedit — aruandeperioodi kasum)	2 200		
	2 800		2800

Inventeeritud kontod lõpetatakse nende saldo siirmisega lõppbilanssi. Selleks võtame käibearuandest (oletades, et kõik raamatulised saldod vastavad faktilistele) ühe aktiva-konto — hooned ja ehitised — ning ühe passiva-konto — põhikirjafondi — ja lõpetame need.

D-t	Hoonete ja ehitiste konto		K-t	
Kirjendite kokkuvõtt . . .	100 000	Saldo (lõppbilanss)	100 000	
	100 000			100 000

D-t	Põhikirjafondi konto		K-t	
Saldo (lõppbilanss)	220 000	Kirjendite kokkuvõtt . . .	220 000	
	220 000			220 000

Kõige selle tagajärjel saame järgmise lõppbilansi:

Aktiva	Lõppbilanss		Passiva
Hooned	100 000	Põhikirjafond	220 000
Masinad	25 000	Erifondid	3 000
Toorained	35 000	Pikklaenud	40 000
Abimaterjalid	7 000	Lühilaenud	20 000
Küte	4 000	Töölised	300
Tootmine	25 000	Kreeditorid	6 000
Kassa	8 800	Möödunud perioodide kasum	20 000
Valmistooted	62 500	Aruandeperioodi kasum . .	2 200
Arvelduskonto Riigipangas .	39 900		
Deebitorid	4 300		
	311 500		311 500

Säärane lõppbilanss erineb käibearuandes saadud, s. t. raamatulisest bilansist esiteks selle poolest, et lõppbilansis on kõik saldod faktilise seisundiga kokkukõlastatud, ja teiseks selle poolest, et lõppbilansis on kõik tulemused saldeeritud ja on antud ainult kõikide finantsiliste tulemuskontode lõpptulemus.

Erilise lõppbilansi konto paigutamine kontode süsteemi pole vajalik. Kontode lõpetamist toimetatakse saldo lihtsa siirmisega väiksemale poolele kahekordse kirjenduse võtteta, kuna lõppbilanss, mis näitab samu saldosid, antakse niikuinii erilise tabelina. Seetõttu ei ava kaasaegne praktika erilist lõppbilansi kontot.

Lõppbilansi koostamine ja tema kirjete väärtustamise kord on määratud NSV Liidu RKN määrusega 29. juulist 1936. a.

Aasta lõpetamisest ning kõikidest sellega seotud raamatupidamistöödest räägime üksikasjalisemalt peatükis nõukogude ettevõtete aruandluse kohta (VI peatükk).

9. KOONDRAAMATUPIDAMINE.

Käesoleva peatüki §-s 1 märkisime, et sotsialistliku ühiskonna raamatupidamine, üksikute ettevõtete raamides mittesulguvana, nõuab andmete kokkuvõtmist, alates ettevõtte, asutise või organisatsiooni üksikutest osadest kogu rahvamajanduseni.

Koondraamatupidamine näitab, et nõukogude raamatupidamine tõepoolest lülitub rahvamajandusliku arvestuse üldsüsteemi.

Raamatupidamise meetodi need küljed, mida vaatlesime seni, piirdusid raamatupidamise rakendamisega üksikute ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide ulatuses. Siin esineb esmane raamatupidamine, mis läbistab järgmised etapid:

1) iga üksiku akti vaatlus ja kõikide aktide registrimine dokumentides;

2) ettevõtte majanduslikkude vahendite, nende moodustamise ja kasutamiseks andmise korra kui ka antud ettevõttes toimuvate majandusprotsesside rühmitamine majandusliku klassifikatsiooni põhjal;

3) vaatlusandmete töötlemine kõikide majanduslikkude toimingute väljendamise teel kontodes, nende toimingute vastastikuse seose kindlaksmääramisega kahekordse kirjenduse meetodi abil.

Raamatupidamise selles järgus esinevad ka kokkuvõtud, näit. üksikutest kontodest vajalikkude andmete saamine nii vaatlusobjektide üksikute osade kohta (analüütilise arvestuse käibearuanded) kui ka terve ettevõtte kohta (käibebilanss) jt.

Kuid nõukogude raamatupidamine ei lõpe sellega ja temas rakendatavad vaatluse, rühmituse, töötlemise, esmase kokkuvõtmise ja analüüsi võtted ei moodusta veel tervet raamatupidamise meetodit. Edasi on vaja kokkuvõtmist, mis raamatupidamise andmed ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide või nende osade piiridest välja juhiks. See kokkuvõtmine lülitab esmase raamatupidamise rahvamajandusliku arvestuse üldsüsteemi. Seega astuvad raamatupidamise sfääri ettevõtete ühtumid, ministeeriumid ja muud keskasutised, rahvamajanduse üksikud harud ning lõpuks kogu rahvamajandus tervikuna. Siin avaldub see raamatupidamise seos teiste arvestusliikidega, mis loobki sotsialistliku arvestuse tõeliselt ühtsa süsteemi.

See nõukogude raamatupidamise omadus esineb ainult sotsialistliku majanduse tingimustes, mis kujutab endast ühtsat tervikut. Kuid mõned eeldused raamatupidamise meetodi selle külje arenemiseks leiduvad ka kapitalistlikes oludes. Rohkearvuliste filiaalidega suurpankade (samuti trustide, kontsernide ja kapitalistlike ettevõtete teiste ühtumite) organisatsioon sunnib ka seal tegelema koondraamatupidamisega ning niiviisi ületama „iseseisvate ettevõtete" piire.

K. Marx kirjutas, et panganduse näol

„on antud kahtlemata ühise arvepidamise ja tootmisvahendite jaotamise vorm ühiskondlikul eduredelil, kuid ainult vorm" [7].

Ainult „vorm", sest

„... oma sisult pole see tootmisvahendite jaotus sugugi „ühine", vaid on era, s. t. kohaldatud suurkapitali — ning esimeses järjekorras suurima, monopolistliku kapitali — huvidele..." [8].

Selle vormi määrab see, et panga- ja krediidisüsteemi tõttu saab iga üksik kapitalist kapitalistide poolt omastatud lisaväärtuse kogusummast ainult osa, mis on proportsionaalne kapitali tolle osaga, mida antud kapitalist esindab.

Järelikult ei ulatu siin koondraamatupidamine, „ühise arvepidamise" loomine üle kogu rahvamajanduse, vaid jääb kapitalistlike suurettevõtete ja nende ühtumite piiridesse, s. t. seda teostatakse ainult nende ettevõtete ja koondiste omanike huvides.

Koondraamatupidamise üheks esmaseks vormiks on koondbilansside koostamine neis ettevõtetes, asutistes ja organisatsioonides, mille koosseisus on enam-vähem suured osad oma täieliku raamatupidamisega ning iseseisva bilansiga.

Raamatupidamise organisatsiooni säärast põhimõtet nimetatakse raamatupidamise **detsentraliseerimiseks.** Detsentraliseerimise puhul teostab iga enam-vähem suur ettevõtte osa enda juures täielikku raamatupidamist ning koostab oma eri bilansi. Edaspidi liidetakse need bilansid ühiseks **koondbilansiks** kogu ettevõtte kohta.

Selle mõistmiseks anname väikese näite, mis illustreerib nii ettevõtte keskuse (juhatuse) ja tema iseseisva bilansiga osakondade (filiaalide) vahelisi raamatupidamise suhteid kui ka koondbilansi tuletamise viisi.

Keskuse ja tema filiaalide finants- ja arvlemissuhted on tingitud ühelt poolt sellest, et keskus määrab kindlaks filiaalile vajalike vahendite suuruse ning annab filiaalidele need vahendid, ja teiselt poolt

[7] Marx, Kapital, III k., 2. osa, lk. 146.
[8] Lenin, Teosed, XIX k., lk. 99.

sellest, et jooksvate toimingute teostamise protsessis tekivad keskuse ja filiaalide vahel deebitorilised ja kreeditorilised suhted, mis nõuavad viivitamatut likvideerimist.

Arvlemiste arvestamiseks filiaalile eraldatud vahendite alal avatakse ettevõtte konto põhikirjafondi alal, kui iseseisvale bilansile üleviidav ettevõte hakkab tegutsema Rahandusministeeriumi organites registreeritud põhikirja alusel, või jälle avatakse vastastikuste arvlemiste konto filiaalile eraldatud vahendite alal, kui üleviimist iseseisvale bilansile teostatakse osakonnale iseseisva põhikirjaga ettevõtte õigusi andmata.

Esitame lausendite näite.

Iseseisvale bilansile üleviidavale osakonnale annab juhatus üle:

Majanduslikku inventari 16 000 rbl.
Kaupu 180 000 rbl.
Raha kassast 1 000 rbl.

Osakonna arvelduskontosse siirdakse (juhatuse arvelduskontost) 74 000 rbl.

Antakse üle ostjate võlg maksenõudmiste alal summas 8 000 rbl.

Siirdakse osakonda üleviidavate tööliste ja teenistujate väljamaksmata töötasu 2 300 rbl.

Keskuses on järgmised lausendid:

1) Deebet — *Vastastikused arvlemised filiaalile eraldatud vahendite alal (või ettevõtted põhikirjafondi alal)* 279 000
Kreedit — *Majanduslik inventar 16 000*
Kreedit — *Kaubad 180 000*
Kreedit — *Kassa 1 000*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 74 000*
Kreedit — *Ostjad maksenõudmiste alal 8 000*
2) Deebet — *Töölised ja teenistujad 2 300*
Kreedit — *Vastastikused arvlemised filiaalile eraldatud vahendite alal (või ettevõtte põhikirjafondi alal)* 2 300

Niisiis osakonnale kasutamiseks antud summa moodustab (279 000 miinus 2 300) 276 700 rbl.

Vastastikuste arvlemiste kontot filiaalile eraldatud vahendite alal (või ettevõtte kontot põhikirjafondi alal) edaspidi ei puudutata, kuni toimuvad muudatused kasutamiseks antud vahendite suuruses.

Osakonnas on järgmised lausendid:

1) Deebet — *Majanduslik inventar 16 000*
Deebet — *Kaubad 180 000*
Deebet — *Kassa 1 000*

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 74 000*
Deebet — *Ostjad maksenõudmiste alal 8 000*
Kreedit — *Vastastikused arvlemised filiaalile eraldatud vahendite alal (või keskus põhikirjafondi alal) 279 000*

2) Deebet — *Vastastikused arvlemised filiaalile eraldatud vahendite alal (või keskus põhikirjafondi alal) 2 300*
Kreedit — *Töölised ja teenistujad 2 300*

Vastastikuste arvlemiste kontod põhikirjafondi alal või filiaalile eraldatud vahendite alal on keskuses ja osakonnas omavahel vastandlikud ning kõrvaldatakse koondbilansi koostamisel, kuna vastastikuste arvlemiste konto esineb keskuses alati aktiva-kontona — deebeti-saldoga, osakondades aga alati passiva-kontona — võrdse kreeditisaldoga.

Jooksvate tehingute arvestamiseks peab keskus enda juures osakonnaga õiendamisele kuuluvate vastastikuste arvlemiste aktiva-passiva-kontot või kollektiivkontot osakondadega ning osakond — samasugust vastastikuste arvlemiste aktiva-passiva-kontot keskusega.

Need kontod nii keskuses kui ka osakonnas peavad reeglipäraselt lõppema kohustuste vastastikuse kattumisega.

Näiteks keskus annab oma osakonnale üle kaupu faktuuri väärtuses 30 000 rbl.

Lausendid on:

Keskuses

Deebet — *Osakond*
Kreedit — *Kaubad*

Osakonnas

Deebet — *Kaubad*
Kreedit — *Keskus*

Kohustuste järgneva õiendamise puhul (arvelduskonto kaudu) siirmise teel on lausendid järgmised:

Osakonnas

Deebet — *Keskus*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas*

Keskuses

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas*
Kreedit — *Osakond*

Keskuse ja osakondade arvlemissaldode vastandlikkus võimaldabki koondbilansside koostamist kogu majandi kohta, milledes liidetakse üksikbilansside andmed. Koondbilansse võib koostada kahel viisil: kas kirjutatakse kõrvuti keskuse ja osakondade kontode summad ning siis

tuletatakse nende ühine kokkuvõtt, või jällegi tuletatakse üksnes kokkuvõtt. Viimasel juhul omavahel kattuvad vastastikused arvlemised kõrvaldatakse bilansist hoopis.

Esitame selle kohta väikese näite:

Aktiva	Keskuse bilanss		Passiva
Hooned ja ehitised	150 000	Põhikirjafond	432 000
Majanduslik inventar	10 000	Kreeditorid	10 000
Kaubad	200 000	Kasum	15 000
Arvelduskonto Riigipangas	50 000		
Osakond	44 000		
Deebitorid	3 000		
	457 000		457 000

Aktiva	Osakonna bilanss		Passiva
Kaubad	48 000	Keskus	44 000
Majanduslik inventar	5 000	Kreeditorid	6 000
Deebitorid	4 000	Kasum	7 000
	57 000		57 000

Koondbilanss esimesel kujul on järgmine:

Aktiva					Passiva		
	Keskus	Osakond	Kokku		Keskus	Osakond	Kokku
Hooned ja ehitised	150 000	—	150 000	Põhikirjafond	432 000	—	432 000
Majanduslik inventar	10 000	5 000	15 000	Kreeditorid	10 000	6 000	16 000
Kaubad	200 000	48 000	248 000	Keskus	—	44 000	44 000
Arvelduskonto Riigipangas	50 000	—	50 000	Kasum	15 000	7 000	22 000
Deebitorid	3 000	4 000	7 000				
Osakond	44 000	—	44 000				
	457 000	57 000	514 000		457 000	57 000	514 000

Mitme osakonna olemasolu puhul annab säärane koondbilansi vorm summade teises lahtris andmete kokkuvõtu kõikide osakondade kohta.

Koondbilanss teisel kujul on järgmine:

Aktiva		Passiva	
Hooned ja ehitised	150 000	Põhikirjafond	432 000
Majanduslik inventar	15 000		
Kaubad	248 000	Kreeditorid	16 000
Arvelduskonto Riigipangas	50 000		
Deebitorid	7 000	Kasum	22 000
	470 000		470 000

Need kokkuvõtud on esmased. Neid tunneb ka kapitalistlik raamatupidamine. Seda liiki kokkuvõtt ei piirdu ainult bilansside kokkuvõtmisega. Ta ulatub ka kahjumite ja kasumite kontoni ning majandusliku tegevuse põhinäitajateni (tootmiskulud, toodangu väljalaskmine, käibekulud, minem ehk realiseerimine jne. jms.).

Majandi eri osades teostatakse kokkuvõttusid erinevalt, olenedes ettevõtte organisatoorsest struktuurist ja ta osade vastastikustest suhetest.

Iga ettevõtte tegevuses esineb kõigepealt **põhitegevus,** s. o. säärane tegevus, mis on vahetult suunatud ettevõtte plaani täitmisele, näiteks tööstuslikus ettevõttes toodete valmistamine, kaubanduslikus ettevõttes kaupade realiseerimine jne., koos kõigi selle tegevusega seotud operatsioonidega. Põhitegevuse kõrval on suurettevõtetes, kus toimuvad suured kapitalimahutused, eraldatud **kapitaalehitustegevus,** mida teostavad kapitaalehituse osakonnad (KEO). KEO-d on põhitegevusest **eraldatud bilanssidel.** Järelikult on meil siin ühes ja samas ettevõttes kaks eraldatud bilanssi — põhitegevuse bilanss ja kapitaalehitustegevuse bilanss. Raamatupidamise (ja siit bilansile) kontode kava väljatöötamisel niisugusele ettevõttele tuleneb kaks kava — põhitegevuse kontode kava ja kontode kava kapitaalehitustegevusele. Niisugune olukord on tingitud kapitaalehituste erilisest finantseerimise korrast ja nendele määratud vahendite täieliku piiristamise vajadusest.

Sääraseid eraldatud bilansse **ei koondata.** Aruandmisel esitatakse kumbki bilanss täiesti eraldi; nende kahe bilansi andmeid ei liideta.

Kuid sellest hoolimata tuleb siiski silmas pidada, et KEO-d ei ole iseseisvad, oma põhikirjaga ettevõtted, vaid arvestuse korras eraldatud ettevõtte osad. Seepärast ei kirjutata KEO-dele antud vahendeid põhitegevuse bilansist maha, vaid arvestatakse seal kirjes „sisemised arveldused eraldatud vahendite alal". Ettevõtte põhikirjafondi seega ei jaotata, vaid ta jääb tervikuna põhitegevuse bilanssi. Sisemised arveldu-

sed põhitegevuse ja KEO bilanssides kujutavad endast **bilanssidevahelisi arveldusi.**

Täiesti samadele alustele ehitatakse ka tööliste varustamise osakondade (TVO) bilansid. Ka neil on täpselt samuti eraldatud bilanss, mida põhitegevuse bilansiga ei liideta.

Eraldatud bilansside kõrval on **isoleeritud** bilansid. Säärased bilansid esinevad ettevõtte nendes osades, mis isemajandamise teostamise otstarbel on arvestuses eraldatud iseseisvaks majandusorganisatsiooniks. Selline eraldamine võib toimuda põhitegevuse ja TVO tegevuse raamides. Siia kuuluvad näiteks põhitegevuse alal eribilansile eraldatud suured tsehhid, suured kauplused, varustusosakonnad jne. TVO tegevusest võib olla eribilansile eraldatud näit. majand linnaümbruses jms.

Isoleeritud bilansside andmed suubuvad ettevõtte koondbilanssi, kus liituvad kõikide kirjete järgi põhitegevuse või TVO andmetega vastavalt sellele, kust nad olid eraldatud.

Niisuguste vastastikuste suhete struktuuri puhul on vastastikused arveldused, erinevalt bilanssidevahelistest arveldustest, **sisebilansilised arveldused.**

Siin oli kõnet kokkuvõttudest ühe ettevõtte piirides.

Edasi esinevad juba ainult nõukogude arvestusele omased kokkuvõtud: ühtumite, ministeeriumide ja muude keskasutiste kohta, üksikute harude ja kogu rahvamajanduse kui terviku kohta [9].

Bilansside ja põhinäitajate kokkuvõtmise viisid ühtumite, ministeeriumide ja muude keskasutiste ulatuses on ühesugused nende viisidega, mida rakendatakse üksikutes ettevõtetes. Koondbilanssidest tuleb ainult kõrvaldada kõik vastastikused arvlemised ühtumi, ministeeriumi või muu keskasutise enese piirides. Siin esineb juba vahetult raamatupidamise (ja et aruanded koostatakse kõikide arvestusliikide andmete alusel, siis ka operatiivse arvestuse ning ettevõtete esmase statistika) seos rahvamajanduse statistikaga. Statistika peab töötlema ja analüüsima kõigepealt ministeeriumide ja muude keskasutiste põhiandmeid. Üheaegselt peab koondraamatupidamine andma töötlemiseks ja analüüsiks kokkuvõetud andmed rajoonide ja kogu rahvamajanduse kohta.

Kogu arvestustöö lõpuleviimine kõikide arvestusliikide andmete täieliku ühendamisena toimub **rahvamajanduse bilansis.** Selles bilansis peavad peegelduma sotsialistliku laiendatud taastootmise kõik prot-

[9] Vaata selle kohta üksikasjalisemalt aruandluse kohta käivas VI peatükis, § 2.

sessid ning rahvamajandusse suubuvate väärtuste terve kogum, rühmitatult nende väärtuste päritolu, otstarbe ja kasutamise järgi. Koondbilansid ja -aruanded annavad rikkalikku materjali rahvamajanduse bilansi koostamiseks. Kuid seda materjali on vaja täielikult õieti ära kasutada. Selleks on aga vajalik koondraamatupidamise meetodi enda kui raamatupidamise meetodi elemendi hoolas väljatöötamine. Käesoleval ajal pole see küsimus veel küllaldaselt läbi töötatud. Kuid ta nõuab erilist tähelepanu, sest ainult selle lahendamisega lülitub raamatupidamine täielikult rahvamajandusliku arvestuse ühtsasse süsteemi.

10. LÜHIÜLEVAADE RAAMATUPIDAMISE MEETODITE ARENGUST.

Sellega me lõpetame kõikide raamatupidamise meetodi põhielementide vaatlemise. Me nägime, et raamatupidamise meetod on kahesuunaline: ühelt poolt on ta võtete ja viiside kogum oma objekti vahetuks (esmaseks) väljendamiseks, kontrollimiseks ja uurimiseks iseseisva raamatupidamisega majandusühiku piirides rahvamajandusplaani täitmise konkreetsetes paikades; ja teiselt poolt on ta arvestusandmete kokkuvõtmise meetod, kus vaatlus ületab üksikute ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide piirid ning ulatub üle kogu rahvamajanduse.

Need kaks suunda pole nõukogude raamatupidamise meetodi arengus teineteisest lahutatud, vaid nad kujutavad enestest lahutamatut tervikut, omapäraseid erinevusi ühtsuses.

Esimest suunda võib kõige eeltoodu põhjal lühidalt iseloomustada kui sotsialistliku laiendatud taastootmisprotsessi dokumentaalset, pidevat ja purgivat väljendust vastastikuse seosena kontodes (kahekordse kirjenduse teel) tema rahalises väljenduses (koguse-andmete alusel), milline väljendus koos perioodilise inventuuriga põhineb majandusteoreetilisel eelanalüüsil ja sellest tuleneval majanduslikul rühmitusel, ja kui majandusvahendite kompleksi ja nende vahendite plaanilise jaotuse ning ümberjaotuse korra üldistatud väljendust bilansis.

See suund pakub võimalusi edasiseks kokkuvõtmiseks. Nii toimub taastootmisprotsessi kõikide momentide vastastikku seotud väljendus kontode teaduslikule alusele rajatud korrespondeeringu kaudu, millised kontod omakorda on vastastikku seotud nende kuuluvusega ühte bilanssi. Seetõttu vaadeldakse taastootmisprotsessi kõiki üksikmomente, s. t. kõiki majanduslikke toiminguid raamatupidamises nende

vastastikuses seoses, lülituses ja mõjus. Kõiki neid tehinguid ei anta raamatupidamises mingisuguste juhuslikkude, omaette esinevate, üksteisega sidumata nähtuste kogumina, vaid ühtsa protsessina, mis määrab plaani täitmise käigu koguslikud ja kvalitatiivsed näitajad.

Üksikute ettevõtete raamatupidamises rakendatavad rühmitused moodustatakse sääraselt, et nende alusel oleks võimalik saavutada rahvamajanduslikke kokkuvõttusid.

Bilansilist üldistust ei rakendata mitte ainult esimeses suunas, vaid ka koondraamatupidamises. Kokkuvõttude vajalikkus sunnib esmast raamatupidamist alluma rahvamajandusliku plaanimise ja arvestuse kui terviku nõudeile.

Raamatupidamise meetod on kõigepealt seotud raamatupidamise objektiga. Me teame, et nii arvestusobjekt kui ka arvestuse meetod on ajalooliselt tingitud. Meetodi arengule mõjuvad nii tootlikkude jõudude arenemisaste kui ka inimeste antud tootmissuhted ja siit tingitud nõuded arvestuse kui majandusliku juhtimise funktsiooni suhtes.

Seepärast on väga tähtis jälgida raamatupidamise meetodi tekkimise ja edasise arengu ajalugu. See vaatlemine võimaldab meile veel selgemini mõista kogu põhimõttelist vahet kapitalistliku raamatupidamise meetodi ja nõukogude raamatupidamise meetodi vahel. See aitab meil näha ka meie arvestuse edasise arengu väljavaateid, sest areng peab toimuma vastavalt sotsialistliku ülesehituse nõudeile.

Raamatupidamise meetod hakkas arenema vahetustehingutest võrsunud kahekordse kirjenduse rakendamisega. Vahetatavate toodete arvestamiseks peetakse vastavate toodete kontosid. Vahetustehing nõudis loomulikult kahekordset kirjendust ühe saaduse saamise ja teise andmise väljendamiseks. Nii oli olukord naturaalvahetuse ajastul. Edaspidi saab vahetusvahendiks raha, ja saaduste kontodele lisandub raha-konto. Kahekordne kirjendus haarab siis ka selle konto, kuna igasugust vahetusakti saadab kas raha saamine ühes toodete andmisega või jälle raha andmine ühes toodete saamisega. Edaspidi tekivad krediiditehingud — saamise ja andmise tehingud tasumise edasilükkamisega. Tekivad deebitoride ja kreeditoride arvlemiskontod, ja kahekordne kirjendus laieneb ka neile. Esemete võlguandmisega kaasneb deebitorilise võlgnevuse tekkimine, kuna laenu saamist saadab kreeditorilise võlgnevuse tekkimine. Nii ühe kui teise võlgnevuse järgnevat likvideerimist saadab üheaegselt raha saamisega või andmisega deebitorilise või kreeditorilise võlgnevuse mahakirjendamine.

Kontod ja kahekordne kirjendus — need on raamatupidamise meetodi sugemed. Kontode süsteem annab näitajaid materiaalsete esemete, raha ning arvlemissuhete liikumise ja seisu kohta.

Kuid eraomanduslikud majandid nõuavad uut näitajat — nende omanike poolt saadava kasumi näitajat. Tekivad kontod kahjumite ja kasumite kirjendamiseks. Esialgu ei laiene kahekordne kirjendus neile kontodele, sest kasumi saamist ei saada mingi andmine ja kahjum ei kompenseeru millegagi. See loob erilise, nn. lihtraamatupidamise süsteemi, kus kahekordse kirjenduse võtet rakendatakse ainult osaliselt.

Majanduslikkude organisatsioonide laienemine, uute, peamiselt kaupmehe-

liste suurettevõtete tekkimine tingib erilise konto pidamist, milles arvestatakse ja kontrollitakse seda vahendite summat, mis moodustab ettevõtja kapitali. Tekib kapitali-konto, s. t. omaniku konto tema poolt ettevõttesse mahutatud vahendite kohta. Kasumite ja kahjumite kontod jäävad püsima kapitali-konto abikontodena, väljendades eraldi kasumeid kapitali suurenemistena ja kahjumeid selle kapitali kahanemistena. Kontode süsteem annab juba laiemalt hargneva andmete aheliku, nimelt ettevõtte vahendite deebitorilise ja kreeditorilise võlgnevuse ja eraettevõtja omakapitali liikumise näitajad ning ühtlasi selle kapitali suurenemise või vähenemise põhjuste näitajad. Tekib kahekordne raamatupidamine, milles kahekordne kirjendus ulatub juba kõikidele tehingutele.

Purgiv kahekordne kirjendus viib loomulikul teel raamatupidamise bilansini kui kahekordsete kirjendite tulemuseni. Itaalia autori L. Paciolo eelmainitud teoses öeldakse: „Raamatu bilansi all mõistetakse pikuti kokkupandud lehte, millel loendatakse paremat kätt kõik võlausaldajad (s. t. kontode kreediti andmed. — N. K.) ja vasakut kätt — kõik võlgnikud (s. t. kontode deebeti andmed. — N. K.)“ [10].

Edaspidi loob kodanlik kaubandusõigus omaniku aktiva ja passiva mõisted. Neid termineid rakendatakse ka raamatupidamises ning bilanss esineb omaniku õiguste (aktiva) ja tema kohustuste (passiva) kogumi väljendusena. Säärane bilanss ei anna oma juriidilises käsituses aktiva ja passiva võrdsust, ja kapitalistlik raamatupidamine käsitab „kapitali“ kaua kirjena, mis võrdsuse saavutamiseks bilansi passivale konventsionaalselt juurde kirjutatakse. Sellest tuleneb kapitalistliku raamatupidamise formel:

aktiva võrdub passiva pluss puhaskapital.

Hiljem, eriti aktsiaseltside arenemise ajastul, kujuneb välja õpetus „iseseisvast ettevõttest“ kui erilisest juriidilisest isikust ning luuakse ettevõtte passiva mõiste, kuhu kuuluvad kohustused omaniku suhtes (omakapital) ja võõraste asutiste ja isikute suhtes (võõrkapital).

Raamatupidamise arenemiskäigus ilmneb kontode ja kahekordse kirjenduse süsteemi kohandamine majandustegevuse üha keerukamaks muutuvate tingimustega. Nii räägib juba L. Paciolo erilisest „reiside kontost“ nende käigu ja neist saadava kasumi kontrollimiseks (vt. varem tsiteeritud raamat, lk. 112—114). Edaspidiselt tekivad tootmiskontod tootmiskulude üksikute liikide kontrollimiseks (nii tööstuses kui ka põllumajanduses). Prantsuse autorid nõudsid möödunud sajandi seitsmekümnendail aastail „müükide“ konto tarvituselevõtmist. Ühe sõnaga, nii kontode süsteem kui ka temaga seotud kahekordne kirjendus on tingitud ettevõtjate-omanikkude vajadusest teatavate näitajate saamiseks, milledest tähtsaim on kasumi suuruse näitaja.

Nõukogude raamatupidamise meetod erineb põhimõtteliselt kapitalistliku raamatupidamise meetodist. Tema on rajatud teistele sotsiaal-majanduslikkudele alustele ning on tingitud hoopis teistest eesmärkidest. Seejuures on ta kapitalistliku raamatupidamise meetodist avaram ja rikkam.

Tõepoolest, mida me võtsime kapitalistlikult raamatupidamiselt? Ainult välise külje — bilansi, kontode, kahekordse kirjenduse rakendamise. Kuid kõik see on täidetud hoopis erineva sisuga.

---

[10] P a c i o l o, lk. 140.

Kapitalistliku ettevõtte bilanss ja sotsialistliku ettevõtte bilanss — need on kaks mittevõrreldavat asja. Esimene neist väljendab kapitalistlikke tootmissuhteid, eraomandit, ta on tingitud kodanlikust õpetusest kapitali kui funktsiooni ja kapitali kui omandi kohta. Teine väljendab sotsialistlikke tootmissuhteid, sotsialistlikku omandit, ta on tingitud nõukogude majandusoludest, meie rahvamajanduse kogu süsteemi organisatsioonilisest ülesehitusest, kus ühtsa rahvamajandusliku plaani täitmine areneb üksikutes majanduspaikades, mis kujutavad enestest ainult üksikuid lülisid tervikulise rahvamajanduse juhtimises.

Kontode süsteemi kasutame samuti vastavalt meie majandusoludele ja meie nõudeile. Nõukogude kontode-süsteemi ülesehitus on rajatud vahendite, nende moodustamise allikate ja majandusprotsesside säärasele rühmitusele, nagu see on omane sotsialistlikule majandusele.

Kahekordne kirjendus taotleb meil näitajate saamist, mis on vajalikud majanduse plaaniliseks juhtimiseks ning plaani täitmise käigu kontrollimiseks.

Sotsialistlik raamatupidamine ei saa oma meetodist välja jätta majandustoimingute dokumentimist. Dokumentimise kohuslikkus on tingitud ühiskondliku kontrolli teostamisest riigi ja töötajate poolt üksikute ettevõtete, organisatsioonide ja asutiste tegevuse üle. Kapitalistlikus ühiskonnas tema „ärisaladusega" ei saa mingist välisest kontrollist juttugi olla. Kodanlik seadusandlus kaubandusliku raamatupidamise kohta esitab nõude kirjendite dokumentaalse põhjendamise suhtes. Kuid dokumendiks võib lugeda omaniku või tema voliniku mistahes sedelit — ja mingit väliskontrolli dokumentatsiooni üle ei saa olla. Dokumentimise, s. o. tehingute algregistrimise ning kirjendite põhjendamise kohuslik nõue püstitatakse peamiselt aktsia- (anonüüm-) seltside tekkimisel. On selge, et see on hoopis midagi muud kui dokumentimine sotsialistlikus majandis, kus teda põhjustab just ühiskondlik kontroll. Siin muutus ta raamatupidamise meetodi kohuslikuks osiseks.

Lõpuks on nõukogude raamatupidamise meetod kapitalistliku raamatupidamise meetodist laiem. Dokumentatsioon, kontod, kahekordne kirjendamine, bilanss on need meetodi elemendid, mida kasutatakse ainult esmases raamatupidamises. Nad vastavad igati ainult üksikettevõtete raamatupidamise ülesannetele. Et kapitalistlikud ettevõtted on iseseisvad, sulgub raamatupidamine neisse ja tema meetodi arengu uusi elemente kapitalistlikus korras ei esine ega saagi esineda. Nõukogude raamatupidamine tunneb meetodi uut elementi — koondraamatupidamise meetodit, mis võimaldab sünteetiliste näitajate saamist ja mis juhib raamatupidamise üksikettevõtete, asutiste ja organisatsioonide piiridest välja.

Nõukogude raamatupidamise meetodi areng peab esmase raamatupidamise meetodite täiustamise kõrval edasi minema koondraamatupidamise küsimuse, saadavate sünteetiliste näitajate iseloomu küsimuse läbitöötamise suunas. Ja see omakorda mõjub ka esmasele raamatupidamisele tema täiustamise ja plaanilise majandamise nõuetega parema kohastamise mõttes.

IV peatükk.

RAAMATUPIDAMISKONTODE KLASSIFIKATSIOON SEOSES PLAANI TÄITMISE PEAMISTE OPERATSIOONIDE ARVESTUSEGA.

1. KONTODE KLASSIFIKATSIOONI ÜLDPÕHIMÕTTED.

Raamatupidamine võib laiendatud sotsialistliku taastootmise protsessi õieti väljendada ja kontrollida ainult sel juhul, kui ta õieti kasutab kontode süsteemi. Seepärast on alati üheks arvestuse organiseerimise põhitingimuseks bilansi kontode kindla nomenklatuuri ehk jooksva arvestuse kontode kava kujundamine. Selles kavas peab olema antud kõigi kontode õige rühmitus, milline kindlustaks plaani täitmise käigu kohta täpsete näitajate õiget saamist ja annaks võimaluse kasutada bilansi andmeid rahvamajandusliku arvestuse üldsüsteemis. Selleks tuleb aga välja töötada kõiki raamatupidamiskontosid haarav teaduslik klassifikatsioon. Nagu teame, esinevad raamatupidamises sünteetiline ja analüütiline arvestus, ja ka kontode klassifikatsioonis tuleb sünteetilise arvestuse kontode klassifikatsioonist eristada analüütilise arvestuse klassifikatsiooni. Arvestuse üldteoorias võib juttu olla ainult esimesest klassifikatsioonist. Teine klassifikatsioon on sõltuv arvestuse organiseerimisest rahvamajanduse üksikutel aladel ja on nende alade eriarvestuse teooria esemeks.

Sünteetilise arvestuse kontode klassifikatsiooni aluseks peab olema raamatupidamisobjekti õige majanduslik **rühmitus** seoses raamatupidamise meetodi eriomasusega.

Raamatupidamise meetodi eriomasus, väljendudes kontode süsteemis, seisneb kõigepealt selles, et raamatupidamine väljendab, kontrollib ja uurib laiendatud sotsialistliku taastootmise protsessi **kolmes läbilõikes:**

1) majandusvahendite liikumise ja nende moodustamise või plaanilise otstarbe täitmise korra modifitseerimise kontroll,

2) plaani täitmise üksikute järkude kontroll,

3) ettevõtte rentaabluse kontroll.

Kõik need kolm momenti on üksteisega seoses. Raamatupidamine ei katkesta sidet nende vahel, vaid väljendab neid vastastikku seotult, kuid ühtlasi ka eraldatult. Just selline vastastikku seotud, kuid samal ajal eraldatud arvestus annab võimaluse vajalikkude näitajate saamiseks.

Nii saame esimeses läbilõikes võimaluse väljendada ja kontrollida vahendite liikumist, nende iivet, muutumist, vähenemist jms. ja sellega ühtlasi saada näitajaid NSVL ühiskondliku tootmisfondi suuruse ja koostise kohta. Sellega saame võimaluse kontrollida sotsialistliku omandi säilitamist ja vahendite õiget kasutamist. Teises läbilõikes väljendame ja kontrollime plaani täitmist tema üksikute järkude kaupa, sest esimesest läbilõikest saadavad näitajad ei anna meile vajalikke andmeid plaani täitmise ulatuse kohta toodete väljalaskmise suhtes, omakulude alandamise, üksikute tootmiskulude liikide ning kaupade käibe suuruse kohta jms. Lõpuks kolmandas läbilõikes väljenduvad juba plaani täitmise protsessis selgunud finantstulemused omaette.

Järelikult raamatupidamise meetodi eriomasus loob vajaduse **kolme kontode rühma** kujundamiseks:

1) majanduslike vahendite, nende saamise allikate ja nende plaanilise otstarbe kontod;

2) operatsiooni-plaani-kontod (ehk plaani-kontrolli-kontod) plaani täitmise protsessi üksikute järkude väljendamiseks;

3) finantsilis-resultaatsed kontod.

Edasi, raamatupidamise meetodi eriomasus seisneb selles, et purgivate näitajate saamiseks temas eraldatakse arvestatava objekti üksikud osad või nähtused eri kontodesse ja sel teel saadakse näitajaid mitte üksnes eseme või protsessi kui terviku, vaid ka nende üksikute elementide või funktsioonide kohta.

Näiteks arvestuse objektiks on tootmiskulud. Nende kompleksi arvestuseks peetakse tootmiskontot, mis iseloomustab kogu tootmiskäiku tervikuna. Kuid kõrvuti sellega arvestatakse üksikutes kontodes üksikuid tootmiskulude liike, näiteks töötasu ja juurdearvestused sellele, tsehhikulud, üldtootmiskulud jms. Kõik sellised teatavaid andmeid koguvad kontod annavad vaid osi sellest, mis tervikuna on arvestatud tootmiskontos, ja andmed neist kontodest siirdakse kogusummadena tootmiskontosse kui põhikontosse. Üksikud kogumiskontod avatakse neilt saadavate näitajate tähtsuse ja nende näitajate eelneva (enne põhikontosse kandmist) eraldi kogumise vajadusest.

Järelikult raamatupidamise metoodika peab vahet tegema 1) **põhi-** ja 2) **abikontode** vahel.

Põhikontod **hõlmavad arvestuse objekti tervikuna,** väljendades kõiki temas sisalduvaid elemente (näiteks tootmiskonto). Abikontod **hõlmavad** ainult **osa** põhikontos arvestatud **tervikust,** mille tõttu selliste kontode andmed hiljem kantakse vastavasse põhikontosse.

Kontode liigitamine põhi- ja abikontodeks on tingitud ka meile teadaolevast (vt. III ptk., § 2) kontraarsete ja otseste regulatiivide bilanssi toomisest.

Selliste regulatiivide kontod näitavad teatava põhikontos arvestatava arvestusobjekti vähenemist (kontraarsed) või suurenemist (otsesed regulatiivid). Näiteks kaupade (arvestus müügihindades) konto on põhikonto, kuid kaupade hinnalisandi konto — abikonto esimesele. Või näiteks põhikirjafondi konto on põhikonto, kuid põhikirjafondi suurenemise ja vähenemise kontod on tema abikontod.

Siin esitavad abikontod **arvestuse objekti üksikuid külgi põhikontost** (arvestuse objekti suuruse või hinde suurenemise või vähenemise).

Lõpuks seisneb raamatupidamise meetodi eriomasus selles, et tema aluseks on bilanss, ühes viimase jagunemisega aktivaks ja passivaks.

Selle tõttu peab raamatupidamise kogu kontode-süsteem alluma põhinõudele, mille kohaselt kontod tuleb jagada:

1) **aktiva**-kontodeks ja 2) **passiva**-kontodeks.

Kogu eeltoodud kontode liigitamine (kolm põhirühma, põhi- ja abikontod, aktiva- ja passiva-kontod) on tingitud kontodes arvestatavate objektide majanduslikust olemusest, **ühenduses** raamatupidamise meetodi eriomasusega. Selles kontode liigitamises määratakse kindlaks mitte üksnes see, **mida** neis **arvestatakse,** vaid ka see, **kuidas arvestatakse.**

Edasi peame siirduma kontode arendatud klassifikatsioonile ehk täpsemalt — nende **süstemaatikale.**

Sellele süstemaatikale võib läheneda kahel viisil. Võib süsteemida kontosid mingi **ühe tunnuse** järgi, ja sellest saadakse nende kahte liiki süsteemimine: a) kontode majandusliku sisu tunnuse järgi — **mida** arvestatakse, b) kontode struktuurse tunnuse järgi — **kuidas** arvestatakse. Kontosid võib süsteemida **kontode kõikide tunnuste** arvestamise alusel, ja niiviisi saadakse ühtne süsteem, kus aluseks on kontode sisu, s. o. majanduslik tunnus, kuna alluvaks on struktuurne tunnus.

Teaduslik võib olla ainult viimane süsteem, sest ainult see süsteem esitab raamatupidamise meetodit tema sõltuvuses arvestusobjektist ja tema alluvuses viimasele, s. o. arvestusobjektile. Sellise ühtsa süsteemi

praktiline väärtus on suurem, sest tema käsitleb kõiki kontosid nende vahekorras teatava arvestusobjektiga, mis väljendub **käibebilansi** ühes või teises osas, s. o. ta seob kontosid nende sisu järgi arvestuse tulemusena saadava põhidokumendi struktuuriga.

Meie poolt antud kontode-süsteemis käsitleme kõiki kontosid bilansi-kontodena. Selle tõttu liigituvad bilansi vertikaali järgi kõik kontod aktiva- ja passiva-kontodeks, kuid horisontaali järgi: 1) majanduslike vahendite ja nende moodustamise korra kontodeks, 2) operatsiooni-plaani-kontodeks — plaani täitmise üksikute järkude arvestamiseks, ja 3) finantsilis-resultaatseiks kontodeks. Ülejäänud liigitused esitame vastavatel kohtadel. Kõiki kontosid käsitleme seoses nõukogude ettevõtete peamiste operatsioonide arvestusega.

2. MAJANDUSVAHENDITE JA NENDE MOODUSTAMISE KORRA ARVESTUSE KONTOD.

Selles esimeses kontode rühmas käsitleme kõigepealt aktiva-kontosid.

Nende kontode klassifikatsioon on sõltuv vahendite klassifikatsioonist, mille andsime arvestusobjekti käsitlemisel.

Siin on kontod:

1) vahendeile materiaalse tootmise sfääris,

2) vahendeile käibe sfääris,

3) vahendeile, millede ülesandeks on teenuste tootmine, milliste kasulik efekt läheb (tootmise enese protsessis) individuaalse tarbimise sfääri,

4) eraldatud vahendeile.

Kontod vahendeile materiaalse tootmise sfääris jagunevad:

a) töövahendite (tööriistade),

b) tööesemete (tootmisvarude) kontodeks.

Töövahendite (tööriistade) kontode suhtes tuleb teha edasine jaotus nende põhiliikide järgi (hoonete ja ehitiste, masinate, tootmisseadiste ja inventari, transpordivahendite jms. kontod).

Tööesemete (tootmisvarude) kontod jagunevad põhiliselt toorainete ja põhimaterjalide, kütteainete ja pooltoodete kontodeks.

Kontod vahendeile käibe sfääris jagunevad:

a) käibevahendite,

b) käibeesemete,

c) deebitoride,

d) käibeprotsessi teenindavate põhivahendite kontodeks.

Käibevahendite ehk teiste sõnadega rahalised kontod jagunevad järgnevaiks kontodeks: kassa- (ettevõtete kassas olevate rahaliste vahendite) konto, arvelduskonto Riigipangas (arvelduskontos olevate rahaliste vahendite) ja temaga seotud akreditiividekontod ning erikontod, jooksev-kontod (krediidiasutistesse ja säästukassadesse paigutatud rahaliste vahendite kontod juhul, kui ettevõttel on õigus hoida raha jooksev-kontodes).

Käibeesemete, s. o. kaupade või valmistoodete kontod jagunevad: teel, ladudes, jaemüügi-ettevõtteis jne. olevate kaupade kontodeks.

Deebitoride kontod peavad jagunema sotsiaalse tunnuse järgi (riigiettevõtted ja asutised, kolhoosid, üksikisikud jms.) ja operatsioonide liigi järgi, millised tekitasid võlgnevuse (näiteks ostjad, deebitorid pretensioonide alusel jms.).

Käivet teenindavate põhivahendite kontod peavad jagunema kaubandushoonete, ladude, kaubandusliku inventari jms. kontodeks.

Teenuste tootmiseks määratud vahendite kontod, missuguste teenuste kasulik efekt läheb individuaalse tarbimise sfääri (me mõtleme siin neid ettevõtteid, millistele teenuste tootmine pole põhitööks), jagunevad:

a) elunemise ja sotsiaal-kultuurilise sihitusega hoonete ja ehitiste,

b) vahetu tarbimise toodete kontodeks.

Eraldatud vahendite kontode hulka peavad kuuluma näiteks kõrgemalseisvatele organisatsioonidele maksete kontod jms.

Puudutamata jättes eeltoodud kontode mitmekujulist korrespondeeringut, võime aktiva-kontode struktuuri tundmise tõttu kergesti kindlaks teha ka nende kontode struktuuri. Selleks on meil vaja meeles pidada vaid seda, et aktiva-kontodes deebeti-kirjendid tähendavad suurenemist, kuid kreediti-kirjendid — vähenemist, ja et aktiva-kontode saldo võib olla ainult deebeti oma, määrates antud vahendite liigi jäägi.

Vormilisest küljest võib kõik ülalloeteldud kontod liigitada rahaliste vahendite, materiaalsete väärtuste ja deebitoridega arvlemiste kontodeks. Kuid sel jaotusel ei ole klassifikatsioonilist tunnust ja ta esitatakse vaid kontode struktuuriskeemi ja nende kirjendite ning saldode tähenduse lühemaks, kuid ühtlasi ka kergemaks mõistmiseks. Näiteks hoonete kontod on oma struktuurilt täiesti ühelaadsed kontodega nii tootmishoonete kui ka kaubanduslike hoonete, samuti elunemise ja sotsiaal-kultuurilise sihitusega hoonete arvestuseks; või näiteks oma kirjendite skeemilt on tootmismaterjalide ja kaubavarude kontod täiesti ühelaadsed.

Kõigi ülalloeteldud kontode skeem on selline:

D-t	Rahalised kontod	K-t
Rahaliste vahendite olem konto avamisel (kui neid vahendeid on olemas) Rahaliste vahendite sissetulek (+)		Rahaliste vahendite väljaminek (—)

Rahaliste kontode deebeti-saldo peab näitama rahaliste vahendite jääki.

D-t	Materiaalsete väärtuste kontod	K-t
Materiaalsete väärtuste olem konto avamisel (kui neid väärtusi on olemas) Väärtuste sissetulek (+)		Väärtuste väljaminek (—)

Nende kontode deebeti-saldo peab näitama materiaalsete väärtuste jääki.

D-t	Arvlemiskontod (aktivalised)	K-t
Deebitoride võla algsumma (kui see on olemas) konto avamisel Võlgade suurenemine (+)		Nõudeõiguste vähenemine (—)

Deebeti-saldo peab aktivalistel arvlemiskontodel näitama deebitoride võla jääki.

Kontoks, millel arvestatakse ettevõtte rahalisi vahendeid, on näit. **arvelduskonto Riigipangas.** Sellesse arvelduskontosse antakse üle kõik ettevõtte, asutise või organisatsiooni rahalised vahendid.

Arvelduskontot debiteeritakse Riigipanka makstava sularahaga, mis on saadud lunastisest, ja teiste organisatsioonide siiretega neile müüdud kaupade, materjalide ja teenuste eest.

Kontot krediteeritakse raha saamisel kassasse töötasude maksmiseks ja väiksemate kulude tegemiseks, samuti siiretega hankijaile neilt saadud kaupade, materjalide ja teenuste eest.

Oma kirjendite püsivaks võrdlemiseks ettevõtete, asutiste ja majandusorganisatsioonide kirjenditega saadab pank neile perioodiliselt väljavõtte kontost, ja sel teel saavutatakse täielik kokkukõla panga ja ettevõtte, asutise või organisatsiooni kirjenditega. Sellel on suur tähtsus, sest pank tasub hankijate arveid ainult konto saldo piirides. Intresse arvestab pank arvelduskontolt organisatsioonide kasuks $1^1/_2\%$ ulatuses.

Hankijate arvete tasumise hõlbustamiseks on lubatud avada nn. **erikontosid** ja **akreditiive.**

Erikontod avatakse neil juhtudel, kui on mittekohalikke hankijaid, kellega ollakse enam-vähem püsivamas hankevahekorras. Erikonto avamisel, mida tehakse maksja avaldusel, kirjendatakse vastav summa arvelduskontost maha ja siirdakse panga poolt sinna, kus asuvad hankijad ja kus peetakse nende arvelduskontot. Ettevõttes, asutises või organisatsioonis koostatakse erikonto avamisel lausend:

Deebet — *Erikontod*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas*

Selle erikonto piirides teostataksegi selleks volitatud isikute poolt tasumakseid mittekohalikule hankijale, mille tõttu vastavate kontode (näit. teelolevate kaupade või materjalide jms.) debiteerimisel krediteeritakse erikontot. Kui selles kontos esineb kasutamata jääk, siis teostatakse ettevõtte, asutise või organisatsiooni nõudmisel uuesti siire arvelduskontosse, mille kohta koostatakse lausend:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas*
Kreedit — *Erikontod*

Peale erikontode mittekohalikeks arvlemisteks võidakse hankijaga arvlemiseks avada ka akreditiive. Viimased kujutavad enestest teatava summa siirmist ostja arvelduskontost tema akreditiivkontosse samas pangas, üheaegse ülesandega pangale hankija asukohas tasuda hankijale saadetud kaupade ja materjalide eest. Erikonto avatakse arvlemisteks mitmesuguste hankijatega konto avanud asutise voliniku teatamisel. Akreditiiv on ette nähtud arvlemiseks teatava hankijaga ja ta antakse tavaliselt teatavaks terminiks. Tehes korralduse akreditiivi avamiseks, teatab ettevõte, asutis või organisatsioon summa, faktuuride tasumise korra, kaupade või materjalide nimetuse, milliste eest tuleb teostada makse akreditiivkontost, samuti ka hankija nime ja akreditiivi kehtimise aja.

Akreditiivi avamisel, s. o. temale summa siirmisel arvelduskontost (summa ei või olla vähem kui 1000 rbl.), tehakse lausend:

Deebet — *Akreditiivid*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas*

Kui erikontosid ja akreditiive avatakse vähe, siis sünteetilise arvestuse korras peetakse vaid ühte üldist erikontode ja akreditiivide kontot.

Akreditiivide kontot krediteeritakse panga teate alusel faktuuride tasumise summaga ühes teelolevate kaupade või materjalide jne. konto debiteerimisega. Makseid võib akreditiivkontost teostada, vastavalt

selle konto avamise avaldises esitatud tingimustele, kas osade kaupa või akreditiivi kogusummas ühekorraga.

Akreditiivi võimalikul tagasikutsumisel või tema kas tervelt või osaliselt kasutamata jätmisel tehakse uuesti siire arvelduskontosse ja panga teate alusel koostatakse lausend:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas*
Kreedit — *Akreditiivid*

Erikontode ja akreditiivide avamine annab hankijale suure soodustuse, sest ta tagab temale kiire tasumise ja, mis peaasi, vabastab tema kartusest, et ostjal võib tekkida takistus tasumises vabade vahendite puudumise tõttu arvelduskontos. Kuid ostjale-maksnikule tähendab summade äravõtmine arvelduskontost nende immobiliseerimist teatavaks ajavahemikuks. Seepärast on vaja teostada ranget järelevalvet tasumaksmise tingimuste täitmise ja vahendite kasutamise üle ettenähtud tähtaegadeks.

Peale nende kontode ettevõtte arvlemistel pangaga võib olla bilansis Riigipanga aktiva-passiva-konto pretensioonide alal.

Nagu juba näitasime, on arvelduskonto kirjendite aluseks väljavõtted Riigipanga kontodest. Makseid teostatakse arvelduskontost ainult konto saldo piirides ja selles ulatuses, millises ta on arvestatud Riigipangas. Seepärast peavad ettevõtte, asutise või organisatsiooni arvelduskonto kirjendid kogu aeg olema täielikus kokkukõlas panga omadega. Kuid võivad olla juhud, kus pank kirjendab ekslikult kas summa arvelduskontost maha või kontosse sisse. Just neil juhtudel avataksegi eelmainitud Riigipanga konto pretensioonide alal. Ettevõte, asutis või organisatsioon, saades väljavõtte ebaõigete andmetega, peab oma kirjendid kokkukõlastama panga omadega, kuid ühtlasi hiljemalt 10 päeva jooksul teatama pangale veast konto õiendamiseks.

Esitame kirjendite kohta näite:

1. juhtum — ebaõige juurdearvestus arvelduskontosse.

1) Saabus aviis [1] Riigipangalt 5000 rbl. juurdearvestuse kohta arvelduskontosse, mis aga osutub antud ettevõtte suhtes ekslikuks.

Koostatakse lausend:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 5000*
Kreedit — *Riigipank pretensioonide alal 5000*

Antud juhul Riigipanga konto pretensioonide kohta on passivakonto, olles olemuselt kontraktiva arvelduskontole, s. o. näidates seda summat, mis tuleb kustutada viimasest.

[1] Teade.

2) Saadi teade pangalt ebaõigelt juurdearvestatud summa mahakirjendamisest. Lausend on:

Deebet — *Riigipank pretensioonide alal 5000*

Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 5000*

ja peale seda suletakse kontraktiva-konto — Riigipanga konto pretensioonide alal.

2. juhtum — ebaõige mahakirjendamise kohta arvelduskontost.

1) Saadi aviis Riigipangalt 10 000 rbl. mahakirjendamise kohta, mis aga osutub antud ettevõtte, asutise või organisatsiooni suhtes ekslikuks.

Lausend on:

Deebet — *Riigipank pretensioonide alal 10 000*

Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 10 000*

Antud juhul Riigipanga konto pretensioonide alal on aktiva-konto, kujutades endast oma olemuselt otsest regulatiivi arvelduskontole, näidates, millise summa võrra tuleb viimast ebaõigete kirjendite parandamisel suurendada.

2) Saadi teade Riigipangalt ebaõigelt mahakirjendatud summa taastamise kohta arvelduskontosse.

Lausend on:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 10 000*

Kreedit — *Riigipank pretensioonide alal 10 000*

ja peale seda lõpetatakse Riigipanga konto pretensioonide alal.

Eraldatud vahendite kontode struktuur on sarnane arvelduskontode omaga. Selliste kontode deebeti-saldo näitab eraldatud vahendite jääki ettevõtte bilansis.

Keerukaim on arvestus seoses tootmisala-vahendite — töövahendite ja tööesemete — liikumise väljendamisega.

Üksikasjalisemalt kõneleme sellest edaspidi teiste kontoliikide käsitlemisel, millistega on seotud kõnesolevate vahendite arvestus.

Bilansi struktuuriõpetusest meil teadaolevad otsesed regulatiivid ja kontraktivad moodustavad raamatupidamises rea **abikontosid** majandusvahendite arvestuse kontodele.

Kontraktiva-kontod on passiva-kontod ja nende kirjendite-skeem on järgmine:

D-t	**Kontraktiva-konto**	K-t
Kontraktiva vähenemine (või kustutamine) (—)		Kontraktiva algsumma (kui see on olemas) arvestusperioodi avamisel Kontraktiva suurenemine (+)

Kontraktiva-kontodel, nagu kõigil passiva-kontodel, võib olla vaid kreediti-saldo, mis näitab kontraktiva jääki.

Kontraktiva-konto tüüpiliseks näiteks kaubandus-, peamiselt jaemüügi-ettevõtteis on nn. kaupade hinnalisandi ehk juurdehinnete konto.

Seda kontot kasutatakse kaupade arvestusel müügihinnaga, s. o. üle nende ostuväärtuse. Sellega saame võimaluse jälgida kaupade liikumist nende müügihinna alusel ja ühtlasi ka näha kontraktiva kirjest hinnalisandi suurust.

Esitame lausendite kohta näite:

Laos on kaupu ostuhinnaga 100 000 rbl. eest. Kaup hinnatakse müügihindadega 10%-lise hinnalisandiga ja antakse kauplusse.

Lausend on järgmine:

Deebet — *Kaubad jaekauplustes 110 000*
Kreedit — *Kaubad ladudes 100 000*
(ostuhind)
Kreedit — *Hinnalisandid kaupadele 10 000*
(tehtud hinnalisandid)

Hinnalisandi (edasisel) suurendamisel on lausend:

Deebet — *Kaubad kauplustes*
Kreedit — *Hinnalisandid*

Hinnalisandi vähendamisel on lausend vastupidine:

Deebet — *Hinnalisandid*
Kreedit — *Kaubad kauplustes*

Hinnalisandite kontot debiteeritakse ka realiseeritud hinnalisandite mahakirjendamisel (vaata allpool). Järelikult kontraktivalise hinnalisandite konto kreediti-saldo näitab realiseerimata hinnalisandi jääki.

Siirdume nüüd vahendite moodustamise ja nende plaanilise otstarbe täitmise korra arvestuse passiva-kontode käsitlemisele.

Vahendite moodustamise korra ja nende kasutamiseks andmise vormi arvestuse kontod tuleb liigitada järgmiselt:

1) (oma-) vahendite kinnistamise arvestuse ehk fondide, reservide ja eelarvelise finantseerimise kontod;

2) (laenu-) vahendite nõutamise arvestuse kontod, nende edasise liigitamisega pikklaenude ja lühilaenude kontodeks;

3) kreeditoride arvlemiskontod;

4) jaotamiskohustuste (tööliste ja teenistujate, Rahandusministeeriumi organite, sotsiaalkindlustuse jms.) kontod.

Fondide kontod tuleb liigitada püsivate fondide (põhikirja-, osa-

makse-, põhi-, varufond jms.) ning erifondide (direktori-fond jms.) ja reservide kontodeks.

Eelarvelise finantseerimise kontod on ajutised kontod, millest hiljemini summad siirdakse põhikirjafondi-kontosse.

Pikk-krediidistamise kontodesse kirjendatakse laenud eripankadelt.

Lühilaenude kontod peavad jagunema sõltuvalt Riigipangast antavate laenude liikidest.

Kreeditoride arvlemiskontod peavad jagunema samasuguselt kui deebitoride omad.

Kõigi nende kontode kui passiva-kontode ehitus on järgmine:

D-t	**Fondide kontod**	K-t
Fondide vähenemine (—)		Fondide algseis (kui neid oli) konto avamisel Fondide suurenemine (+)

Samasugune ehitus on ka reservide kontodel.

Fondide kontode kreediti-saldo näitab antud fondi kui ettevõtte vahendite allika jääki.

Eelarvelise finantseerimise konto struktuur on järgmine:

D-t	**Eelarvelise finantseerimise kontod**	K-t
Saadud finantseerimissummade siirmine põhikirjafondi (või nende tagastamine finantseerivale asutisele) (—)		Põhikirjafondi siirmata finantseerimissummad (kui neid olemas) Uute finantseerimissummade saamine (+)

Selliste kontode kreediti-saldo näitab põhikirjafondi siirmata jäänud finantseerimissummade jääki.

Kõigil (laenu-) vahendite täiendava nõutamise kontodel, samuti ka kreeditoride kontodel on järgnev struktuuriskeem:

D-t	**Nõutatud (laenu-) vahendite (ja kreeditoride) kontod**	K-t
Nõutatud vahendite (või võla — kreeditoridele) vähenemine (—)		Nõutatud vahendite (või võla — kreeditoridele) algsumma (kui see olemas) konto avamisel Nõutatud vahendite (või võla — kreeditoridele) suurenemine (+)

Selliste kontode kreediti-saldo näitab ettevõtte võlgnevuse jääki.

Sama laadi skeem on ka jaotuskohustuste kontodel.

D-t	Jaotuskohustuste kontod	K-t
Kohustuste vähenemine (tasumine) (—)	Tasumata kohustuste jääk konto avamisel Kohustuste suurenemine (+)	

Selle konto kreediti-saldo näitab maksmata (tasumata) kohustuste jääki.

Peatume nüüd mõnel passiva-kontol, alates fondide kontodest.

Fondide kontod on ette nähtud vahendite püsivate allikate liikumise ja nende plaanilise otstarbe täitmise arvestuseks. Neis väljendatakse ja kontrollitakse ettevõttele, asutisele või organisatsioonile kinnistatud, nende püsivaks allikaks (põhikirja-, osamakse-, põhifond) olevate vahendite moodustamise korda. Peale selle väljendatakse ja kontrollitakse nende vahendite moodustamise korda, millised on jäetud ettevõtte, asutise või organisatsiooni käsutusse kannangute teel kasumist (erifondid) või kasumi teatava osa varumise teel eriotstarbeiks (reservid).

Fondide kontode kreeditisse kirjendatakse fondide algsaldo ja nende edasised suurenemised; deebetisse kirjendatakse fondidest väljavõtmised (püsivate fondide suhtes) või nende kasutamine vastavalt oma otstarbele (erifondide suhtes). Fondide kontode kreediti-saldo näitab teatavat liiki fondide jääki.

Põhikirjafondi moodustamisel kirjendatakse tema konto kreeditisse ettevõttele, asutisele või organisatsioonile antud kõikide (põhi- ja käibe-) vahendite kogusumma, s. o. tehakse lausend:

Deebet — *Vastavad aktiva-kontod*
Kreedit — *Põhikirjafond*

Sama lausend tehakse põhikirjafondi summa suurendamisel uute vahendite mahutamise teel. Eelarveline finantseerimine, millest meil oli juttu varem, siirdakse samuti põhikirjafondi suurenemiseks lausendiga:

Deebet — *Eelarveline finantseerimine*
Kreedit — *Põhikirjafond*

Osamaksefond, näiteks tarbijate kooperatiives, moodustatakse osamaksete saamise teel osanikelt. Osamaksete saamisel (võtame näiteks maksed kassasse) koostatakse lausend:

Deebet — *Kassa*
Kreedit — *Osamaksefond (osamaksed)*

Põhikirjafondi arvestus vajab otseregulatiivi ja kontrpassiva rakendamist. Otseregulatiive passiva arvestuseks annavad passiva-kontod. Kontrpassiva-abikontod asetsevad bilansi aktivas.

Kontrpassiva-abikontode struktuuriskeem on järgmine:

D-t	Kontrpassiva-konto	K-t
Kontrpassiva algsumma (kui see on olemas) arvestusperioodi avamisel Kontrpassiva suurenemine (+)		Kontrpassiva vähenemine (või kustutamine) (—)

Kontrpassiva-kontodel, nagu ka kõigil aktiva-kontodel, võib saldo olla ainult deebetis ja ta näitab kontrpassiva jääki.

Abikontode kasutamine põhikirjafondi konto juurde toimub operatsioonide suhtes, mis on seotud fondi suurenemisega (kasutatakse otseregulatiivi iseloomuga abikontot) või tema vähenemisega (kasutatakse kontrpassiva iseloomuga abikontot).

Kehtivate reeglite järgi võib põhikirjafondi muutumist arvestada fondikontos ainult peale aastaaruande kinnitamist. Seepärast peab kõik fondi suurenemise juhud aasta kestel väljendatama põhikirjafondi suurenemise erilises abikontos.

Näiteks ettevõttele on vahendite ümberjaotuse korras antud tasuta uued hooned.

Tuleb teha lausend:

Deebet — *Hooned ja ehitised*
Kreedit — *Põhikirjafondi suurenemine*

Põhikirjafondi suurenemise konto on ajutine. Tema kreeditisse kirjendatakse aasta kestel kõik fondi muutumised suurenemise suunas. Peale aastaaruande kinnitamist tehakse lausend:

Deebet — *Fondi suurenemine*
Kreedit — *Põhikirjafond*

Operatsioonide väljendamiseks, mis põhjustavad põhikirjafondi vähenemise, avatakse kontrpassivaline põhikirjafondi vähenemise konto. Aasta kestel kirjendatakse tema deebetisse kõik fondi vähenemise juhud.

Näiteks hoonete tasuta äravõtmine vajab lausendit:

Deebet — *Põhikirjafondi vähenemine*
Kreedit — *Hooned ja ehitised*

Peale aasta lõppu ja aastaaruande kinnitamist lõpetatakse kontrpassivaline põhikirjafondi vähenemise konto lausendiga:

Deebet — *Põhikirjafond*
Kreedit — *Põhikirjafondi vähenemine*

Põhikirjafondi suurenemise ja vähenemise abikontod võib ühendada ühte põhikirjafondi muutumise aktiva-passiva-kontosse. Sel juhul kantakse aasta lõpul ülalnimetatud konto saldo põhikirjafondi-kontosse, deebeti-saldo (s. o. lõpptulemusena — fondi vähenemine) — deebetisse, kreediti-saldo (s. o. lõpptulemusena — fondi suurenemine) — kreeditisse.

Nüüd käsitleme mõningaid erifondide kontosid.

Põhivahendid (hooned ja ehitised, masinad, inventar jms.) kuluvad nende ekspluateerimisel, ja sellele kulumisele vastav kulusumma tuleb säilitada põhivahendite taastamiseks. Seda säilitamist teostatakse tööstuses kulusumma arvestamisega toodangu omakuludesse, kaubanduses aga — kulusumma arvestamisega käibekuludesse. Realiseerides oma toodangu, realiseerivad tööstusettevõtted ühtlasi ka kõnesoleva lisandi põhivahendite taastamiseks. Kaubandusettevõtted, kandes käibekulud realiseerimiskontosse (vt. allpool), säilitavad sel teel vahendid taastamiseks. Seega põhivahendite kulumine peab väljenduma kahesuguselt: ühelt poolt on tarvis väljendada põhivahendite väärtuse kahanemist ja teiselt poolt põhikirjafondi ühe osa eriülesannet — taastada põhivahendeid. Seoses sellega rakendatakse kahte kontot — kontraktivalist (põhivahendite kontodele) põhivahendite kulumise kontot ja amortisatsioonifondi kontot.

Praktika väljendab neid mõlemaid pooli kahe järgneva lausendiga (tööstuses):

1) Deebet — *Tootmine*
   Kreedit — *Amortisatsioonifond*
2) Deebet — *Põhikirjafondi muutumised (vähenemine)*
   Kreedit — *Põhivahendite kulumine*

Meie arvates ei saa eeltoodud kirjendamisviisi õigeks tunnistada. Tööriistade kulumise mahakirjendamine kujutab endast nende tarbimise väljendamist. K. Marx kirjutab ärakuluvate töövahendite kohta:

„... Tema (selle töövahendi) väärtuse olelu jaguneb nüüd. Üks osa temast jääb seotuks tootmisprotsessi kuuluva töövahendite tarbe- või naturaalvormiga, teine osa aga eraldub temast rahana“ [2].

Eraldumine „rahana“ väljendub raamatupidamises tootmiskulude suurenemise kujul, mis viib valmistoodete väärtuse suurenemisele ja tootmiskulude suu-

[2] Marx, Kapital, II k., lk. 133.

rendamiseks üleantud amortisatsiooni-lisandi realiseerimisele. Järelikult põhivahendite kulumise kui nende tarbimise väljendamine peab kaasuma tootmiskulude suurenemise väljendamisega, s. o. kui:

Tootmine + (pluss) Põhivahendid — (miinus), ehk teiste sõnadega, kulumine peab tekitama muudatusi ainult bilansi aktivas. Kuna põhivahendite väärtuse vähenemise kirjend tehakse mitte otsese mahakirjendamise, vaid kulumise kontraktiva-konto rakendamise teel, siis esimene lausend peab loomulikult olema:

Deebet — *Tootmine*

Kreedit — *Põhivahendite kulumine*

Passivast nähtub vahendite otstarve. Kulumise mahakirjendamisel tuleb põhikirjafondina näidatud osa vahendeid siirda eriotstarbe-fondi. Selle kohta peab olema teine lausend:

Deebet — *Põhikirjafondi muutumine (vähenemine)*

Kreedit — *Amortisatsioonifond*

Täielikus kokkukõlas sellega peavad olema ka lausendid põhivahendite järgneval taastamisel amortisatsiooni-kannangute arvel.

Bilansitabelis (kuu-, kvartali-, aastabilanss) asetatakse põhivahendite kulumine bilansi alla. Selleks lahutatakse ilma raamatupidamiskirjenditeta aktivas kulumine põhivahendite summast ja bilansi alla kirjutatakse: aktivas — põhivahendid amortiseeritud osas, passivas aga — põhivahendite kulumine.

Riigiettevõtete amortisatsioonifond tsentraliseeritakse kannangusummade sissemaksmise teel eripankadesse (Tööstuspank, Kaubanduspank, Põllumajanduspank, Keskkommunaalpank). Järelikult sissemaksesumma võrra tuleb debiteerida amortisatsioonifondi kontot ja krediteerida arvelduskontot, kust vastav summa võetakse siirmiseks sellekohasesse eripanka. Kuid sel juhul avatakse ajutine kontrpassivaline amortisatsioonifondi arvel sissemaksete konto ja kirjend tehakse selle konto deebetisse. Praegusel ajal peab osa kannanguist jääma sihtfondi kujul ettevõtte direktori käsutusse, et neid kasutada põhivahendite remondiks lisaks summadele, mida lubatakse ettevõttele kapitalimahutuseks. Selliste direktori käsutusse minevate kannangute suurused on eri ministeeriumides erinevad ja nad on kindlaks määratud NSVL RKN määrusega 8. jaan. 1938. a. Kannangsumma tuleb kanda Riigipanka erikontosse (kapitaalremondi jaoks), millest antakse vahendeid vajaduse järgi.

Vastavalt sellele määrusele tuleb arvestada amortisatsioonifondi passivas kahes eraldi kontos. See kannangute summa, mis jääb ettevõttesse selle kulunud põhivahendite taastamiseks, tuleb arvestada kapitaalremontide (amortisatsiooni-) fondi kontos. Kuid see osa kannanguist, mis antakse üle eripankadesse, tuleb arvestada laiendamise (rekonstruktsiooni, uute mahutuste) fondi kontos.

Praktika annab neile mõlemaile kontodele mitmesuguseid nimesid. Nii näiteks Kaubandusministeeriumi ettevõtteis nimetatakse ühte kontot „Kapitaalremondiks määratud amortisatsioonifondiks", aga teist „Kaubanduspanka sissemaksmisele kuuluvaks amortisatsioonifondiks".

Erifondidest käsitleme veel ettevõtte direktorifondi.

Selle ühtsa fondi moodustamine on korraldatud NSVL KTK (Kesktäitevkomitee) ja RKN (Rahvakomissaride Nõukogu) määrusega 19. apr. 1936. Tema moodustatakse kannangute teel kasumitest, 4% ulatuses plaanis ettenähtud ja 50% ulatuses plaani ületanud kasumist. Kannanguid teostatakse veerandaasta-kaupa pooles ulatuses, aasta lõpul ja pärast aruande kinnitamist — lõppsummas.

Aasta kestel tehtavate kannangute kohta koostatakse lausend:

Deebet — *Kannangud direktorifondi*
Kreedit — *Direktorifond*

Peale aastaaruande kinnitamist ja kannangute lõppsumma kindlaksmääramist tuleb kogu selle summaga debiteerida kasumite kontot ja varemini tehtud kannangute summaga krediteerida direktorifondi kannangute kontot (ja see konto lõpetatakse) ning ülejääva summaga — direktorifondi kontot.

Direktorifondi vahendid kulutatakse: vähemalt 50% elamute ehitamiseks, ülejäävad — antud ettevõtte tööliste elunemiskultuurilise teenindamise teiste liikide parandamiseks, individuaalseks premeerimiseks, ratsionaliseerimisüritusiks ja tehniliseks propagandaks.

Kõigi nende direktorifondi arvel tehtavate kulude arvestuseks peetakse aktiva alal kontrpassivalist (direktorifondile) kontot — kulud direktorifondi arvel, mille deebetisse kirjendatakse aasta jooksul kõik kulud. See konto lõpetatakse aasta lõpul tema deebeti kogusumma siirmisega direktorifondi kontosse.

Järelikult fondi kulutamise kohta on lausendid:

Deebet — *Kulud direktorifondi arvel*
Kreedit — *Rahaliste vahendite kontod jt.*

mahakirjendamisel (aasta lõpul):

Deebet — *Direktorifond*
Kreedit — *Kulud direktorifondi arvel*

Direktorifondi moodustamise ja kulutamise protsess vajab erilist tähelepanu ning valvsust, sest see fond oli sagedasti igasugu kahjurlike toimingute esemeks (suurendati liigselt kasumit, kasutati ebaõigelt fondi jms.).

Siirdume nüüd panga lühilaenude kontode käsitlemisele.

Panga lühilaene antakse Riigipanga poolt teatavaks ajaks ja rangelt sihipäraselt. Nii näiteks riigikaubanduse jaoks antakse laenu kaubakäibe jooksvaks krediidistamiseks, akreditiivide ja erikontode alusel, põllumajanduskaupade hooajaliseks kokkuostuks, ennetähtajaliseks kaupade kohaleveoks jms.

Saadavad laenud arvestatakse enamasti arvelduskontos. Järelikult laenu saamisel on vajalik lausend:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas*
Kreedit — *Vastav laenude konto*

Riigipank teeb antavate laenude suhtes intresside juurdearvutuse, millist aga ei lisata laenusummale, vaid kirjendatakse panga poolt otse maha arvelduskontost. Järelikult sel juhul on lausend:

Deebet — *Tasutud intresside konto (või mõni teine tulemuskonto)*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas*

Saadud laenude tasumine toimub samuti arvelduskontost, s. o. vajab lausendit:

Deebet — *Vastav laenude konto*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas*

Kui laenu tähtaeg möödus ja arvelduskontos ei ole vabu summasid laenu tasumiseks, siis arvestatakse laen ümber (sõltumata tema iseloomust) möödunud tähtajaga laenude (ehk tähtajaks tasumata laenude) erikontosse, s. o. koostatakse lausend:

Deebet — *Vastav laenude konto*
Kreedit — *Möödunud tähtajaga ehk tähtajaks tasumata laenude konto*

Nüüd peatume arvlemisoperatsioonide nii aktiva- kui ka passivakontodel.

Kontod arvlemiseks materjalide, kaupade ja teenuste kohta võivad olla ainult lühiajalise iseloomuga.

Hankija, lähetades ostjale kauba või materjalid, kirjutab välja maksenõudmise ja faktuuri ning annab nad ühes veodokumentidega Riigipanga sellele osakonnale, kus tal on oma arvelduskonto. Riigipank juba ise võtab tarvitusele abinõud temale „inkassoks" (s. o. maksesaamiseks) antud dokumentide põhjal makse õigeaegseks kättesaamiseks.

Hankija koostab lausendi:

Deebet — *Ostjad maksenõudmiste alal*
Kreedit — *Kaupade või valmistoodete realiseerimine*

Aktiva-konto — ostjad maksenõudmiste alal, on ajutine konto, kirjendamine selle deebetisse toimub ainult kuni maksesumma kättesaamiseni, mil koostatakse uus lausend:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas*

Kreedit — *Ostjad maksenõudmiste alal*

Ostja juures peetakse mittekohaliku veo- ja kaubakäibe puhul samuti lühikeseks ajaks [3] passiva-kontot — hankijad aktseptitud maksenõudmise alal.

Lausendid maksenõudmise aktseptimisel (nõustumisel maksma) on:

Deebet — *Kaubad või materjalid teel (või teised kontod)*

Kreedit — *hankijad aktseptitud maksenõudmiste alal*

Hankijate passiva-konto on lühiajaline, ainult kuni nõudmise tasumiseni, kus koostatakse lausend:

Deebet — *Hankijad aktseptitud maksenõudmiste alal*

Kreedit — *Arvelduskonto*

Kui kaupade või materjalide kättesaamise silmapilgul ostjal ei ole vabu vahendeid, siis kohustus hankijale siirdakse passiva erikontosse — hankijate tähtajaks maksmata maksenõudmiste kontosse, s. o. koostatakse lausend:

Deebet — *Hankijad aktseptitud maksenõudmiste alal*

Kreedit — *Hankijad tähtajaks maksmata maksenõudmiste alal*

Ajutised kontod arvlemisoperatsioonide alal võivad tekkida ka kohaliku käibe puhul, kus arvete õiendamisi teostatakse arveldustšekkide kõrval ostja maksekäsundite alusel, või hankija maksenõudmiste inkasso korras panga kaudu, või plaanitud maksete kaudu lepingus määratud tähtaegadel ja ulatuses, mis on sõltuv lepinguliste sisseostude suurusest.

Arvlemisoperatsioonide kontode hulgas on aktiva-konto deebitorid pretensioonide alal. Seda kontot rakendatakse neil juhtudel, kui kaupade ja materjalide vastuvõtmisel ostja poolt selguvad puudujäägid või faktuuris ettenähtud sortimendile mittevastavus (madalama kvaliteediga jms.). Sõltumatult kauba vastuvõtmise tulemustest tasutakse maksenõudmine ikkagi esialgselt kokkulepitud summas. Seepärast summa kohta, mille võrra tasutud maksenõudmise suurus väheneb, esitatakse hankijale vastunõudmine pretensiooni kujul.

---

[3] NSVL RKN määruse järgi 4. juunist 1936. a. toimub mittekohalikkude varustajate arvete tasumine 10 päeva jooksul, arvates faktuuri kättesaamisest, mille juures selles tähtajas on 3 päeva aktsepti jaoks. Järelikult, aktseptist kuni tasumiseni võib mööduda 7 päeva.

Lausendite kohta esitame näite:

1) Kaupade vastuvõtmisel (mis olid varem arvestatud teelolevate kaupade kontos kogusummas 25 000 rbl. eest) ilmnes puudujääk hankija süü tõttu 1000 rbl. ulatuses.

Lausend on:

Deebet — *Kaubad ladudes (või mõni teine konto) 24 000*
(tegelikult sissetulnud kaupade summa)
Deebet — *Deebitorid pretensioonide alal 1000*
(puudujäägi summa)
Kreedit — *Kaubad teel 25 000*

2) Pretensioon on rahuldatud hankija poolt summa tagasisiirmise teel ostja arvelduskontosse.

Lausend on:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas*
Kreedit — *Deebitorid pretensioonide alal*

Sellesse kontosse — deebitorid pretensioonide alal — kirjendatakse ka teised pretensioonid, näiteks raudtee vastu veose kohale toimetamata jätmise pärast jms.

Kui pretensioonid ei ole likvideeritud kokkuleppe teel, siis esitatakse nad kohtule või arbitraažile ja siirdakse vaieldavate võlgade erikontosse.

Siin me käsitlesime arvlemisoperatsioonide neid peamisi kontosid, mis esinevad praegu meil ettevõtete, asutiste ja majandusorganisatsioonide bilanssides. Kuid sellega ei piirdu kogu selliste kontode loetelu. Võivad olla ka veel teised kontod, kuid enamasti väikestes summades ja võrdlemisi lühikeseks ajaks. Näiteks näeme mõningates bilanssides majandusorganisatsioonide, asutiste ja isikute kontot mitmesuguseiks, ka mittekaubanduslikeks jms. arvlemisiks. See on aktiva-passiva-konto.

Nõnda oleme lühidalt läbi vaadanud kõik kontod vahendite paigutamise korra ja nende nõutamise ning moodustamise vormide kohta. Kõik need on põhikontod, nagu seda näitasime varem.

Abikontodena kuuluvad selle rühma juurde meie poolt käsiteldud otseregulatiivide, kontrpassivate ja kontraktivate kontod.

Kontraktiva-kontode käsitlemisest võime näha, et need peab jagama kahte liiki. Ühed neist on ainult reguleerivad kontod oma põhikontole. Näit. põhivahendite kulumise konto väljendab põhivahendite kulumise ulatust, kaupade hinnalisandite konto — kaupade väärtuse aktivas suurenemise summat realiseerimata hinnalisandi võrra. Sootu teine tähendus on näiteks sellisel kontraktiva-kontol nagu vaieldavate võl-

gade reservi konto. Olles samuti regulatiiviks aktivalisele vaieldavate võlgade kontole, on tal ühtlasi ka teine sisu, sest temasse kahjumiteks kirjendatud summa näitab seda reservi, mille arvel edaspidi kaetakse tegelikud kahjumid vaieldavate võlgade võimalikust saamatajäämisest. Siin väljenduvad bilansis kasumist kannangute teel moodustatud **sihtreservid.**

Sihtreservid moodustatakse kasumi vähendamise teel mitte ainult kontraktivana. On olemas näiteks tagatisreserv. See reserv moodustatakse nende kahjumite katmiseks, millised võivad tulevikus tekkida lepingu tingimuste täitmatajätmise tõttu vastavate tagatiste kaotsiminekust.

Järelikult reservid kujutavad enestest, kuigi ajutist, vahendite kinnistamist ettevõttele, olles ühelaadsed kulutatavate erifondidega. Seepärast tuleb kontode süstematiseeringus reservide kontod asetada ühes fondide kontodega passiva põhikontode rühma.

Edasi vaatleme kontode mitmesuguseid liike. Bilansside ehitust käsitlevast osast teame, et peale nende kirjete aktiva ja passiva alal, millistest kajastub ettevõttele antud vahendite ja nende allikate kogum, võivad olla veel nn. **bilansijärelised kirjed.** Viimastes on väljendatud kõige sagedamini need majandis olevad ja kasutatavad vahendid, mis on arvestatud teiste organisatsioonide bilanssides. Nagu teame, kantakse kõik sellised kirjed bilansi alla. Järelikult peavad bilansilise arvestuse kontode süsteemis olema ka **bilansijärelised kontod.** Niivõrd kui neis arvestatavad väärtused alluvad kontrollile, **sõltumatult sellest, kelle omad nad on,** on kõik need kontod samuti esimese rühma põhikontod (enamail juhtudel aktiva materiaalsete väärtuste arvestuseks ja passiva arvlemiste arvestuseks). Pole mingit alust luua selliste kontode jaoks nende klassifikatsioonis veel eri rühma.

Selliste bilansijäreliste kontode põhiomaduseks on see, et nad **korrespondeerivad ainult omavahel** ja kirjendid neisse toimuvad isoleeritult, jättes puudutamata teised kontod, nii bilansi omad kui ka bilansijäreliste teised paarid.

Illustreerime seda väikese näite abil:

1) On renditud mõned hooned koguväärtuses 150 000 rbl.

2) Üks hoone on peale rendiaja lõppu renditajale tagasi antud, tema väärtus on 25 000 rbl.

Kirjendid kontodesse on järgnevad:

Renditud põhivahendite konto

D-t		K-t
1) 150 000		2) 25 000

Renditajate konto

D-t		K-t
2) 25 000		1) 150 000

Peale esimese kirjendi saadakse renditud põhivahendite aktiva-konto deebetis 150 000 rbl. ja sama summa ka renditajate passiva-konto kreeditis. Peale teise kirjendi saadakse esimeses kontos deebeti-saldo 125 000 rbl. ja ka niisama suur kreediti-saldo teises kontos. Kõikide järgnevate kirjendite puhul saadakse paariskontode ainult omavahelise korrespondeeringu tõttu alati võrdsed, kuid omavahel vastandlikud saldod.

Kui toimuvad mingid operatsioonid seoses hoonete rentimisega (näiteks nende remontimine, rendimaksmine jms.), siis arvestatakse neid põhibilansi kontodes, riivamata paariskontosid.

Või võtame teise näite.

On võetud komisjonile mitmesuguseid esemeid, komitendi hindel 1000 rbl. eest. Lausend tehakse ainult paariskontode kohta 1000-rbl. summas.

Deebet — *Komisjonile võetud kaubad*
Kreedit — *Kauba-komitendid*

Selliste kaupade igasugune väljumine (tagasiandmine või nende müük — viimasel juhul vastavate kirjenditega bilansikontodes) nõuab vastupidist lausendit:

Deebet — *Kauba-komitendid*
Kreedit — *Komisjonile võetud kaubad*

Nõnda võib tuletada üldreegli, et **bilansijärelised kontod korrespondeerivad ainult omavahel ja annavad alati ühesugused, kuid omavahel vastandlikud saldod ja seetõttu saadakse alati iga sellise kontodepaari kohta nagu omaette bilanss.**

Bilansi struktuuri osas nägime, et paariskontosid võidakse rakendada ka teistel juhtudel.

Nii näiteks kaupade hankimisel koostab hankija Riigipanka inkassoks antavate dokumentide põhjal lausendi kahe bilansijärelise konto suhtes:

Deebet — *Inkasso-dokumendid (aktiva-konto)*
Kreedit — *Riigipank inkasso-dokumentide alusel (passiva-konto)*

Bilansijärelistes paariskontodes tehakse kirjendeid ka saadud laenude eest kohustuste andmisel, näiteks Riigipangale: Riigipank tähtajaliste kohustuste alusel — aktiva alal ja väljaantud tähtajalised kohustused — passiva alal.

Arvestuspraktika kasutab sel kombel rohkesti bilansijärelisi paariskontosid.

Mõnel juhul pole bilansijäreliste kontode paarisolek siiski võima-

lik. Nimelt ühele (sagedamini passiva-kontole) võib aktivas vastu seista kaks või enam kontot. Selline olukord on meil näiteks range aruandmise plankide arvestusel. Nende plankide saabumine fikseeritakse kahes bilansijärelises kontos:

Deebet — *Range aruandmise plangid (aktiva-konto)*
Kreedit — *Range aruandmise plankide väljamine (passiva-konto)*

Hiljem võidakse osa neist plankidest teatavaile aruandekohuslikele isikuile anda. Sel juhul tehakse lausend:

Deebet — *Range aruandmise plankide alal aruandekohuslikud isikud*
Kreedit — *Range aruandmise plangid*

ja sel teel ühele passiva-kontole — range aruandmise plankide väljamise kontole — vastastuvad aktivas juba (võrdse kogusummaga) kaks kontot — range aruandmise plankide konto ja range aruandmise plankide alal aruandekohuslike isikute konto.

Kuid see kirjendite kord ei muuda bilansijäreliste kontode kui just paarisolevate iseloomu. Antud juhul on kaks aktiva-kontot sisult vaid allkontod, arvestades koos ühtesid ja samu mitmes kohas asuvaid planke: ühes kontos — organisatsiooni juhatuses hoiul, teises — isikute juures, kes peavad neid kindlaksmääratud viisil rakendama ja siis esitama nende kohta aruanded.

Bilansijärelised kontod, mis on võetud Riigipanga arvestussüsteemi (vt. ptk. III, § 2), ei ole paariskontod. Neis teostatakse kirjendid ilma korrespondeeringuta mingisuguste teiste kontodega. Järelikult omab igaüks niisugustest panga bilansijärelistest kontodest oma „sissetulekut" ja oma „väljaminekut" ning kirjend tehakse neis vaid üks kord, kas sissetuleku või väljamineku kohta. Nii näiteks kliendilt tagatise saamisel tehakse kirjend vastava tagatiste konto sissetuleku poolele. Tagatise tagastamisel kliendile kirjendatakse summa sealsamas maha — väljaminekuna.

Vastavas kohas (III peatükk, § 2), kõneldes bilansi struktuurist ning käsitledes bilansijärelisi kirjeid, mis moodustavad aluse bilansijärelistele kontodele, näitasime, et paljude ministeeriumide ja muude keskasutiste praktika hakkab loobuma paariskirjetest ja järelikult ka paariskontodest. Iga bilansijäreline konto on, taoliselt bilansijärelise kontoga Riigipangas, täiesti eraldatud kõigist teistest kontodest, omades oma „sissetulekut" ja oma „väljaminekut". Sellist olukorda tuleb tunnistada mitte ainult vastavaks arvestuse lihtsustamise eesmärkidele, vaid ta on ka teoreetiliselt täiesti õige. Nagu teame, tähendab kontode

korrespondeering tehingu iseloomu näitajat ning vastastikuse seose kindlakstegemist **kõigi majanduslikkude protsesside vahel.** Seda pole iga paari isoleerumise tõttu paariskontode korrespondeeringu puhul. Langeb ära ka kahekordse kirjenduse kontrolliv tähendus, sest ta ulatub ainult kahele kontole, milledest üks on täiesti ülearune.

Sellega lõpetame esimese rühma põhi- ja abikontode käsitelu. Need kontod haaravad vahendite liikumise arvestuse nende paigutamise vormi alusel ja vahendite moodustamise ning nende plaanilise otstarbe täitmise korra arvestuse.

Kokkuvõttes kujuneb järgnev kõikide esimese rühma kontode skeem:

Aktiva-kontod

A. Põhikontod

1. Kontod vahendeile tootmise sfääris:
   - a) tööriistade (-vahendite) . . . . . — A. Bilansilised
   - 1) ekspluateeritavate . . . . . — A. Bilansilised
   - 2) mitteekspluateeritavate . . . . . — B. Bilansijärelised
   - b) tööesemete . . . . . — A. Bilansilised
2. Kontod vahendeile käibe sfääris:
   - a) rahaliste vahendite — A. Bilansilised
   - b) kauba-materiaalsete väärtuste . . . . . — A. Bilansilised
   - c) arvlemiste (deebitoridega) . . . . . — B. Bilansijärelised
   - d) käibesfääri teenindavate põhivahendite . . — B. Bilansijärelised
3. Teenuste tootmise vahendite kontod (elamud, lastesõimed, haiglad jne.) . . . . . — A. Bilansilised, B. Bilansijärelised
4. Eraldatud vahendite kontod

B. Abikontod

5. Otseregulatiivid
6. Kontraarsed regulatiivid (kontrpassivad)

Passiva-kontod

A. Põhikontod

1. Fondide kontod:
   - a) püsivate . . . . . —
   - b) kulutatavate . . . . . —
2. Reservide kontod
3. Eelarvelise finantseerimise kontod
4. Nõutatud (laenatud) vahendite kontod:
   - a) pikk-krediidistused . . . . . —
   - b) lühikrediidistused . . . . . —
5. Arvlemiskontod (kreeditoridega) . . . . . — A. Bilansilised, B. Bilansijärelised
6. Jaotuskohustuste kontod

7. Otseregulatiivid
8. Kontraarsed regulatiivid (kontraktivad)

Arvestuse detsentralisatsiooni juhul tuleb peale selle lisada vahendite paigutamise ja nende moodustamise korra arvestuse kontode süsteemile (nii aktivas kui ka passivas) arvlemiskontosid sisemisteks arvlemisteks (vt. ptk. III, § 9).

Kogu esimese rühma kontode süsteem annab andmeid bilansi koostamiseks, mis iseloomustab majandi vahendite koostist ja paigutamist ning nende moodustamise korda, samuti nende plaanilist otstarvet.

Raamatupidamise bilanssi käsitlevas osas (vt. ptk. III) näitasime, et teatav bilansi struktuuriskeem annab paljusid majandi seisukorra analüütilisi näitajaid. Esimest liiki kontode kogum annab oma käivete ja saldodega (lisades siia finantstulemusi arvestavad kontod) võimaluse finantsseisundi analüüsimisel paljusid täiendavaid näitajaid saada.

Nii näiteks võime saada väga tähtsa vahendite käibevälte näitaja.

Vahendite käibevälde näitab aega, mille jooksul vahendite keskmine varu majandis püsib. Andmeid käibevälte kohta on vaja nii organisatsioonide juhtidele, et käibe kiirendamiseks vahendeid tarvitusele võtta, kui ka Riigipangale antud krediidi tähtaegade kindlaksmääramiseks.

„Kui tähistame aasta kui ringeaja mõõduühiku K-ga, teatud kapitali ringeaja k-ga, tema ringete arvu n-ga, siis $n = \frac{K}{k}$. Kui seega näit. ringeaeg k on 3 kuud, siis $n = \frac{12}{3} = 4$; kapital teeb 4 ringet aastas ehk ringib neli korda. Kui k = 18 kuud, siis $n = \frac{12}{18} = \frac{2}{3}$ ehk kapital kulgeb aastaga ainult $^2/_3$ oma ringeajast. Kui tema ringeaeg on mitu aastat, siis see arvutatakse järelikult ühe aasta mitmekordse järgi“ [4].

Teatavat liiki vahendite (rahaliste vahendite, materjalide, kaupade jms.) ringeaja leidmiseks tuleb nende käibesumma (aktiva-konto kreedit) jagada vahendite keskmise varuga.

Kui näiteks kogukäive oli 400 000 rbl. suur, keskmise varu suurus aga 50 000 rbl., siis ringe toimus (400 000 jagatud 50 000) 8 korda. Ringe välte võib arvutada otse päevades. Selleks tuleb keskmine vahendite varu korrutada aruandeperioodi päevade arvuga ja tulemus jagada sama perioodi kogukäibega.

[4] Marx, Kapital, II k., lk. 126.

Illustreerime seda kaupade ringevälte arvutamise näite abil.

Bilansside andmeil kaupade jääkide kohta arvutame kaupade keskmise varu. Selleks liidetakse järjekordsete perioodide bilansside kaupade summad ja jagatakse bilansside vastava arvuga. Tulemuste suuremaks täpsustamiseks on tarvis kaupade keskmine varu arvutada võimalikult suurema arvu andmete alusel. Kui me näiteks võtame jäägid ainult aruandeperioodi algbilansi ja lõppbilansi järgi, siis võivad tulemused sootuks ebaõiged olla, sest kaupade seis nii aruandeperioodi alguseks kui ka lõpuks ei tarvitse olla iseloomustav aruandeperioodi jooksul esinenud kaupade seisudele. Kuid enam-vähem täpsed tulemused saame igal juhul praktiliselt tähtsusetute väikeste võimalikkude hälvetega, kui võtame aruandeperioodi keskmise kaupade varu arvutamiseks kaupade jäägid algbilansi, kolme kvartali ja lõppbilansi järgi, s. o. saame viis liidetavat jääki.

Järelikult kaubaringe välte (päevades) arvutamise valem on selline:

$$\frac{\text{keskmine kaupade varu} \times \text{päevade arv perioodis}}{\text{käive kaupade konto kreediti järgi}}$$

Jagades aruandeperioodi päevade üldarvu saadud päevade arvuga, saame ringete arvu. Näiteks aastaperioodi puhul saame ringevälteks 36 päeva. Järelikult kaubad ringivad aastas 10 korda.

Mitut liiki vahendite ringevälte väljaselgitamine võimaldab avastada neid kohti, kus vahendid seisavad kõige kauem, mis omakorda aitab tähelepanu koondada käibe kiirendamiseks neis kohtades ja järelikult aitab kaasa olukorra tervendamiseks ja paremaks vahendite kasutamiseks plaani täitmise protsessis.

Edasi võivad kontode esimese rühma andmed näidata ettevõtte oma käibevahendite koguse kohasust või ebakohasust.

Töö ja Kaitse Nõukogu määrusega 9. juulist 1931. a. tuleb ettevõtete oma käibevahendid viia koguseni, mis tagaks tootmistegevuse normaalset käiku toorainete, tootmis- ja abimaterjalide, pooltoodete, lõpetamata toodangu, valmistoodete ja kaupade varude, samuti tulevaste aastate arvel mahutuste minimaalse koguse olemil. Seepärast on majandi olukorra analüüsil väga tähtis kindlaks teha käibevahendite normimise õigsus, s. o. selle minimaalvaru arvutamise meetodite õigsus, milline varu võib ilma täiendava krediidistamiseta tagada majandi tegevuse normaalset käiku. Siin ei esine arvestusandmed analüüsi otsese materjalina, vaid abimaterjalina plaani koostamise õigsuse kontrollimisel.

Ettevõttele minimaalselt vajalike vahendite [illegible]matiivi õige arvuta-

mise küsimusel on suur tähtsus. Kui see normatiiv on arvutatud liiga väikesena, siis ei ole ettevõte võimeline oma tootmistegevuse õiget käiku tagama. Kui aga see normatiiv on arvutatud liiga suurena, siis toimub nende vahendite külmumine, mida oleks võidud kasutada teistes kohtades, ja ühtlasi sellega nõrgeneb võitlus ettevõttes majanduslikkuse režiimi eest ja plaani täitmise kontrollimine rublaga.

Ettevõttele vajalike käibevahendite koguse määrab tema tegevusplaan; see kogus on sõltuv ettevõtte vahendite käibekiirusest. Seepärast, plaanides ettevõtte vahendite kogust nende mitmesugustes paigutusvormides (rahalistes vahendites, materjalides, lõpetamata toodangus, valmistoodetes jms.), on tarvis plaanida ka nende käibeaega. Vahendite normatiive ei tohi püstitada kui mingeid tardunud norme, mida nagu ei suudetaks ületada vahendite käibekiirust tõstvate stahhaanovlike töömeetoditega, mis järelikult mobiliseerivad ettevõtte siseressursse üha suuremal määral. Ei ole ega tohigi olla mingeid standardnorme, vaid normid peavad olema ajutised ja iga üksiku isemajandava ettevõtte jaoks individuaalsed, olles rajatud ettevõtte kogu töö ratsionaliseerimisele.

Toome näite kaubandusettevõtte käibevahendite normatiivi kindlaksmääramise kohta.

Kaubandusettevõtte käive (kaupade müük müügihindadega) oli väikseima käibega kuus 1 520 000 rbl., kuid selles summas leidub hooajalise kuhjumise kaupade müük, mis olid kaetud pangakrediidiga, 185 000 rbl. ulatuses. Järelikult käive oli kuus 1 335 000 rbl. ja päevas (1 335 000 : 30) 44 500 rbl., kaupade käibimus kaubandusvõrgus 12 päeva, järelikult kaupvahendite normatiiv peab olema 44 500×12, s. o. 534 000 rbl.; rahaliste vahendite käibimus on 2 päeva, järelikult rahaliste vahendite normatiiv peab olema 44 500×2, s. o. 89 000 rbl.; teiste kaubakäibest osavõtvate aktivate (pakendite, materjalide, aruandeliste summade, tulevase perioodi kulude) käibimus on 3 päeva, järelikult nende kohta peab olema normatiiv 44 500×3, s. o. 133 500 rbl.

Seega saame kogusummas (534 000 + 89 000 + 133 500 rbl.) 756 500 rbl. Sellele summale lisandub teelolevate kaupade keskmine seis kuu kohta (eelmise aja andmeil). Oletame, et see on 150 000 rbl., seega vahendite normatiiv peab olema 756 500 rbl. + 150 000 rbl., kokku 906 500 rbl.

Sellest summast tuleb maha arvata minimaalne (vt. ptk. III, bilansi struktuur) võlgnevus töölistele ja teenistujaile ning sotsiaalkindlustusasutistele, samuti võlg kreeditoridele aktseptitud maksenõudmiste alusel.

Et selgitada, kas ettevõte evib vahendeid normatiivi tagamiseks, tuleb normatiivi summat võrrelda oma käibevahendite jäägiga (pärast immobiilsete vahendite katmist) ja püsivate passivatega (vt. bilanssi käsitlev §).

Siit saame võimaluse lühiajalise pangakrediidi õigsuse kohta analüüsi teostada, sest mainitud krediit peab katma need ajutised vajadused, mis nõuavad normatiivist suuremat vahendite olemit.

Käsiteldust nähtub, milline tähtsus on vahendite käibekiirusel. Antud näite järgi arvutasime käibevahendite normatiivi 906 500 rbl. suurusena. Aga kui kaupade ringevälde on mitte 12, vaid 10 päeva, siis on kaupvahendite normatiiv ainult 445 000 rbl., ja üldnormatiiv väheneb ligikaudu 10% võrra. Kogu rahvamajanduse ulatuses moodustab see hiiglareserve, mida võib suunata riigikaitse kõvendamiseks, kapitalimahutuseks ja töötajate olukorra parandamiseks.

See andiski võimaluse kolmandal viisaastakul moodustada neid riigireserve, mida nõudis ÜK(b)P. XVIII kongress.

Käibevahendite normatiivi õige kindlaksmääramine on tähtis ka seetõttu, et mõnikord paljud ettevõtted nõuavad kõrgemalseisvailt organisatsioonidelt täiesti põhjendamatult käibevahendite suurendamist. Selleks nad paigutavad immobiliseeritud vahendite rühma sellised vahendid, mis peaksid olema käibes, kuid langesid sealt välja, sageli ebamajanduslikkuse tõttu (näiteks vaieldavad võlad, mahutused tulevaste aastate kuludeks jms.).

Finantsseisundi analüüsimisel tuleb erilist tähelepanu pöörata majandi põhilisimaile momentidele. Siia kuulub näiteks selgitamine, kas tootmismaterjalide varud vastavad püstitatud normidele (peale panga poolt krediidistatud hooajaliste nõutiste), pidades samal ajal silmas toodangu väljalaskmise plaani täitmist. Kaubandusettevõttes on vaja kontrollida kaupade keskmise jäägi õigsust, lähtudes plaanist ja tema täitmisest realiseerimise alal. Ei oleks vajadust enam kõnelda sellest, et peab tingimata kontrollima eelarvelise finantseerimise ja kõigi sihtlaenude kasutamise vastavust ettenähtud otstarbeile. Tuleb välja selgitada, millest on tingitud möödunud tähtajaga võlgnevus (kui see olemas): pangale, töölistele ja teenistujaile maksmata jäänud töötasu, õiendamata maksed Rahandusministeeriumile jms. Edasi, et nõukogude krediidisüsteemis ei ole lubatud ettevõtete omavaheline krediidistamine, siis peab erilise tähelepanuga kontrollima deebitorilist võlgnevust ja kohustusi kreeditoride vastu. Samuti on vaja kontrollida, kas on võetud tarvitusele kõik sellekohased abinõud deebitorilise võlgnevuse tasumiseks, kas on õieti teostatud vaieldavate võl-

gade reservide moodustamine, kas on tarvitusele võetud abinõusid raiskamiste ja varguste kõrvaldamiseks, ning jälgida raisatud ja varastatud summade sissenõudmist süüdlastelt. Edasi on tarvis kindlaks teha, kas ei leidu käibevahendite rakendamist kapitalimahutusteks või kapitaalehitusteks määratud vahendite kasutamist materjalide ning kaupade jms. väljaspool plaani ostmiseks.

3. OPERATSIOONI-PLAANI- (PLAANI-KONTROLLI-) KONTOD.

Siirdume nüüd kontode teise rühma — **operatsiooni-plaani-kontode** (ehk plaani-kontrolli-kontode) käsitlemisele, millistes väljendatakse ja kontrollitakse plaani täitmise protsessi üksikuid järke. Põhiprotsessideks, mida selles kontode rühmas vahetult väljendatakse ja kontrollitakse, on:

1) varustamine ehk materjalide, kaupade soetamine (käibeprotsess),

2) tootmine,

3) valmistoodete ja kaupade minem ehk realiseerimine (käibeprotsess).

Nende protsesside eraldi kontrollimiseks peavadki olema operatsiooni-plaani-kontod. Mõned neist kontodest on **põhikontod**, andes tervikuna andmeid teatavate protsesside kohta. Teised on **abikontod**, andes andmeid protsesside üksikute momentide kohta edasiseks siirmiseks põhikontodesse.

Soetamiste arvestuse alused.

Käsitleme kõigepealt toorainete ja teiste materjalide soetamise arvestuse korda.

Kuid enne, kui kõneleme mainitud arvestuskorrast, püstitame põhinõuded materjalide arvestuse suhtes.

Paljudes tööstusettevõtetes on tuhandeid materjaliliike ja nende õigel arvestusel on suur tähtsus. Õige arvestuse eriline tähtsus avaldub varude normimise kontrollis. Juba 1931. a. märkisid ÜK(b)P KK ja NSVL TTI RK, „et materjalivarude säilitamise minimaalnormide rakendamise asemel ladudes võib tähele panna püüet pikemaajaliste varude soetamiseks, — puudub õigesti organiseeritud laoarvestus“ (1931. a. 25. juuli määrusest).

Varude arvestusliku kontrolli õige organiseerimine oli väga nõutav kolmandal viisaastakul, mille kohta partei XVIII kongressi poolt oli seatud kohuslik ülesanne: soetada suuri riiklikke varusid kütteainete, elektrienergia ja mõnel riigikaitselisel tootmisalal. Selleks oli nõutav tootmisvarude õige kasutamine, nende tsentraliseeritud arvestus ja nende üksikute ettevõtete vahel sageli erilise kasuta pihustamise vältimine.

Materjalide arvestus peab põhjalikult kontrollima materjalide säilitamist, andes püsivalt andmeid jääkide kohta. Materjalide arvestus peab, kontrollides nii materjalide saamise kui ka väljamise arvestust, jälgima ka materjalide säilitamise normide täitmist, mitte lubades nende liigseid ülejääke, samuti ka mitte puudujääke, mis võivad katkestada tootmistegevuse normaalse käigu, samuti ka materjalide õiget kasutamist. Materjalide arvestus peab andma täpseid teateid tööesemete kulu kohta tootmises ja seega tagama valmistoodangu õiget kalkulatsiooni materjalikulude osas.

Nii toorainete kui ka kõigi teiste materjalide analüütiline arvestus peab toimuma antud tööstusharule määratud nomenklatuuri alusel.

Saabuvad toorained ja materjalid võetakse lattu varustusjaoskonna käsundi alusel. Hankija faktuuri üks eksemplar läheb raamatupidamisse vastavate kirjendite tegemiseks ja hankijaga arvlemiseks. Teise eksemplari alusel tuleb varustusjaoskonnas pidada operatiivarvestust soetamisplaani ja hankijatega lepingute täitmise kohta.

Raamatupidamises toimub sissetulnud toorainete ja materjalide arvestus peale laohoidja allkirjaga varustatud käsundi ärakirja saamist laost. Käsundi ärakirja mittesaabumine kohe peale faktuuri kättesaamist võib ette tulla vaid sel juhul, kui materjalid on veel teel. Aga siis peavad olema kohal veodokumendid.

Materjalide ja toorainete väljaandmine laost peab toimuma ainult sellekohaste kirjalike nõudmiste põhjal, kokkukõlas igale tsehhile määratud normidega.

Tööesemete arvestuse organiseerimisel on üsna suur tähtsus väärtuse kindlaksmääramisel, mille alusel peab neid esemeid arvestama.

Tööesemete arvestust teostatakse kas **faktilise väärtuse** alusel, mis sisaldab tasu hankijale pluss kõik lisakulud, mis on seoses tööesemete veo ja kohaletoimetamisega, ja ettevõtte enese poolt soetamiste puhul — nõutamiskulude kogusumma pluss vastavad lisakulud, või **plaanihinna** alusel, milles arusaadavalt sisalduvad samad elemendid.

Siirdume arvestuskorra käsitlemisele tööesemete faktilise väärtuse alusel.

Soetamisplaani täitmise kontrollimiseks avatakse eriline materjalide soetamise (ja omandamise) operatsiooni-plaani- (põhi-) konto. Olles määratud kõigi soetamiskulude kogumiseks, on see konto aktivakonto. Kõigi kulude kirjendamise tõttu tema deebetisse saadakse võimalus kalkuleerida soetatavate vahendite faktilist omakulu. Seepärast võib seda kontot teisiti nimetada ka **kalkulatsiooni**-kontoks.

Kirjendite kohta esitame näite:

Operatsioon: on soetatud 115 000 rbl. eest tooraineid, kusjuures tasumine toimus Riigipanga kaudu.

Sel juhul avatakse materjalide soetamise konto ja kirjendatakse tema deebetisse summa, krediteerides arvelduskontot Riigipangas.

Deebet — *Materjalide soetamine 115 000*

Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 115 000*

Järgnev operatsioon: kassast on materjalide veo ja kohaletoimetamise eest makstud 600 rbl. See summa suurendab soetamiskulusid ja tuleb kirjendada soetamiskonto deebetisse ja kassakonto kreeditisse, s. o. lausend tuleb koostada nii:

Deebet — *Materjalide soetamine 600*

Kreedit — *Kassa 600*

Selle lausendi tulemusena suureneb soetamiskulude summa ja kui antud nõutamine on lõpule viidud, siis soetamiskonto deebet annabki meile kulude kogusumma ning määrab sel teel kindlaks soetamiste ulatuse eelkõige hinnaliselt.

Peale iga üksiku soetamise lõpetamist tuleb materjalide soetamise operatsiooniline konto lõpetada, siirdes temalt kulud toorainete konto deebetisse, milles teostataksegi edasist materjalide arvestust, s. o. tuleb koostada lausend:

Deebet — *Toorained 115 600*

Kreedit — *Materjalide soetamine 115 600*

Siit nähtub, et operatsiooniline soetamiskonto on ajutine konto: tema summa siirdakse vastavasse majandusvahendite liikumist arvestavasse kontosse. See konto avatakse eesmärgiga koguda kõik kulutused ja arvutada sel teel teatava protsessi ulatust ning siis siirda kulutused vastavasse kontosse.

Operatsiooniline soetamiskonto määrab kindlaks majandusprotsessi ulatuse rahaühikuis (ja analüütilise arvestuse puhul ka koguseühikuis). See annab aga võimaluse võrrelda tema andmeid plaani omadega.

See arvestusviis nõuab mõnikord sihtreservi rakendamist.

Esitatud näite järgi oli tasumist veo ja kättetoimetamise eest teostatud enne materjalide arvelevõttu, s. o. kas materjalide lattu saabu-

mise eel või ajal. Kuid võib esineda juhtumeid, kus materjalid mitte üksnes saabuvad lattu, vaid antakse ka edasi tootmisse, kuid transpordikulud selguvad alles hiljem. Kui materjalid arvele võtta ainult faktuurihinna järgi, siis esiteks rikub see faktilise väärtuse arvestamise põhimõtet ja teiseks hiljem selguvad kulud tuleks maha kirjendada mitte teisiti kui kahjumina, mis oleks aga täiesti ebaõige.

Seetõttu on tarvis normatiivselt kindlaks määrata maksmisele tulevate kulude summa (normatiivkulud) ja nad kanda passiva-konto — eelseisvate kulude konto — kreeditisse. Viimasel kontol on sihtreservi tähendus.

Võtame selgituseks sama näite, ainult selle vahega, et kulude tasumine 600 rbl. suuruses oli teostatud peale materjalide arvelevõttu ja normatiivkulusid oli ette nähtud 620 rbl. ulatuses.

Lausendid on järgmised:

1) Lattu saabunud materjalide tasumise kohta 115 000 rbl. suuruses:

Deebet — *Materjalide soetamine 115 000*
Kreedit — *Arvelduskonto 115 000*

s. o. samuti, nagu see oli näidatud varemini.

2) Eelseisvate kulude normatiivikohase juurdearvestamise kohta:
Deebet — *Materjalide soetamine 620*
Kreedit — *Eelseisvad kulud 620*

3) Materjalide arvelevõtu kohta soetamishinna alusel:
Deebet — *Toorained 115 620*
Kreedit — *Materjalide soetamine 115 620*

4) Tegelikult kassast makstud kulud 600 rbl.
Deebet — *Eelseisvad kulud 600*
Kreedit — *Kassa 600*

Eelseisvate kulude konto kaotas (peale antud operatsiooni) oma tähtsuse kui sihtreserv. Tema kreediti-saldo näitab, et eelseisvate kulude normatiiv oli arvutatud liiga suurena, s. o. sisult kujunes see konto kontraktivaks toorainete kontole.

Kui normatiivkulud on arvutatud tegelikkudest vähemas ulatuses, siis tuleb eelseisvate kulude kontos deebeti-saldo, mis sisult kujutab toorainete lisahinnet kuni faktilise hinnani, s. o. eelseisvate kulude konto, olles bilansi aktivas, kujuneb otseregulatiiviks toorainete kontole.

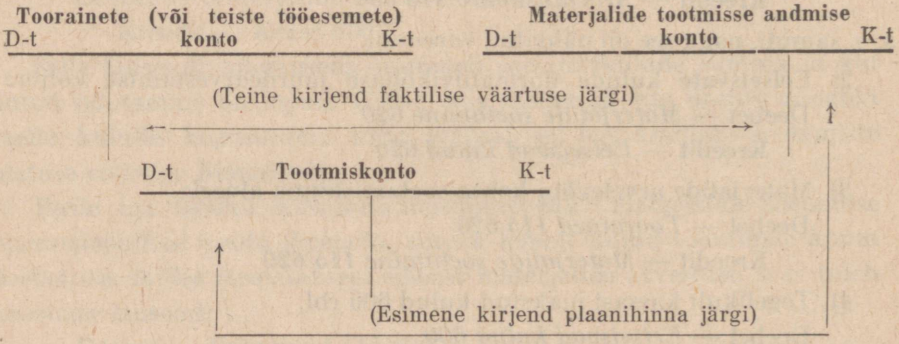
Kuna normatiivkulude hälbed faktilistest ei ole tavaliselt suured, andes eelseisvate kulude kontos ühtedel juhtudel deebeti-, teistel

juhtudel kreediti-saldo, võib eelseisvate kulude konto aasta lõpuni jätta ja tema lõppsaldo siirda kahjumite ja kasumite kontosse [5].

Nüüd tekib küsimus, kuidas toimida, kui materjalid siirdakse tootmisse plaanihinnaga. Debiteerides tootmiskontot ei või krediteerida materjalide kontot sama summaga, sest iga konto deebetisse ja kreeditisse tuleb kirjendada ühesuguse hinde alusel. Seepärast tuleb antud juhul tarvitusele võtta erikonto, mida nimetatakse materjalide tootmisse andmise kontoks. Lausendid tehakse nii:

1) Materjalide andmine tootmisse plaanihindadega:
   Deebet — *Tootmine*
      Kreedit — *Materjalide andmine tootmisse*
2) Tootmisse antud materjalide väljakirjutamine faktilises väärtuses:
   Deebet — *Materjalide andmine tootmisse*
      Kreedit — *Toorained (või teised tööesemed)*

s. t. kirjendid kulgevad kontodes järgmise skeemi järgi:



Materjalide tootmisse andmise kontol on kas kreediti-saldo, kui plaanihind on faktilisest väärtusest kõrgem, või deebeti oma, kui plaanihind on faktilisest väärtusest madalam. Esimesel juhul on meil tegemist säästudega soetamisest, teisel juhul aga — ülekulutusega. Sellised hälbed plaanihindadest tuleb hiljem maha kirjendada tootmise kontosse (vt. § tootmise arvestusest).

Tööesemete arvestamisel plaanihindadega toimub arvelevõtt otseselt materjalide soetamise konto kreediti kaudu ja hälbed plaanihinnast siirdakse sellest kontost otseselt plaanihindadest hälvete kontosse.

[5] See ei kaota vajadust aruandelistes kalkulatsioonides toodangu faktilise omakulu kindlaksmääramiseks hälbeid arvesse võtta.

Soetamiskonto struktuuriskeem kujuneb järgmiseks:

D-t	Materjalide soetamise konto	K-t
Tegelikud kulud (mitmesuguste kontode kreedit)		Materjalide saamine plaanihinnaga (materjalide kontode deebet)
Sääst võrreldes plaaniga (plaanihindadest hälvete konto kreedit)		Ülekulu võrreldes plaaniga (plaanihindadest hälvete deebet)

Nõutamiste arvestus vajab **abikontode** rakendamist. Antud näites on sellisteks abikontodeks plaanihindadest hälvete kontod, mis annavad kas deebeti või kreediti kirjendid. Kui kõnesoleval kontol on kreediti-kirjendeid, siis tema on materjalide kontole kontraktiva kontoks, näidates materjalide faktilise hinna alanemist (plaanihind materjalide kontode järgi miinus sääst). Kui sel kontol on deebeti-kirjendeid, siis ta on otseseks reguleerivaks kontoks materjalide kontole, näidates nende väärtuse kõrgenemist (plaanihind materjalide kontode järgi pluss ülekulutus). Järelikult siirdub see konto abikontona esimesse rühma. Selle abikonto edasine reguleerimine on seotud tootmise arvestusega (vt. allpool).

Soetamisoperatsioonide alal võivad olla veel erilised abikontod, mida tuleb nimetada **kogumis-jaotamis**-kontodeks. Need on alati ajutised kontod.

Selgitame seda näite abil. Soetamiskulud võivad koosneda mitte üksnes tasust soetatud materjalide eest, vaid ka soetamisega seotud mitmesugustest kulutustest. Siia võivad näiteks kuuluda agentide-kokkuostjate komandeerimise kulud, soetamisaparaadi ülalpidamise, raudtee-, vee- või õhutranspordi kulud jne. Kõik need kulud tuleb koguda (millest ka konto nimetus kogumiskonto) erilisse kontosse (või kontodesse), ja siis juba summitud kujul siirda materjalide soetamise põhikontosse. Paljud neist kuludest langevad otseselt teatavale soetamisele, kuid paljud (näiteks soetamisaparaadi ülalpidamine) peavad tulema edaspidi jaotamisele mitmesuguste soetamiste vahel (mis väljendub analüütilises arvestuses). Seepärast nimetataksegi selliseid kontosid jaotamiskontodeks.

Selliseks kogumis-jaotamiskontoks nõutamiste arvestusel on soetamis- ja laokulude konto, mida debiteeritakse mitmesuguste kontode kreediti järgi kõigi kuludega, mis sisalduvad materjalide plaanihinnas (vt. allpool). Soetamise lõppedes see konto lõpetatakse kulude kogusumma siirmisega soetamiskontosse lausendiga:

Deebet — *Materjalide soetamine*
Kreedit — *Soetamis- ja laokulud*

Operatsiooni-plaani-kontoks on kaupade sisseostu juures näiteks tarbijate kooperatiivides rakendatav aktivaline kaupade saabumise ja hindamise konto (nende kaupade jaoks, mis arvestatakse müügihindadega ja antakse edasi elanike varustamiseks).

Selle konto rakendamise kohta esitame näite:

Operatsioonid:

1) tuli sisse kaup, mis on tasutud arvelduskonto kaudu — 20 000 rbl. eest;

2) kaup on hinnatud 10% hinnalisandiga, s. o. 2000 rbl.;

3) hinnatud kaup on antud jaekauplustesse 22 000 rbl. eest.

Kirjendid kontodes on järgmised:

Kaupade saamise ja hindamise konto

D-t	K-t
1. Kreedit — Arvelduskonto 20 000	3. Deebet — Kaubad jaekauplustes 22 000
2. Kreedit — Hinnalisandid kaupadele 2000	

Arvelduskonto Riigipangas

D-t	K-t
On saldo	1. Deebet — Kaupade saabumine ja hindamine 20 000

Kaupade hinnalisandite konto

D-t	K-t
	2. Deebet — Kaupade saamine ja hindamine 2000

Jaekauplustes olevate kaupade konto

D-t	K-t
3. Kreedit — Kaupade saamine ja hindamine 22 000	

Kaupade saamise ja hindamise operatsiooni-plaani-konto on kalkulatsiooni-kontoks niivõrd, kui temas kindlaks tehakse realiseerimiseks määratud kaupade müügihind.

Niiviisi arvestatakse varustusoperatsioonid tööstuslikes ettevõtteis materjalide soetamise kontost, mille juures on võimalik ka soetamisplaani täitmise eri konto rakendamine. Siin leiame kõik andmed plaani täitmise määra kontrollimiseks. Saabuvad materjalid kirjendatakse plaanihinnaga kas soetamiskonto või soetamisplaani täitmise konto kreeditisse. Siit saame andmeid plaani koguselise täitmise kohta — sünteetilises arvestuses rahalises väljenduses, kuid analüütilises arvestuses — ka koguseühikuis. Sellest näemegi plaani täitmise protsenti. Ühtlasi annab soetamiskonto deebet meile soetamiste tegelikud kulud, milliste kõrvutamine plaanihindadega annab meile kas säästu või üle-

kulutust, väljendatuna plaanihindadest hälvete kontos. Niiviisi meil on arvestusandmete näol kõik andmed materjalide soetamise plaani täitmise kindlaksmääramiseks. Analüütiline arvestus annab meile võimaluse kontrollida plaani täitmist materjalide kõikide põhiliikide suhtes.

Toorainete ja materjalide saamise arvestust dokumentide alusel võib ja peabki kirjendama niiviisi, et samas on plaaniandmed ja ka tegelikud kulud ning on märgitud hälvete põhjused (näiteks kvaliteedi, kindlate hindade, transpordikulude muutumine — tariifide muutumise, sisseostu- või kokkuostukoha muutumise tõttu plaanis ettenähtu asemel jms.). Sel puhul on analüüsi teel kerge kindlaks määrata tooraine- ja materjalikulude alanemise põhjusi.

Kaubanduslikes organisatsioonides peab kontrollima plaani täitmise käiku kaupade saamise suhtes. Neid andmeid me saame samuti näiteks kaupade saamise kontost. Analüütilise arvestuse andmeil tuleb kontrollida plaani täitmist kaupade saamise allikate (tsentraliseeritud varumine, omatoodang — kui see olemas, kokkuostud, kolhoosidelt, turgudelt jms.) ning kaupade põhisortimentide järgi jms. Võrreldes edasiselt kaupade saabumise plaani täitmist nende realiseerimisega, võime kindlaks määrata mõningaid selle või teise seisundi põhjusi.

Kaupade kokkuostu või saamise plaani täitmata jäämisel on vaja asuda lepingute läbivaatamisele üksikute hankijatega. Plaani ületamist võib seletada vaid tootmise või realiseerimise koguse suurenemisega.

Analüüsides tööstuslike ettevõtete varustusoperatsioone (materjalide soetamise alal), on väga tähtis kahe võimaliku nähtuse põhjuste kindlakstegemine: a) materjalide puudus tootmisprotsessi normaalseks käiguks ja b) materjalide ülejääk kehtivate normidega võrreldes.

Esimesel juhul on vaja plaani analüüsimisele asuda ja selgitada, kas ei ole tema koostamises vääratusi, ja samuti selgitada, kas ettevõte on end materjalide saamiseks vastavate lepingutega varustanud, kas hankijad on oma lepingulisi kohustusi täitnud ja milliseid vahendeid on rakendatud, et mõjutada hankijaid oma kohustuste täitmiseks.

Teise nähtuse põhjused võivad olla kahte liiki — ettevõte kas püüab mitte üksnes tootmisprotsessi normaalsete varudega kindlustada, vaid evida ka liigseid varusid kui kindlustusfondi, või siis toodangu sortimendi või tehnoloogilise protsessi muutumise tõttu tarvitab ettevõte mõnda liiki materjalivarusid vähemal määral.

Esimesel juhul tuleb pöörduda tulevikuplaani poole ja selgitada, mil määral olemasolevad varud on liigsed, s. o. mil määral peab varude kuhjumist ettevõtte juhtide süüks panema. Teisel juhul on vaja ana-

lüütilise arvestuse andmeil avastada need materjalid, milledel on väike liikuvus (või seisavad täiesti kasutamatult), et näidata võimalusi illikviidseisse materjalidesse mahutatud vahendite mobiliseerimiseks.

Varustusoperatsioonide analüüsimisel on vajalik materjalide pealiikide käibekiiruse selgitamine. Käibekiiruse selgitamise meetodeist kõnelesime juba varemalt.

Tootmise arvestuse alused.

Tootmisprotsessi õige organiseerimine ja partei ning valitsuse poolt seatud ülesannete lahendamine selle organiseerimise alal ei ole üldse mõeldav ilma õige ja purgiva arvestuse ning teaduslikult rajatud kalkulatsioonita. Siin on arvestustöö raskeimaid ja vastutuslikemaid sektoreid. Ja sotsialistliku arvestuse — nii raamatupidamise kui ka statistika — alal töötajate teaduslik mõte peab olema suunatud tootmistegevuse arvestuse selliste meetodite ühisele loomisele, mis võiksid saada võimsaks tööriistaks sotsialistlikule tööstusele püstitatud ülesannete lahendamisel, eriti tootmiskulude alandamise, töötootlikkuse tõstmise, isemajandamise ja plaanilis-finantsilise distsipliini tugevdamise suhtes. Arvestus peab ühtlasi ka tagama kõigi nende näitajate saamist, mis on tootmise plaanimiseks rahvamajanduse ulatuses nõutavad.

Ebaselge, kokkukõlastamata, ebatäpne, plaani-ülesandeile mittealluv, mitteõigeaegne arvestus võib tuua tohutut kahju ja tootmisplaani täitmise tulemusi suurel määral vähendada. Arvestus peab kogu oma selguse, täiuse ja täpsusega väljendama tootmisprotsessi käigu kõiki üksikasju ja andma seega majandi juhtidele vajalikke materjale töötusettevõtte kogu tegevuse õigeks juhtimiseks. Arvestus peab tagama toodete omakulu väljaselgitamist, väljendades täpselt omakulu alanemise momente, ja selgitama põhjusi, mis seda alanemist soodustavad või segavad. Arvestus peab tagama mitte üksnes kogu käitise tootmise kui terviku, vaid ka üksikute tsehhide ja alljaotuste kohta õige ja purgiva aruandmise. Peab olema tagatud isemajandamine mitte üksnes kogu ettevõtte kui terviku ja iga tsehhi, vaid ka iga üksiku töölisbrigaadi, iga üksiku töökoha suhtes.

Ühtsa sotsialistliku arvestuse liikide omavaheline side on tihedaim just kõigi tootmisprotsesside arvestuses. Ja tootmise arvestuse organisatsiooni peabki suurimal määral suunatama kõikide arvestusliikide õigele omavahelisele kokkukõlastamisele.

Raamatupidamise teooria üldkursuses me peame esitama vaid tootmise arvestuse põhimõtted, sest kõigi nende keerukate küsimuste üksikasjaline käsitelu moodustab juba majanduse ühe eri haru — tööstuse — arvestuse ala, mis jaguneb mõnel juhul veelgi tööstuse üksikute liikide järgi.

Tootmise arvestuse organisatsioon oleneb suuresti tootmise liikidest. Asi seisneb selles, et ettevõtete, eriti suurte, tootmise võib jaotada mitmesse liiki, mis vajutavad teatava pitseri kogu arvestussüsteemile. Tootmine jaguneb valmistatava toodangu iseloomu järgi põhi-, abi-, teenindavaks ja kõrvaltootmiseks.

Põhitootmine valmistab teatava ettevõtte põhitooteid (näiteks masinad masinaehitustehases, riie kudumisvabrikus jms.).

Teenindava tootmise (näiteks elektrijaam, veevärk jms.) ülesandeks on teenindada põhitootmist ja ta võib vaid erandina osa oma toodangust ettevõttest väljapoole anda.

Abitootmine teenindab samuti põhitootmist või osutab eriülesandega teenuseid, millel on side põhitootmisega (näiteks kastide tootmine kondiitrivabriku juures pakendite valmistamiseks).

Kõrvaltootmine valmistab põhitootmise jäätmeist kõrvaltooteid peamiselt ettevõttest väljapoole realiseerimiseks (näiteks massiartiklite tsehh).

Sõltuvalt tehnoloogilise protsessi iseloomust eristatakse liht- ja liittootmist. Lihttootmises toimub tooraine töötlemine valmistooteks ühes muundamises (näiteks jahu jahvatamine). Liittootmises kulgeb tooraine rea erinevaid protsesse mitmesugustes tsehhides. Iga tsehh, tootmise iga üksik järk laseb välja ainult pooltooteid, mis lähevad edasisele töötlemisele. Valmistooteid (antud ettevõtte seisukohalt) lastakse välja vaid lõpptööde tsehhi poolt.

Tootmise liigitamine on tähtis seepärast, et iga tootmisliigi kohta tuleb kindlaks teha omakulu, iga tootmisliigi kohta tuleb teostada plaani täitmise kontrolli ja välja selgitada isemajandamise tulemused. Edasi on liigitamine tähtis ka seepärast, et abi-, teenindav- ja kõrvaltootmine peavad omakulude alusel arvlema põhitootmisega. Tootmistegevuse liigitamine liht- ja liittootmiseks nõuab arvestuses ja kalkulatsioonis erikäsitlust. Lihttootmises langevad kõik kulud vahetult valmistootele. Liittootmise puhul on arvestus tunduvalt keerukam, sest on vaja välja selgitada igas tsehhis ja tootmisjärgus kulud ja sel kombel järk-järgult selgitada omakulu ühes isemajandamise ja saavutatud tulemuste täpse väljendamisega iga tsehhi ja iga tootmisjärgu kohta.

Toodangu „omakulu" kujutab endast rahalises väljendis kõigi

kulude summat, mis on seotud tootmisprotsessiga. ÜK(b)P XVIII kongress nõudis tööstusliku toodangu omakulu alandamist kolmandal viisaastakul 10% võrra, mis pidi tagama riigile 1942. a. säästu võrreldes 1937. a. 20 miljardi rbl. ulatuses.

Tootmiskuludes sisalduvad järgmised elemendid:

1) põhikulud:
   a) tööesemete äratarvitamine,
   b) põhi-töövahendite kulumine,
   c) töötasu ja teised kulutused tööjõule;
2) üldkulud:
   a) teiste majandite teenused,
   b) mitmesugused kulud,
   c) maksud, lõivud ja kannangud.

Praktikas liigitatakse tootmiskulusid sõltuvalt nende toodangu omakulusse lülitumise korrast ja nende kohast. Eristatakse otsekulusid (põhi-, abimaterjalid, küte, tootmistööliste töötasu), mis peaaegu alati kuuluvad vahetult teatavale toodete sordile. Edasi eristatakse liittootmises kulusid, mida nimetatakse tsehhikuludeks ja üldtootmiskuludeks. Tsehhikuludeks nimetatakse kulusid, mida võib omistada teatavale tsehhile, kuid mis edasiselt tuleb jaotada teatava meetodi järgi üksikutele toodete sortidele (näiteks administratsiooni töötasu jms.). Üldtootmiskuludeks nimetatakse kulusid, mis vajavad erikäsitlust nende edasisel jaotamisel üksikute tootmisliikide vahel. Nende kaudselt jaotatavate kulude analüütiline arvestus peab toimuma kokkukõlas neile määratud nomenklatuuriga. Selliseid kulusid nimetatakse kaudseiks.

Nüüd peatume **kalkulatsiooni** mõistel.

Kalkulatsiooni all tuleb mõista kulude summa arvutamist üksikute kululiikide kaupa: a) omandatavate või kokkuostetavate esemete ühiku kohta (kokkuostu-kalkulatsioon), b) valmistatava toodangu ühiku kohta (tööstuskalkulatsioon) ja c) müügihinna arvutamist kauba ühiku kohta (kaubanduskalkulatsioon).

Siin kõneleme ainult tööstuskalkulatsioonist.

Tööstuskalkulatsioon võib olla teostamise aja ja eesmärgi järgi kas eel- (plaaniline) või järel- (aruandeline) kalkulatsioon.

Eel- ehk plaanilise (eelarvelise) kalkulatsiooni ülesandeks on kulude normatiivide järgi ette välja arvutada omakulu ja kindlaks määrata väljalastava toodangu plaani-omakulu. Järel- ehk aruandeline kalkulatsioon teostatakse tegelike kulude arvestusandmeil.

Keerukaimaks küsimuseks on nii tootmisarvestuses kui ka kalku-

latsioonis, kuidas õieti rakendada üldkulude toodangule jaotamise meetodeid. Need meetodid võivad olla mitmesugused, olenevalt tootmisviisist ja -iseloomust.

* *
*

Siirdume nüüd tootmisraamatupidamise käsitlemisele.

Kõigi tootmiskulude arvestus peab toimuma erilises aktivalises operatsiooni-plaanilises tootmiskontos, mis on kalkulatsiooniline konto, andes materjali aruandeliseks kalkulatsiooniks. See konto on põhikonto.

Selle konto deebetisse kirjendatakse kõik kulud. Näiteks toorainekulu tootmises vajab kirjendit:

Deebet — *Tootmine*
Kreedit — *Toorained*

ja tootmiskonto deebet annab meile võimaluse kindlaks määrata tegelik kulusumma, s. o. toodangu tegelik omakulu.

Põllumajanduses saavad tootmiskontod oma nimetuse sõltuvalt tootmise iseloomust; näiteks peetakse taimekasvatuse kontot, loomakasvatuse kontot jms. Taimekasvatuse kontot peetakse põllupidamise, heinakasvatuse, aed- ja puuviljakasvatuse jms. kulude arvestuseks ja seega valmistoodangu omakulu kindlaksmääramiseks. Loomakasvatuse kontot peetakse lamba-, hobuse-, sea-, kodujänese-, linnukasvatuse jms. kulude arvestuseks ja sel teel loomakasvatuse toodangu omakulu väljaselgitamiseks.

Nüüd vaatleme, kas tootmiskontod näitavad plaani kvantitatiivset täitmist. Silmanähtavalt mitte, sest on veel tarvis selgitada, kas tegelikud kulud vastavad plaanile.

Selle tõttu tuleb bilansi kontode-süsteemi lülitada uus, samuti põhiline operatsiooni-plaani-konto, mis väljendaks toodete väljalaskmist plaanihindadega. See konto peab oma struktuurilt olema ühesugune meile juba tuntud soetamisplaani täitmise kontoga. Nimetame teda valmistoodangu väljalaskmise kontoks (teda võib nimetada ka plaani täitmise kontoks toodete väljalaskmise alal, teda nimetatakse ka tehnilis-tööstuslik-finantsilise plaani täitmise kontoks). On selge, et selles kontos väljendub valmistoodangu tekkeallikas, mille tõttu ta on passiva-konto. Selle konto kreedit näitab väljalaskmisplaani täitmist plaanihindadega. Valmistoodete väljalaskmisel on korrespondeering selline:

Deebet — *Valmistooted*
Kreedit — *Valmistoodete väljalaskmine*

Seega plaanihindade rakendamise tõttu näitab meile väljalaskmiskonto kreedit toodangu väljatuleku suurust (rahaühikuis, analüütilises arvestuses aga ka koguseühikuis), mis annab võimaluse plaaniga võrdlemiseks.

Kuid sellega üksi ei piirdu valmistoodete väljalaskmise konto ülesanne. Edasiselt see konto seotakse tootmiskontoga ja sel teel määratakse kindlaks omakulude alanemise või tõusmise moment. Selleks siirdakse tootmiskonto, mille deebetisse on koondatud kõik tegelikud kulud, väljalaskmiskontosse lausendiga:

Deebet — *Valmistoodete väljalaskmine*

Kreedit — *Tootmine*

ja väljalaskmiskontos saavutatakse deebeti, s. o. sinna ülekantud tegelike kulude vastastamine kreeditiga, s. o. plaani-omakuluga.

Oletame, et tegelikke kulusid oli tootmise alal 60 000 rbl., kuid valmistooteid oli välja lastud plaanihindadega 62 000 rbl. eest.

Kontodel on sel juhul järgnev kuju:

D-t	**Tootmiskonto**	K-t
Kreedit — Mitmesugused kontod (sõltuvalt kululiikidest) 60 000	Deebet — Valmistoodete väljalaskmine	60 000

D-t	**Valmistoodete väljalaskmise konto**	K-t
Kreedit — Tootmine 60 000	Deebet — Valmistooted . .	62 000

D-t	**Valmistoodete konto**	K-t
Kreedit — Toodete väljalaskmine 62 000		

Seega valmistoodete väljalaskmise kontos saadi kreediti-saldo 2 000 rbl., mis näitab säästu, s. o. omakulude alanemist.

Juhul, kui tegelikud kulud ületavad plaanihinna, saadakse väljalaskmiskontos deebeti-saldo, mis näitab, kuivõrd omakulud on plaaniga võrreldes kõrgenenud.

Kõnesoleva kahe tootmisprotsessi ja toodangu väljalaskmist väljendava ja kontrolliva konto struktuuriskeem on selline:

D-t	**Tootmiskonto**	K-t
Kõik tootmiskulud Tootmiskontos võib jääda peale seda deebeti-saldo — lõpetamata toodangu kulud		Võimalikud mahakirjendused materjalide, praagi jms. taastamise juhul Väljalastud toodangule langevate kulude mahakirjendused tehnilis-tööstuslik-finantsilise plaani konto deebetisse

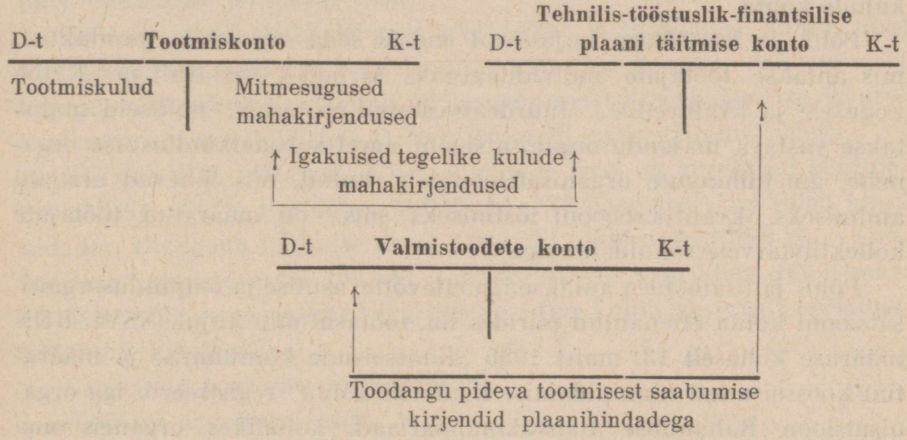
Tehnilis-tööstuslik-finantsilise plaani täitmise (valmistoodete väljalaskmise) konto

D-t	K-t
Väljalastud toodangule langevate tegelike kulude siirmine tootmiskonto kreeditist	Valmistoodangu plaanihinnaga väljalaskmine — valmistoodete konto deebeti järgi

Viimase konto kreediti-saldo näitab tootmissäästu, deebeti-saldo aga — ülekulutust.

Need kaks kontot esinevad kõigi nende andmete summimisena, mida saadakse tootmise arvestuse kontode süsteemis. Kogu selles süsteemis, ja koondatud kujul kahes eelmainitud kontos, saadakse tootmisprotsessi väljendus, mis annab kulude ja nende katte vastastamise.

Kontode omavahelise seose skeem on selline:



Tehnilis-tööstuslik-finantsilise plaani (valmistoodete väljalaskmise) täitmise konto saldo siirdakse omakulu alanemise puhul tootmissäästukontosse, kuid omakulu plaaniga võrreldes tõusmise juhul — tootmisülekulutuse kontosse. Esimene (passiva-) konto on kontraktivaks valmistoodete kontole, näidates, millisel määral valmistoodete tegelik hind on plaani omast väiksem.

Teine (aktiva-) konto on otseseks regulatiiviks valmistoodete kontole, näidates, mil määral valmistoodete (plaani-) hinda tuleb tõsta, et saavutada tegelik hind. Need kontod siirdakse hiljem valmistoodete realiseerimise kontodesse.

Tootmisarvestus vajab kõige rohkem **abikontosid**, mis on enamasti kogumis-jaotamiskontod.

See on tingitud, peale vajaduse eraldi välja selgitada teatavad kulud

(näiteks tsehhikulud, üldtootmiskulud jms.), ka sellest, et paljud niisugused kulud tuleb hiljem ära jaotada erinevate toodeteliikide vahel.

Kogumis-jaotamiskontode hulgas on **ühe-elemendilised** kontod, milles fikseeritakse ainult teatavat liiki kulud, näiteks töötasu, amortisatsioon jms., ning **kompleks**-kontod, millesse kogutakse mitut liiki kulusid, näiteks kõik tsehhikulud, üldtootmiskulud jms. Käsitleme tähtsamaid selliseid kontosid.

Tööliste ja teenistujate töötasu, sellele juurdearvestuste ja tööjõu peale minevate teiste kulude eraldi arvestuseks ja nende edasiseks jaotamiseks peab olema 3 kontot:

1. põhitöötasu-konto,
2. lisatöötasu-konto,
3. töötasule juurdearvestuste ja tööjõu peale minevate teiste kulude konto.

Põhi- ja lisatöötasu kujutavad endast seda osa sotsiaalproduktist, mis antakse töötajate individuaalseiks tarbeiks vastavalt nende töö kogusele ja kvaliteedile. Juurdearvestused töötasule, milliseid makstakse vastava majandusorganisatsiooni arvel sotsiaalkindlustuse organeile, ametiühingute organisatsioonidele, kulud, mis lähevad arstiabi andmiseks, kvalifikatsiooni tõstmiseks jms., on määratud töötajate kollektiivtarvete rahuldamiseks.

Põhi- ja lisatöötasu antakse iga ettevõtte, asutise ja majandusorganisatsiooni kohta ettenähtud piirides nn. töötasufondi kujul. NSVL RKN määruse kohaselt 13. maist 1935 „Koosseisude kinnitamise ja määratud koosseisudest kinnipidamise kontrolli kohta" registreerib iga organisatsioon Rahanduse Rahvakomissariaadi kohalikes organeis oma administratiiv-majandusliku aparaadi koosseisud ja töötasufondi. Tolle fondi piirides teostataksegi põhi- ja lisatöötasu maksmist. Organisatsiooni juht ja pearaamatupidaja vastutavad töötasufondi õige kasutamise eest.

15. aug. 1939. a. anti NSVL RKN poolt 2 uut määrust töötasufondide kulutamise kontrollimise korra kohta. Esimene määrus (nr. 1214) puudutab halduse, plaanimise ning jaotamise funktsioonidega eelarvelisi ja isemajandavaid organisatsioone, välja arvatud tootmisorganisatsioonid. Selle määruse kohaselt teostatakse alates 1. okt. 1939. a. vahendite väljaandmist töötasuks ainult lähtudes tööliste olemlikust koosseisust ja neile arvutatud töötasust, kuid mitte üle kinnitatud koosseisu ja töötasufondi summa, teadiste alusel, mis tuleb alla kirjutada organisatsiooni juhataja ja pearaamatupidaja poolt. Teine määrus (nr. 1215) puudutab tööstusettevõtteid. Selle määruse järgi määravad

kõik rahvakomissariaadid, muud keskasutised ja kõik ühistulised keskorganisatsioonid kindlaks töötasufondi oma peavalitsustele, trustidele ja vahetult alluvaile tööstusettevõtteile, ette nähes igale üksikule ettevõttele kvartalifondi, jaotusega kuude kaupa. Töötasufondi ülekulutamisel võib Riigipank kuuplaani mittetäitmise puhul teostada lisamakseid mitte üle 10% kuufondist. Korduvatel ülekulutustel maksab pank samuti välja mitte üle 10%, kuid ainult peavalitsuse (trusti) juhataja loal ja fondi sundusliku ümberjaotamisega peavalitsuse (trusti) piirides. Väljamakseid üle 10% teostatakse ainult rahvakomissari või keskasutise juhataja loal. Tootmisplaani ületamisel toimetatakse vahendite andmist töötasuks vastavalt ettevõtte poolt arvutatud töötasu summale (kehtestatud 1. sept. 1939. a.).

Töötasu- ja töölistega ning teenistujatega arvlemiste raamatupidamist teostatakse järgneval viisil.

Töötasu arvutamisel debiteeritakse põhi- ja lisatöötasu-kontot ning krediteeritakse vastavalt tööliste ja teenistujate kontot. Seda viimast kontot debiteeritakse edasiselt töötasusummast kinnipidamiste ja arvlemissummadega (töölistelt ja teenistujatelt) ning väljamaksetega.

Esitame seda näite abil. Töötasulehtede järgi on arvutatud põhitöötasu 25 000 rbl. ja lisatöötasu 4 000 rbl. Töötasulehe järgi tuleb kinni pidada: riigilaenu tellimise arvel 1 200 rbl., maksudeks 430 rbl., kohtuliste nõudmiste arvel 100 rbl. (analüütilistele kaartidele tuleb märgendada kõik need andmed iga üksiku isiku kohta vastavalt arvlemisseisundile nendega).

Lausendid kontodes on järgnevad:

1. Töötasu arvestuse kohta:
   Deebet — *Põhitöötasu 25 000*
   Deebet — *Lisatöötasu 4 000*
   Kreedit — *Töölised ja teenistujad 29 000*
2. Kinnipidamiste ja arvlemissummade kohta:
   Deebet — *Töölised ja teenistujad 1 730*
   Kreedit — *Rahandusministeerium mitmesuguste arvlemiste alal 430*
   Kreedit — *Mitmesugused kreeditorid 1 300*

Tulemusena saadakse tööliste ja teenistujate kontos kreediti-saldo 27 270 rbl., milline summa kuulub väljamaksmisele. Väljamaksete puhul koostatakse lausend:

Deebet — *Töölised ja teenistujad*
Kreedit — *Kassa*

Suurearvulise tööliste ja teenistujate koosseisuga suurettevõtteis võib

töötasu maksmine toimuda mitu päeva. Seepärast kirjutatakse kogu maksmisele kuuluva töötasusumma kohta kuluorder ja raha antakse laekurile aruandelise summana, s. o. koostatakse lausend:

Deebet — *Aruandvad isikud*

Kreedit — *Kassa*

Maksetähtaja möödumisel annab laekur tasutud töötasu lehe raamatupidamisele, kus peale kontrollimist koostatakse lausend:

Deebet — *Töölised ja teenistujad*

Kreedit — *Aruandvad isikud*

Kuid on juhtumeid, kus kogu töötasu ei ole tähtajaks välja makstud ja laekur tagastab jäägi kassasse (kirjend kassa deebetisse ja aruandvate isikute konto kreeditisse). Tulemusena jääb tööliste ja teenistujate kontosse kreediti-saldo — tähtajaks saamata jäänud töötasu. Ei oleks õige jätta see saldo tööliste ja teenistujate kontosse. Nimelt on tööliste ja teenistujate kontol kõigis (kuu-, kvartali-, aasta-) bilanssides püsiv passiva-saldo, mis näitab kuu lõpuks arvestatud töötasusummat, mis aga on kollektiivlepinguis ettenähtud maksetähtaja mittesaabumise pärast veel tegelikult välja maksmata. Kui näiteks arvestatud töötasusumma on 31. dets. kirjendatud, s. o. kantud tööliste ja teenistujate konto kreeditisse, siis teostub väljamaksmine tegelikult alles jaanuari esimestel päevadel. Ja nii igas kuus. Seepärast oleks ebaõige moonutada tööliste ja teenistujate konto kreediti-saldot, mis näitab ainult tähtaja veel mitte saabumise tõttu väljamaksmata töötasusummat ühes välja võtmata jäänud töötasuga. Tasu järele ilmumata jäämise tõttu välja võtmata jäänud töötasu tuleb tööliste ja teenistujate kontost maha kirjendada erilise passivalise deponentide konto kreeditisse (võib olla allkontoks kontole — asutised ja isikud mitmesuguste arvlemiste alal).

Järelikult, töödeldes töötasulehte peale selle saamist laekurilt, koostatakse raamatupidamises teine lausend:

Deebet — *Töölised ja teenistujad*

Kreedit — *Deponendid*

Selliste väljamaksmata summade puhul koostatakse iga töölise ja teenistuja kohta deponendikaart, ja edasist väljamaksmist toimetatakse nende kaartide järgi lausendiga:

Deebet — *Deponendid*

Kreedit — *Kassa*

Töötasu juurdearvestuste kontosse siirdakse kulud, mis on üldisteks kollektiiv-vajadusteks minevad töötasu osad, osalt antud ettevõtte kollektiivile, osalt kõigile töötajaile tervikuna. Need juurdearvestused ei puuduta arvlemisi tööliste ja teenistujatega, sest nad makstakse

otseselt ettevõtete eneste poolt ja nende omal arvel. Kõik need kulud tuleb kirjendada töötasule juurdearvestuste konto deebetisse ja nende asutiste kreeditisse, kellele neid juurdearvestusi tuleb välja maksta (sotsiaalkindlustuse organid, ametiühingulised organisatsioonid jms.).

Põhi- ja lisatöötasu kontod ning töötasule juurdearvestuste konto lõpetatakse igakuiselt nende deebeti-kirjendite kogusumma siirmise teel tootmiste kontodesse või esialgselt tsehhikulude ja üldtootmiskulude kontode kui samuti jaotamiskontode deebetisse.

Esitame selle kohta näite.

Arvestatud töötasu (vt. ülemal), põhitöötasu 25 000 rbl. ja lisatöötasu 4 000 rbl., on jaotatud järgmiselt:

Tootmisele „A“:
- Põhitöötasu . . . . . 18 000 rbl.
- Lisatöötasu . . . . . 2 000 rbl.

Tootmisele „B“:
- Põhitöötasu . . . . . 6 000 rbl.
- Lisatöötasu . . . . . 1 200 rbl.

Üldtootmiskuludeks:
- Põhitöötasu . . . . . 1 000 rbl.
- Lisatöötasu . . . . . 800 rbl.

Kirjendid kontodesse tehakse järgmiselt (koos eelmiste kirjenditega juurdearvestuste kohta):

D-t	Põhitöötasu konto	K-t
25 000	1) 18 000	
	3) 6 000	
	5) 1 000	

D-t	Lisatöötasu konto	K-t
4 000	2) 2 000	
	4) 1 200	
	6) 800	

D-t	Tootmiskonto „A“	K-t
1) 18 000		
2) 2 000		

D-t	Tootmiskonto „B“	K-t
3) 6 000		
4) 1 200		

D-t	Üldtootmiskulude konto	K-t
5) 1 000		
6) 800		

Niiviisi lõpetatakse põhi- ja lisatöötasu kogumis-jaotamiskontod (samuti ka töötasule juurdearvestuste konto), kuna nende kirjendid kuuluvad kalkulatsiooni jaoks siirmisele põhikontodesse.

Kaubandusettevõtteis ja organisatsioonides on töötasu üheks käibekulude osaks. Ja seal, kus ei ole nõutav töötasu edasine jaotamine, võib

läbi saada ka ilma töötasu-kontota. Sel juhul peab töötasu-fondi õige kasutamise kontrollimine toimuma käibekulude analüütilises arvestuses. Aga kui töötasu ka seal jaguneb mitmesugusteks (näit. kaubandus-, soetamis- jms.) kuludeks, on töötasu jaotamise konto sealgi tarvilik. Kirjendamine toimub töötasukontode kreeditisse ja vastavate käibekulude kontode deebetisse.

Töö ja töötasu arvestuse korrastamise aluseks tuleb võtta seltsimees Stalini ajalooline kõne majandustegelaste nõupidamisel 23. juunil 1931. a. — „Uus olukord — uued majandusliku ülesehituse ülesanded". Selles ajaloolises kõnes on antud purgivad juhised meie ettevõtete varustamiseks tööjõuga ja töö ning töötasu õigeks organiseerimiseks. Lähtudes neist juhiseist, peavad töö ja töötasu arvestuse põhiülesanded koonduma selleks, et arvestuse teel täpselt välja selgitada töö kogus ja kvaliteet, et hävitada võrdsustamist (uravnilovkat), võidelda tööajakadudega seisakute, töölt puudumiste jms. tõttu, et likvideerida vastutamatust („obezlitškat") ja kaasa aidata stahhaanovlike töömeetodite juurutamisele. Arvestus peab välja selgitama töötootlikkust, peab tagama töötasu õiget arvutamist ja õigeaegset väljamaksmist. Arvestus peab kontrollima ka töötasufondi kasutamise õigsust.

Iga tööline peab teadma oma jõudlust ja temal saadaoleva töötasu suurust, tal peab olema igal ajal võimalus kontrollida kõiki arvlemisi temaga jms. Tuleb tagada püsiv töötasude arvestuse kontroll, sest rahvavaenlased püüdsid stahhaanovliku liikumise lammutamiseks ja tööliste keskel rahulolematuse tekitamiseks töötasu arvestust sassi ajada, moonutasid seda sihilikult, tekitasid viivitusi töötasude maksmises jms. Seepärast tuleb sellele arvestustöö sektorile erilist tähelepanu suunata. Siin peab püsima pidev kontroll ja järelevalve.

Partei XVIII kongress nõuab sm. V. M. Molotovi ettekande alusel töötasu õiget organiseerimist ühes töötootlikkuse tarviliku ergutamisega. See paneb arvestustöötajatele erilise vastutuse mainitud arvestustöö sektori eest.

Põhitöötasu, lisatöötasu ja töötasule juurdearvestuste kontod on ühe-elemendilised kontod.

Põhivahendite kulumise arvestuse käsitlemisel (vt. lk. 136) debiteerisime kulumissummaga otseselt tootmiskontot. Et aga amortisatsioonisumma peab jagunema üksikute tootmiste ja tsehhide vahel, siis avatakse seda liiki kulude kogumiseks esialgselt täiendav amortisatsiooni jaotamise konto. See konto on samuti ühe-elemendiline.

Amortisatsiooni jaotamise konto lõpetatakse tema deebetikirjendite kogusumma siirmisega tootmiskontodesse (kaubandusettevõtteis —

käibekulude kontodesse) kas otse või tsehhikulude ja üldtootmiskulude kontode kaudu.

Komplektsete jaotuskontode näitena võivad esineda juba varem mainitud tsehhikulude ja üldtootmis- (ettevõtte haldus-) kulude kontod.

Tsehhikulud ja üldtootmiskulud siirdakse igakuiselt tootmiskontodesse lausendiga:

Deebet — *Tootmine*
Kreedit — *Tsehhikulud*
Kreedit — *Tehase üldkulud*

Tootmise arvestusel tuleb kasutada ka kontosid, milledel on sihtreservide kontode tähendus.

Valmistoodete õigeks kalkuleerimiseks on väga tähtis kõikide tootmiskulude arvestamine, sõltumata sellest, kas kulud olid tehtud või mitte teataval (tavaliselt ühekuisel) kalkulatsiooniperioodil, kuigi nad kuuluvad väljalastud toodangule. Selleks rakendataksegi meile juba tuntud passiva-kontot — eelseisvate kulude kontot. Sellise reservimise sagedamini esinevaks näiteks on nn. eri-töörõivaste kulude arvestamine tootmiskuludena (võimaliku eelneva kirjendamisega tsehhikulude või ettevõtte üldkulude kontosse).

Lausend on (kirjendame otse tootmiskontosse) selline:

Deebet — *Tootmine*
Kreedit — *Eelseisvad kulud*

Tegelikult ärakulunud eri-töörõivad kirjendatakse hiljem maha:

Deebet — *Eelseisvad kulud*
Kreedit — *Eri-töörõivad*

Taoliselt reservitakse tihti ka puhketasuga seotud kulud. Tehakse lausend:

Deebet — *Tootmine*
Kreedit — *Eelseisvad kulud*

ja makstud summad kirjendatakse tööliste konto deebetisse ja kassakonto kreeditisse.

Tegelikult juurdearvestatud puhkekulud kirjendatakse edasiselt lisatöötasu konto deebetisse ning tööliste ja teenistujate konto kreeditisse. Lisatöötasu ja juurdearvestuste kontod lõpetatakse pärast seda lausendiga:

Deebet — *Eelseisvad kulud*
Kreedit — *Lisatöötasu*

Tootmise arvestusel lõpetatakse aegamööda ka meile tuntud (vt. materjalide arvestuse osa) plaanihindadest hälvete konto.

Tootmisprotsessi kui niisuguse efektiivsuse väljaselgitamiseks (kalkulatsioonis) arvestatakse toorained ja materjalid ning antakse tootmisse plaanihindadega. Kuid tootmiskulude tegeliku suuruse väljaselgituseks tuleb hälbed plaanihindadest hiljem siirda tootmiskontosse.

Kui need hälbed plaanihinda suurendavad, s. o. hälvete konto on otseseks reguleerimiskontoks, evides kirjendeid deebetis, siis tuleb tootmisse antud materjalide hälvete summa kohta koostada lausend:

Deebet — *Tootmine*
Kreedit — *Hälbed plaanihindadest (materjalide alal)*

Kui need hälbed plaanihinda vähendavad, s. o. hälvete konto esineb kontraktivalise kontona, evides kirjendeid kreeditis, siis tuleb tootmisse antud materjalide hälvete summa kohta koostada lausend:

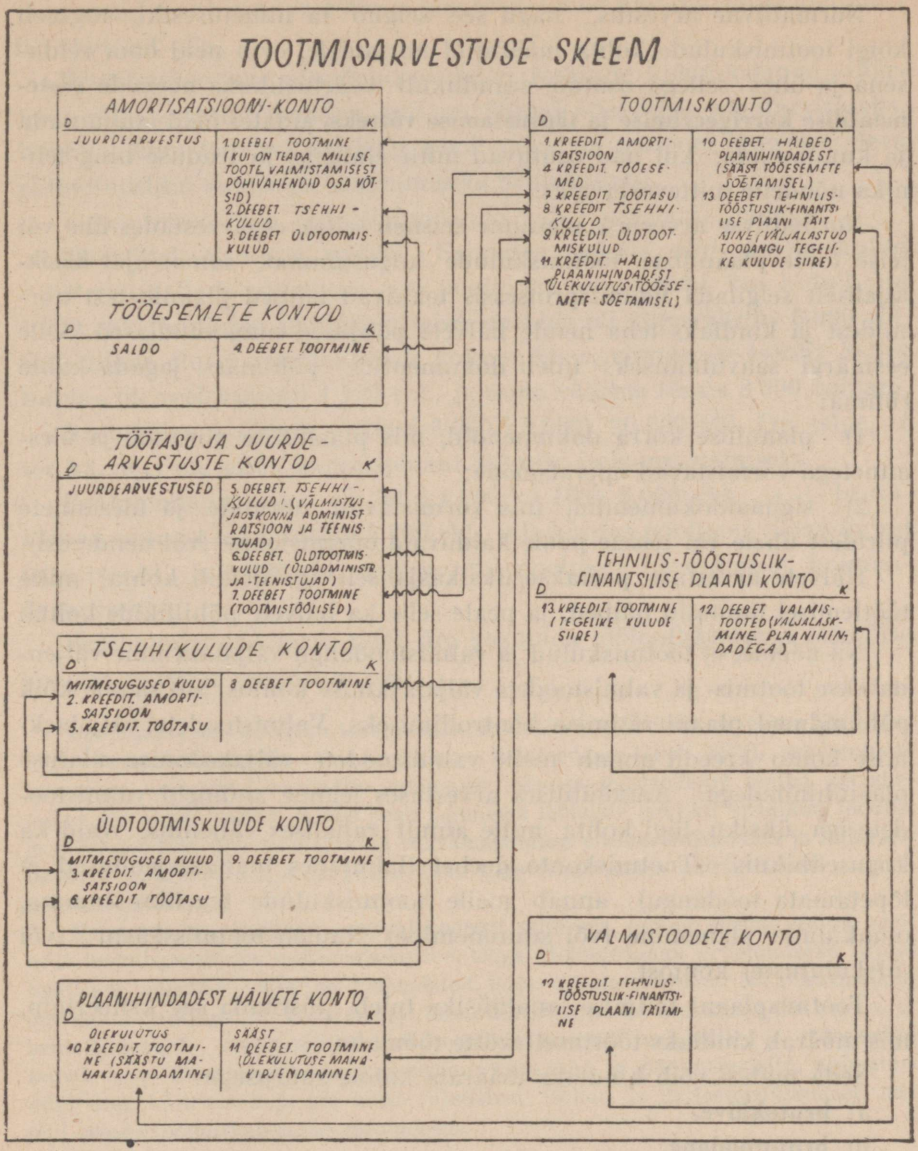
Deebet — *Hälbed plaanihindadest*
Kreedit — *Tootmine*

Lähtudes kogu eelkäsiteldust, võib anda järgmise tööstuslike ettevõtete tootmise arvestuse skeemi (vt. lk. 171) (korrespondeering on näidatud tehingute numbritega).

Tootmise arvestuses on puhastoodangu kindlaksmääramiseks (vt. allpool) väga tähtis täpselt eristada tootmiskuludes materiaalsed kulud, s. o. ülekantud töö, elavast tööst. Esitatud tootmise arvestuse skeemis (tootmiskonto deebet) arvatakse materiaalseteks kuludeks järgmised kuluandmed: põhivahendite kulumine, tarvitud tööesemed, s. o. toorained ja põhi- ning abimaterjalid, sealhulgas ka küte, samuti ka tööesemete hinda reguleerivad hälbed plaanihindadest (ühele või teisele poole). Elava tööjõu kulusid näitavad töötasu ja töötasu juurdearvestuste kirjed. Mis puutub üldtootmiskuludesse ja tsehhikuludesse, siis need on segakulud: neis on nii materiaalseid kui ka elava tööjõu kulusid. Seepärast peab mainitud liiki tootmiskulude raamatupidamine toimuma niiviisi, et selles oleks teostatud ühe ja teise kuludeliigi terav eristamine. Üldtootmiskuludesse ja tsehhikuludesse lülitatavate „mitmesuguste kulude" erikaal on juba isegi suur. Seepärast on väga tähtis evida arvestuses täpseid andmeid nende kulude jagunemise kohta materiaalseiks ja elava tööjõu kuludeks. Selleks tuleb õieti korrastada kõigi tootmiskulude analüütilist arvestust.

Kõnesoleva küsimuse üksikasjaline käsitlemine ületab arvestuse üldteooria raamid ja peab kuuluma teatava tootmisharu (antud juhul — tööstuse) arvestuse kursusse.

Plaani täitmise kõigi momentide pidevaks kontrollimiseks ja arvestuse kujundamiseks juhtimise tõhusaks operatiivseks tööriistaks on



NSVL tootmisettevõtteis hakatud rakendama erilist **normatiivse arvestuse** süsteemi.

Normatiivse arvestuse olemus seisneb selles, et ta teostab kõikide plaanist ja määratud normidest hälvete üksikasjalisimat jälgimist ja registrimist operatiivse töö käigus, andes samal ajal ka andmeid mainitud hälvete põhjuste ja süüdlaste kohta.

Normatiivne arvestus, nagu see selgub ta nimetusestki, tugineb kõigi tootmiskulude kohta määratud normidele, evib neid oma eeldusena ja ühes sellega osutub erandlikult väärtuslikuks **normide süstemaatilise korrigeerimise ja täpsustamise võtteks,** aidates neid lammutada ja kummutada, kui nad osutuvad mitte-elulisiks ja teaduse ning tehnika nõudeile mittevastavaiks.

Normatiivse arvestuse ülesanne seisneb selles, et, arvestades ühe või teise toote plaaniliste tootmiskulude kogusummat, samal ajal **üksikasjaliselt** selgitada tootmisprotsessis tekkivad hälbed plaanilistest normidest ja kindlaks teha nende hälvete põhjused ning süüdlased. Selle eesmärgi saavutamiseks tuleb dokumentide põhimass jagada kahte rühma:

1) plaanilise korra dokumendid, mis plaaniliste normide ja ülesannetega vormistavad operatsioone;

2) signaaldokumendid, mis vormistavad normide ja ülesannete piiridest ühele või teisele poole kalduvaid operatsioone (või nende osi).

Hälvete arvestust peetakse üksikasjaliselt iga detaili kohta, mille töötlemisel ilmnesid hälbed, ja peale selle ka hälvete põhiliikide kohta.

Nii näeme, et tootmiskulud ja valmistoodangu väljalaskmine väljendatakse tootmis- ja valmistoodete väljalaskmise kontos. Siit saame kõik põhiandmed plaani täitmise kontrollimiseks. Valmistoodete väljalaskmise konto kreedit annab meile valmistoodete väljalaskmise ulatuse plaanihindadega. Analüütilises arvestuses leiame andmeid valmistoodete iga üksiku liigi kohta mitte ainult rahalises väljendis, vaid ka koguseühikuis. Tootmiskonto deebet (lahutades mahakirjendused ja lõpetamata toodangu) annab meile tootmiskulude tegeliku summa, omakulude alanemine (või suurenemine) ilmneb tootmissäästu- (või -ülekulutuste) kontost.

Tootmisplaani täitmise analüüsiks tuleb püstitada see kriteerium, mis määrab kindlaks tööstusettevõtte töömahu.

Seda mahtu võib kindlaks määrata kolme suurusega:

a) **brutokäive,**

b) **brutotoodang,**

c) **turutoodang.**

Brutokäibeks nimetatakse ettevõtte kõigi tsehhide toodangu summat $(c+v)$. Siin liidetakse ühed ja samad suurused mitu korda, sest ühed ja samad kulud korduvad nii üksikute tsehhide poolt väljalastud pooltoodete omakulude kindlaksmääramisel kui ka viimase tsehhi poolt väljalastud valmistoote omakulu kindlakstegemisel. Ja liitmise kordumise sagedus suureneb seda enam, mida rohkem on üksteisele

järgnevaid tsehhisid. Seetõttu ei saa brutokäibe näitajal suurt analüütilist tähtsust olla.

Brutotoodanguks nimetatakse kõigi tsehhide kogutoodangu väärtust, välja arvatud toodang, mis on läinud ettevõttele omatarvituseks. Brutotoodang tehakse kindlaks pooltoodete ja seespool ettevõtet oleva abitootmisliku toodangu lahutamisega brutokäibest.

Vahet brutokäibe ja brutotoodangu vahel selgitame näitega.

Ettevõttel on kolm tsehhi. Esimeses tsehhis olid tootmiskulud 5 700 rbl. Selle hinde alusel anti pooltoode teise tsehhi, kus kulud olid 1 200 rbl., ja pärast töötlemist teises tsehhis oli koguväärtus 6 900 rbl. Selle hinde alusel anti pooltoode kolmandasse, viimasesse tsehhi. Selles tsehhis oli veel kulusid 1 100 rbl., ja toote väärtus tõusis 8 000 rublani.

Brutokäive kujuneb (5 700+6 900+8 000) 20 600 rbl. On selge, et see käive ei ole sobiv tootmisplaani täitmise iseloomustamiseks.

Brutotoodang oleks (5 700+1 200+1 100) 8 000 rbl., s. t. brutokäibe summast lahutatakse 5 700 rbl., mis kordus pooltoote üleandmisel teise tsehhi, ja 6 900 rbl., mis kordus pooltoote üleandmisel kolmandasse tsehhi.

Brutotoodangu suurus tuleb ära kasutada töötootlikkuse ja ettevõtte koormatusastme analüüsimisel.

Laiendatud sotsialistliku taastootmise analüüsi otstarveteks on vaja välja arvutada nõndanimetatud n e t o t o o d a n g. Netotoodang läheb NSVL rahvatulusse kui rahas arvestatud vahendite summasse, mis on taastoodetud teatud ajavahemikus (tavaliselt aastas) ja mis peab jagunema töötajate isikliku tarbimise fondiks ja säästufondiks, mis on määratud rahvamajanduse edasiarendamiseks ja kultuuriliseks ülesehitamiseks, riigi kaitsevõime tugevdamiseks ja üldriiklikkude varude moodustamiseks.

Netotoodang moodustab sotsiaalprodukti selle osa, mis on loodud antud perioodi tootmisprotsessis materialiseeritud tööga. Netotoodangu arvutamiseks brutotoodangu summast, mis on väljendatud täies väljalaskehinnas (kaubanduslikud omakulud + kasum + käibemaks), tuleb lahutada kulud ülekantud töö eest, s. o. brutotoodangule omistatud tootmisprotsessis tarvitud vahendite ja tööesemete kulud, s. o. töövahendite amortisatsioon, toorained ja põhimaterjalid, abimaterjalid ning kütteained ja osa neist valmistuse tsehhi- ja üldtootmsikuludest, mis olid seoses tootmisvahendite tarbimisega.

K. Marx kirjutas:

„Kogu aastane reproduktsioon, kogu selle aasta produkt on sama aasta kasuliku töö produkt. Kuid selle koguprodukti väärtus on suurem kui sama koguprodukti see väärtusosa, milles kehastub see aastatöö kui sama aasta jooksul ärakulutatud tööjõud. Selle aasta v ä ä r t u s p r o d u k t, s. o. selle aasta jooksul kauba kujul uuesti loodud väärtus on väiksem kui p r o d u k t i v ä ä r t u s, s. o. kogu aasta jooksul toodetud kaubamassi koguväärtus“ [6].

[6] M a r x, Kapital, II k., lk. 413.

Kui näit. meil esitatud näite kohaselt brutotoodangu (8 000 rbl.) väljalaskeväärtus oleks 10 000 rbl., aga tarvitud tootmisvahendite väärtus 5 500 rbl., siis oleks netotoodangu summa 4 500 rbl.

Vastandina brutotoodangule netotoodangut raamatupidamises otseselt ei arvestata, s. t. ta ei kajastu mingist kontost. Netotoodangut võidakse ainult *välja arvutada*. Praegusel ajal see arvutatakse tsentraliseeritud korras SKV-s (Statistika Keskvalitsuses) ettevõtete aastaaruannete alusel, milledes on antud kõik andmed tootmiskulude liigendamiseks (vt. edasi jaotust aruandluse kasutamise kohta, VI peatükk). Kuid ettevõtete majandusliku tegevuse analüüsimisel on vaja andmeid omada antud ettevõttes loodud netotoodangu suuruse kohta. See annab analüüsija kätte materjale töötootlikkuse kohta, aitab leida reserve rahvatulu suurendamiseks, avastada põhjusi, mis mõjutavad produktsiooni omakulu muutumist jms.

Turutoodanguks nimetatakse niisugust toodangut, mis on valmis realiseerimiseks. Mõningail juhtumeil, kui (meie näites — pärast töötlemist kolmandas tsehhis) kogu töödeldud toodang osutub täiesti komplektseks, valmis realiseerimiseks ja kui pole lõpetamata toodangut, langeb brutotoodangu suurus kokku turutoodanguga.

Tootmisplaani täitmise analüüsi kriteeriumiks tuleb võtta turutoodang. Kuid õigete järelduste tegemiseks tuleb enne selgitada väljalastud toodangu sortimendi ja sordi vastavust ettenähtud plaanile. Võib juhtuda, et ettevõte on üldiselt tootmisplaani mitte ainult täitnud, vaid ka ületanud. Kuid see ületamine võis toimuda vähem tööd nõudvate ja plaanis vähemal määral ettenähtud toodete väljalaskmise arvel. Samaaegselt võis aga plaan põhitoodangu alal kaugelt täitmata jääda.

Näiteks plaan näeb ette põhitoodangu (näiteks masinate) väljalaskmist 15 miljoni rbl. väärtuses ja jätetest massiartiklite väljalaskmist 1 miljoni rbl. väärtuses, seega kokku 16 milj. rbl. eest. Tootmisplaan on täidetud tegelikult 16 500 000 rbl. ulatuses, kuid põhitoodangut on välja lastud vaid 14 500 000 rbl. eest, kuna ülejäänud 2 milj. rbl. eest on välja lastud massiartikleid. Järelikult on ettevõte maale masinaid andnud 500 000 rbl. eest vähem, s. o. pole oma põhiplaani täitnud.

Tootmisplaani see- või teissuguse täitmise põhjuse selgitamisel tuleb enne kõike kindlaks teha bruto- ja turutoodangu vahelise erinevuse suurus, sest see näitab meile väljalaske ebakomplektsuse ulatust, s. t. ainult masinate mõningate detailide väljalaskmist (masinaehitustehases).

Edasi tuleb selgitada, millisel määral varustamisprogrammi täitmine mõjutas tootmise ulatust. Siin tuleb ära kasutada operatiivse arvestuse andmed lepingute täitmise käigu kohta hankijatega.

Pole vaja mainida seda, et toodangu väljalaskele peavad mõju aval-

dama tööliste arv ja nende kvalifikatsioon. Seepärast tuleb analüüsimisel selgitada tööliste koosseisu, nende liikuvust jne.

Samuti tuleb läbi uurida ka kõik teised tegurid, mis tootmisplaani täitmist mõjutavad, näiteks: seadiste olukord, nende ärakasutamise aste, materjalide kulutamise normide range täitmine, sortimendile ja sordile vastavus, stahhanovlike töömeetodite rakendamine jne.

On vaja hakata tõsiselt selgitama näiteks mitmel masinpingil töötamise majanduslikke tulemusi. Äärmiselt tähtis on jälgida, et suurenenud töötootlikkuse vili ebamajanduslikkuse, praagi, tootmiskadude, lisakulude tõusu jms. tõttu kaotsi ei läheks. Analüüs peab kõige selle avastama ja niiviisi kaasa aitama veel innukamale sotsialistlike töömeetodite rakendamisele.

Erilist tähelepanu nõuab toodangu omakulude analüüs. Omakulude langemine on ettevõtte töö edukuse peamiseks näitajaks ja osutub laiendatud taastootmise eesmärkide suhtes põhiülesandeks [7].

Omakulude analüüsimisel on vaja enne kõike kindlaks teha, millest nimelt oli tingitud omakulude muutumine.

Plaani ja arvestuse andmete üldkompleksist ning muudest materjalidest võime üles otsida ja selgitada põhjused ning tegurid, mis mõjutasid plaani täitmise käiku. Kuid see otsimine ja selgitamine nõuab sageli usinat pisitööd siis, kui arvestuslik registrimine antud kujul selliseks analüüsiks andmeid ei anna. Seepärast peab mitmesuguste arvestusregistrite ja ka dokumentide montaaž olema selline, et see valmis kujul annaks andmeid see- või teissuguste plaanist hälbimiste põhjuste selgitamiseks.

Selgitame seda näite abil.

Tootmiskonto annab andmeid toodangu omakulude kindlaksmääramiseks, järelikult ka plaaniga võrreldes vajaku või ületuse protsendi kindlakstegemiseks. Faktilise olundi võrdlus plaanidirektiividega tootmiskulude üksikute elementide kaupa annab võimaluse kindlaks määrata, kus nimelt esinesid hälbed plaanist. Niiviisi võime nentida plaanist hälbimise fakti ennast.

Oletame, et plaani- ja tegelike andmete võrdlus (eeldades, et toodangu maht ja sortiment plaanis on võrdsed faktilisega) kujunes järgmiseks:

---

[7] Varemalt (vt. lk. 160) osutasime ÜK(b)P XVIII kongressi otsusele töös-tustootmise omakulude 10% võrra alandamise ja sellest 20-miljardi-rbl-lise säästu saavutamise kohta.

Tootmiskulud	Plaani järgi	Faktiliselt	Hälbed	
			+	—
Toorained	52 000	51 000		1 000
Abimaterjalid	3 000	800		200
Küte	10 000	10 000		
Töövahendite kulumine	5 000	5 000		
Töötasu	47 000	47 900	900	
Üldkulud	8 000	8 000		
	125 000	124 700	900	1 200

Siin näeme, et hälbed faktiliste kulude vähenemise suunas võrreldes plaanidirektiividega avaldusid toorainete ja abimaterjalide alal 1 200-rbl. summas, töötasude alal aga suurenemise suunas — 900 rbl. võrra. Olund on konstateeritud. Kuid analüüs nõuab nende hälvete põhjuste selgitamist ja koguslikku mõõtmist. Ja siin peab abi pakkuma arvestuse registrimisvormide analüütilisus.

Edasine töö peab olema suunatud kõigi nende tegurite avastamisele, mis andsid (esitatud näites) toorainete ja abimaterjalide alal kulutuste vähenemise ning nende suurenemise töötasu alal.

Kuid võrreldes plaaniandmeid tegelikega ei tohi unustada, et ka plaan ise tuleb analüüsimisele võtta, sest stahhaanovlik liikumine lammutab

„. . . vanu tehnilisi norme, vanu projekteeritud võimsusi, vanu tootmisplaane ja nõuab uute, kõrgemate tehniliste normide, projekteeritud võimsuste, tootmisplaanide loomist“ [8].

Omakulude analüüsimisel tuleb kõike seda tähele panna ja tundma õppida. Tuleb avastada kõigi tegurite mõju omakuludele, milleks tuleb läbi analüüsida kalkulatsioon. Kuid selle analüüsimisel ei tohi unustada, et need kulud, mis jaotatakse (tsehhikulud ja üldtootmiskulud) toodangu järgi, ei leia põhistust kalkulatsioonilehtedest. Seepärast on nõutav niisuguste kulude jaotamise printsiipide õige rakendamise hoolikas kontroll.

Nende kulude jaotamise printsiibid üksikute tootmisliikide ja üksikute toodanguliikide järgi on erinevad. Nii on üsna levinud viisiks nende kulude jaotamine proportsionaalselt põhitöötasuga (preemiateta). Rakendatakse jaotamist ka masinatundide järgi ühes korrigee-

[8] Sm. Stalini kõne mees- ja naistööliste-stahhaanovlaste esimesel üleliidulisel nõupidamisel, Leninismi küsimusi, 11. tr., lk. 436.

riva koefitsiendiga masinpinkide erinevate süsteemide jaoks, jaotamist toorainete ja põhimaterjalide jt. järgi. Igaühte neist printsiipidest võib rakendada erinevais tootmistes sõltuvalt nende eriomadustest. Seepärast tuleb analüüsimisel veenduda rakendatava jaotamismeetodi teoreetilises õigsuses ja otstarbekuses.

Kalkulatsiooni analüüs tuleb lõpule viia nn. tehnilis-majandusliku analüüsiga. See analüüs peab hõlmama kõik tootmisprotsessi momendid, s. o. töö, tööesemed ja -riistad (-vahendid). Tehnilis-majanduslik analüüs peab selgitama, millist osa etendavad kõik tegurid omakulude taseme kujunemisel, näiteks põhivahendite seisund ja nende kasutamine, tehnilise protsessi korrasolek, stahhaanovliku tööorganisatsiooni olem, tööjõu koostis ja paigutus, varustamistingimused jms.

Kaupade realiseerimise arvestuse alused.

Kólmandal viisaastakul pidi kaubakäibe ulatus kasvama 206 miljardi rublani. Niisuguse hiiglasliku kaubakäibe arvestus pidi olema tarvilikule kõrgusele seatud.

Raamatupidamise objekti käsitlevas osas mainisime, et kaubakäibe arvestus peab tagama statistiliseks töötlemiseks kolm näitajate rühma: kaupade saabumine jaelülisse, kaubajääkide tase ja koostis ning realiseerimise suurus. Tagades nende näitajate saamist (kaupade saabumise, säilitamise ja realiseerimise arvestus), peab raamatupidamine enesele seadma järgmised põhiülesanded:

a) peab kontrollima kõikide kaupade liikumist, ennetama ja avastama kuritarvitusi, raiskamisi, kaupade riknemisi, s. o. kaitsma sotsialistlikku omandit;

b) peab kontrollima plaani täitmist nii kaupade saabumise (vt. eespool) kui ka nende realiseerimise ulatuse ja kasumite suuruse suhtes;

c) peab kontrollima nõukogude hinnapoliitika õiget rakendamist;

d) peab tagama töötajate pidevat varustamist.

Kaupade realiseerimise arvestuse organisatsioon sõltub suuresti neist printsiipidest, milledele kaupade arvestus ise on rajatud.

Sõltuvalt rakendatavast mõõduühikust võib kaupade arvestus olla: a) **rahaline,** b) **rahalis-koguslik.**

Sõltuvalt rakendatavaist kaubahindadest võib arvestus olla:

a) **ostuhindade järgi,** s. t. hankijate hindade järgi, juurde arvamata mingisuguseid kulusid; tööstusliku toodangu selliseks faktuuri-hinnaks on nn. hankija väljutushind ühes erihinnalisanditega, kui need antud kauba suhtes esinevad;

b) **kindlaksmääratud müügihindade järgi,** s. t. kaasa arvates kasumid (peamiselt jaekaubanduses).

Kõigil juhtumeil tunneb praktika kaupade realiseerimise arvestuses ühtainsat põhilist, passivalist kaupade realiseerimise operatsiooniplaani-kontot.

Selle konto struktuur on niisugune:

D-t	**Kaupade realiseerimise konto**	K-t
Realiseeritud kaupade faktuuri- või soetamishindade mahakirjendamine (Kreedit — Kaupade kontod)		Kaupade realiseerimise operatsioonid müügihindadega (Deebet — Kassa, Arvelduskonto, Ostjad maksenõudmiste alal jms.)

Sellest kontost saame järgmised andmed:

1) kreeditist — kaubakäibe suuruse, s. t. realiseerimisplaani kogusliku täitmise, arvestatud müügihindades;

2) deebetist — realiseeritud kaupade ostu- või soetamishinna;

3) brutokasumi realiseerimisest — kreediti-saldo juhul, kuid deebeti-saldo korral — kahjumi realiseerimisest. Viimane võib esineda üksnes erandjuhtumeil.

Käsitleme kaupade arvestust näite alusel, rakendades mõlemaid arvestusviise, s. t. nii ostu- kui ka müügihindade järgi.

Operatsioonid olid (mõlema viisi jaoks ühesugused) järgmised:

Saadi kaupa ja tasuti Riigipanga kaudu (kus on saldo 75 000 rbl.) hankija arve järgi 58 700 rbl. (mille hulka kuulusid lähtehinnana väljutushind 30 200 rbl., eelarveline hinnalisand 28 000 rbl. ja transpordikulud 500 rbl., mille on tasunud hankija ostja arvel).

Ostetud kaupade eest on tasutud (asja lihtsustamiseks — Riigipanga kaudu) kohalikud transpordikulud 120 rbl.

Müügi puhuks määratakse 12%-line hinnalisand lähtehinnana kasutatud väljutushinnale.

Kaupadest on pool müüdud ja makse toimunud arvelduskonto kaudu Riigipangas.

Kirjendid esimese viisi järgi.

1. Kaupade saamine ühes maksega Riigipanga kaudu:

Deebet — *Kaupade saamine 58 200*
Deebet — *Käibekulud 500*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 58 700*

2. Kaupade arvelevõtt:

Deebet — *Kaubad (laos) 58 200*

Kreedit — *Kaupade saamine 58 200*

3. Kohalike transpordikulude makse:

Deebet — *Käibekulud 120*

Kreedit — *Arvelduskonto 120*

Kõigi kaupade müügihind peab olema (58 200 pluss 12%-line hinnalisand lähtehinnale 3 624) 61 824 rbl. Järelikult pool osa kaupadest on müüdud 30 912 rbl. eest, nende kaupade ostuhind oli aga 29 100 rbl.

Lausendid oleksid:

a) Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 30 912*

Kreedit — *Kaupade realiseerimine 30 912*

b) Deebet — *Kaupade realiseerimine 29 100*

Kreedit — *Kaubad (ladudes) 29 100*

(Tavaliselt toimetatakse kaupade mahakirjendamist mitte iga müügi järel, vaid perioodiliselt; kohasem on mahakirjendamist teostada iga päev.)

Realiseerimiskonto evib pärast seda kreediti-saldot 1 812 rbl. (brutokasum). See saldo tuleb siirda erilisse kaupade realiseerimise tulude kontosse lausendiga:

Deebet — *Kaupade realiseerimine 1812*

Kreedit — *Realiseerimistulud 1812*

Kaupade realiseerimise konto lõpetatakse ja ta evib realiseerimisplaani täitmise näitaja tähtsust [9].

Märgime, et kõik kaupade liiklemisega seotud kulud ei satu kaupade kontosse, vaid on arvestatud käibekulude kontos.

Kirjendid teise viisi järgi.

Esimene — kaupade saamise kohta:

Deebet — *Kaupade saamine ja hindamine 58 200*

Deebet — *Käibekulud 500*

Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 58 700*

Seejärel tuleb koostada teine lausend kaupade lähtehinnale tehtava 12%-lise lisandi kohta, s. o. 3 624 rbl. peale:

Deebet — *Kaupade saamine ja hindamine 3 624*

Kreedit — *Hinnalisand kaupadele 3 624*

---

[9] Sagedamini ei anta nomenklatuurides realiseerimistulude kontot, ja brutokasum väljendub realiseerimiskonto kreediti-saldona, millisest kontost see saldo tavaliselt aasta lõpuks kasumite ja kahjumite kontosse siirdakse.

Ja lõpuks kolmas lausend kauba arvelevõtu kohta (arvame kauba saabunuks jaekauplusse):

Deebet — *Kaubad jaemüügi-ettevõtteis 61 824*

Kreedit — *Kaupade saamine ja hindamine 61 824*

Kohalike transpordikulude tasumine faktilises summas 120 rbl. kirjendatakse järgmiselt:

Deebet — *Käibekulud 120*

Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 120*

Kaupade müük toimub samuti nagu varemalt:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 30 912*

Kreedit — *Kaupade realiseerimine 30 912*

Seejärel tuleb teostada müüdud kaupade mahakirjendamine [10].

Saamisel olid nad kaubakontos arvele võetud müügihinna alusel, järelikult neid tuleb ka maha kirjendada müügihinna alusel, s. t. 30 912 rbl. suuruses. Kuid see summa sisaldab hinnalisandi (3 624 : 2) 1812 rbl., mis tuleb lahutada kontraktivalisest kaupade hinnalisandi kontost, kuna realiseerimiskonto deebetisse tuleb kirjendada ainult müüdud kaupade faktuuriväärtus, s. o. (58 200 : 2) 29 100 rbl.

Lausend kujuneks:

Deebet — *Kaupade realiseerimine 29 100*

Deebet — *Kaupade hinnalisand 1 812*

Kreedit — *Kaubad jaemüügi-ettevõtteis 30 912*

---

[10] Kaupade mahakirjendamist, nagu juba mainisime, teostatakse perioodiliselt. Jaekauplustes, kus on erinevate hinnalisandite-protsentidega kaupade mass, toimetatakse isegi ühes ja samas kaupade rühmas realiseeritud hinnalisandi summa väljaarvutamist ja siit tulenevat müüdud kaupade faktuurihinna määramist, lähtudes keskmisest protsendist. Summa leidmiseks tuleb koostada võrre: x (otsitav hinnalisandisumma) suhtub kuumüügi summasse nii, nagu hinnalisandi kogusumma (hinnalisandi-konto kreediti-saldo) suhtub kõigisse olnud kaupadesse (kaubakonto deebeti-saldo). Sellest tuleneb järgmine arvutamisvalem:

$$\frac{\text{Müügisumma} \times \text{hinnalisandi-konto kreediti-saldo}}{\text{Kaubakonto deebeti-saldo}},$$

mis meie näite kohaselt annab $\frac{30\,912 \cdot 3\,624}{61\,824} = 1\,812.$

Tuleb silmas pidada, et niisugune arvutusviis pole täpne, sest see rakendab keskmise hinnalisandi-protsendi kõigi kaupade suhtes, hoolimata kaupade iga sordi erikaalust ja liigist. See ebatäpsus ei mõjuta kauba-arvestust, sest kaupade arvelevõtt ja mahakirjendamine toimub ühesuguste, nimelt müügihindadega. Ebatäpsus saadakse üksnes kaupade jäägi hinnalisandi arvutamisel ja realiseerimiskonto tulemuse selgitamisel.

Selle ebatäpsuse kõrvaldamiseks tuleb kaubakontot pidada kas enam-vähem ühesuguste kaubarühmade järgi, võimalikult ühesuguse hinnalisandi-protsendiga, või igakuiselt toimetada kaupade inventeerimist.

Pärast seda jääb kontraktivalisse kaupade hinnalisandi-kontosse, nagu see peabki olema, ainult kaupade jäägi hinnalisand. Realiseerimiskonto annab meile kreediti-saldo 1 812 rbl., mille siirame, nagu eelmisegi viisi puhul, realiseerimistulu konto kreeditisse.

Kaubanduslikes organisatsioonides rakendatav käibekulude arvestusviis, mille järgi aasta lõpetusel käibekulud siirdakse kahjumi- ja kasumikontosse, moonutab täiesti selle konto otstarbe. Käibekulud pole kahjumid, vaid on (plaani ulatuses) vajalikud kulud, mis tuleb katta realiseeritavatele valmistoodetele (kaupadele) tehtavate hinnalisanditega. Seepärast ei tohi neid kahjumi- ja kasumikontos segada tõeliste kahjumitega. Nende siirmine kaupade realiseerimise konto deebetisse — minemikulud täies ulatuses, ostu- ja säilitamiskulud aga vastavas osas — muudab kahjumi- ja kasumikonto niisuguseks kontoks, mis ühest küljest näitab realiseerimise brutokasumit pluss muud tulud, ja teisest küljest — tõelisi kahjumeid (näiteks kahjumid loodusõnnetustest, plaanis ettenägematud kahjumid viiviste ja leppetrahvide jms. näol). Seepärast on vaja käibekulud eraldi arvestada: kaupade ostu (kokkuostu), nende säilitamise ja minemi järgi. Selline arvestusviis annab materjali ka käibekulude õigemaks analüüsimiseks nende rahvamajanduslikuks ja operatiivseks plaanimiseks igas ettevõttes ja aitab kaasa võitlusele nende vähendamiseks.

Nüüd peatume veel jaemüügil olevate kaupade arvestuse ühel momendil. Et realiseeritud kaupade faktuuri-(ostu-)hinda on raske kindlaks teha mitte ainult iga üksiku müügitehingu, vaid ka kogu päeva kohta, siis, nagu nägime juba eespool, krediteeritakse kaupade kontot ja vastavalt debiteeritakse realiseerimiskontot ainult üks kord kuus. Järelikult pole meil enne kuu lõppu andmeid kaupade jäägi kohta, mille olemi eest kannab vastutust materiaalselt vastutav isik (kaupluse juhataja jt.). Seepärast võib rakendada mõnevõrra teissugust kaupade müügi arvestusviisi müügihindade alusel.

Kaupade müügi märgendamine toimub iga päev kahe lausendiga:

1) Deebet — *Kassa*
   Kreedit — *Kaupade realiseerimine*
2) Deebet — *Kaupade realiseerimine*
   Kreedit — *Kaubad (müügihinnaga)*

Niiviisi annab kaupade konto alati deebeti-saldo, mis näitab kaupade jääki müügihinnaga. Üks kord kuus tehakse ülalmainitud viisil kindlaks realiseeritud hinnalisandi summa, mis kirjendatakse kontraktivalisest kaupade hinnalisandi kontost realiseeritud hinnalisandi erikontosse, kus esinebki realiseerimise kasum.

Lausend on järgmine:

Deebet — *Hinnalisandid (kontraktiva)*

Kreedit — *Realiseeritud hinnalisand (tulu)*

Tootmisarvestuse käsitlemisel kõnelesime „netotoodangust", mis moodustab NSVL rahvatulu. Ka kaubanduses moodustub rahvatulu. Käibekulud ja administratiiv-majanduslikud kulud sisaldavad rahvatulu elemente (näiteks kaubandusvõrgu töötajate töötasu jms.). Arvutamise täpsustamiseks on vaja kõik käibekulud arvestada nii, et neis ilmneksid: a) materiaalsed kulud, mis ei kuulu lülitamisele kaubandusvõrgu rahvatulusse, b) tasud teenuste eest teistele rahvamajanduse harudele, mis mõjutavad rahvatulu summat teistes majandusharudes ega kuulu seepärast kaubandusvõrgu rahvatulusse, ja c) kaubandusvõrgu enda rahvatulu elemendid.

Käibekulude arvestuse organiseerimise üksikasjaline vaatlus selle arvestuse kohaldamiseks rahvamajanduslikele kokkuvõttudele ja analüüsidele ületab arvestuse üldteooria piirid ja peab jääma majandusharu (kaubandusliku) arvestuse küsimuseks.

Siin oleme käsitelnud kaubandusvõrgu minemi-operatsioonide arvestuse aluseid. Tööstuse minemi-operatsioonide arvestus on pisut keerukam.

Tööstusettevõtted kirjendavad realiseeritavad valmistooted plaanihinna (vt. tootmise arvestus) alusel lähetatud kaupade konto deebetisse (mittekohalike või kohalike arvlemiste alal).

Pärast Riigipangast väljavõtte saamist organisatsiooni kontosse summa kirjendamise kohta (müügihindade järgi) krediteeritakse toodangu realiseerimise kontot. Viimatimainitud kontot debiteeritakse realiseeritud toodangu arvestus-(plaani-)hinna alusel. Seejärel siirdakse selle konto deebetisse käibemaks. Mainitud maks arvutatakse ja makstakse ühekordselt omatoodetud (tööstusettevõtteis) või otseselt kokkuostetud (kaubandusorganisatsioonides) kaupadelt. Tööstuses arvutatakse see maks kolm korda kuus eelmise kuu tegeliku käibe alusel. Lõpuks kirjendatakse realiseerimiskontosse ka tootmissäást või -ülekulutus (vt. tootmise arvestus): deebetisse ülekulutus ja kreeditisse säást. Eelnevalt tootmissäästu ja -ülekulutuse konto lõpetatakse siirmisega „kaubatoodangu jäägi plaaniliste ja aruandeliste omakulude vahe" eri kontosse. Viimatimainitud konto on ülekulutuse (s. o. deebeti-kirjendite) puhul otseseks regulatiiviks valmistoodete kontole ja säästu (s. o. kreediti-kirjendite) puhul — kontraktivaks.

Aasta lõpul siirdakse realiseerimiskonto deebetisse kõik kulud ja kannangud, mis kuuluvad realiseeritud toodangu omakulusse ja mis on arvestatud eri kontodes (transpordi- ja teised minemikulud, kannangud kaadrite ettevalmistuseks jt.).

Toome kirjendite kohta näite.

Valmistoodangu jääk plaanihindadega on 456 000 rbl., selle toodangu plaani- ning aruande-omakulu vahe konto kreediti-saldo on 8 200 rbl., mittekohalikele ostjaile on lähetatud seda toodangut plaanihindadega 228 000 rbl. eest ($^1/_2$ toodangust), müügihindadega (millega on liidetud ka käibemaks 22 800 rbl.) aga — 265 000 rbl. eest.

Lausendid on järgmised:

1. Kaupade lähetamine:

Deebet — *Lähetatud kaubad 228 000*
Kreedit — *Valmistoodang 228 000*

2. Kaupade plaani- ja aruande-omakulu vahe siirmine lähetatud kaupadele:

Deebet — *Kaubatoodangu jäägi plaani- ja aruande-omakulu vahe 4 100*
Kreedit — *Lähetatud kaupade jäägi (sama) vahe 4 100*

3. Käibemaksu juurdearvestus (nagu on näidatud eespool, ei toimu kirjendamine iga müügi järel, vaid perioodiliselt):

Deebet — *Käibemaks 22 800*
Kreedit — *Rahandusministeerium käibemaksu arvlemiste alal 22 800*

Rahandusministeeriumi konto käibemaksu arvlemiste alal lõpetatakse juurdearvestatud summa (arvelduskontost) siirmise puhul.

Riigipangast on saabunud teatis lähetatud kauba eest makse laekumise kohta summas 265 000 rbl.

Lausendid makse laekumise kohta on järgmised:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 265 000*
Kreedit — *Toodangu realiseerimine 265 000;*

lähetatud kaupade mahakirjendamise kohta:

Deebet — *Toodangu realiseerimine 228 000*
Kreedit — *lähetatud kaubad 228 000;*

realiseeritud kaupade plaani- ja aruande-omakulu vahe realiseerimiskontosse siirmise kohta:

Deebet — *Lähetatud kaupade jäägi plaani- ja aruande-omakulu vahe 4 100*
Kreedit — *Toodangu realiseerimine 4 100;*

käibemaksu realiseerimiskontosse siirmise kohta:

Deebet — *Toodangu realiseerimine 22 800*
Kreedit — *Käibemaks 22 800*

Aasta lõpul, nagu näitasime, siirdakse realiseerimiskontosse kauban-

duslikesse omakuludesse kuuluvad kulud ja kannangud, ning see konto näitab realiseerimiskasumit.

Lähetatud kaupade konto sisestamine hankija bilanssi võib majandusharu ulatuses bilansside kokkuvõtu puhul, siit aga ka kogu rahvamajanduse ulatuses, kergesti esile kutsuda kaupademassi kahekordistumist, sest pole välditud võimalus samade kaupade väljendamiseks ka ostja bilansist, näiteks teelolevate kaupade konto kaudu.

Seega toimub plaani täitmise kontroll realiseerimise ja brutotulu kohta realiseerimiskonto kaudu. Realiseerimist tuleb kontrollida mitte ainult selle üldiste kogusummade kaudu, vaid eraldi nii hulgi- ja jaemüügi kui ka üksikute kaubaliikide suhtes ning põhisortimendi läbilõikes.

Käibekulude suhtes (kõik arvestusandmed võrdlemiseks plaaniga leiduvad käibekulude kontodes) on vaja kontrollida nende eelarve täitumist mitte ainult kogusummas, vaid ka nende üksikute liikide järgi kokkuostu-, realiseerimis-, hulgi- ja jaemüügi jms. kulude läbilõikes. Eraldi tuleb kontrollida administratiiv-majanduslikke kulusid nende põhijaotuste järgi. Kontrollimisel tuleb kindlaks teha käibekulude suhe kauba kogukäibega ja siit välja selgitada nende alanemine või, vastupidi, kehtestatud normide ületamine. Tuleb kindlaks teha ka ühe või teise seisundi põhjused.

Minemitehingute analüüsimisel tuleb erilist tähelepanu pöörata järgmistele asjaoludele:

1) tehnilis-tööstuslik-finantsilise plaani täitmise mõju minemile,
2) pidevalt siirduvate kaubajääkide suurus,
3) ostjatega sõlmitud lepingute täitmine kõigis üksikasjus,
4) ostjate nõudmise mõju minemile,
5) tellimuste õigeaegne tasumine ostjate poolt.

Kõigi nende tegurite mõju väljaselgitamine realiseerimisplaani täitmisele ja seega ka kasumile evib minemioperatsioonide analüüsimisel olulisimat tähtsust.

Sellega lõpetame põhi- ja abikontode teise rühma käsitluse, milliste kontode ülesandeks on kontrollida plaani täitmise käiku selle üksikute järkude kaupa.

Teise rühma kontode skeem kujuneb järgmiseks:

Aktiva-kontod		Passiva-kontod
	A. Põhikontod	
	Käibe 1. faas	
1. Soetamiskulud 2. Põhivahendite omandamine	Kalkulatsioonilised	

Tootmine		
3. Kapitaalkulutused (uued ehitused, kapitaalremont, rekonstruktsioon jms.) 4. Tootmine (kulud)	Kalkulatsioonilised	2. Tehnilis-tööstuslik-finantsilise plaani täitmine (toodangu väljalaskmine)
Käibe 2. faas		
5. Realiseerimiskulud (kaupade realiseerimisele määratud esemete jms. omakulu, samuti ka ettevõtte kulude siire ja käibemaks)		3. Realiseerimisplaani täitmine
B. Abikontod		
1. Kogumise 2. Kogumise-jaotamise	a) Ühe-elemendilised b) Komplektsed	Ei ole

Kogu see kontode rühm leiab kasutamist ainult operatsiooniperioodi kestel ja, andmata mingit saldot, kajastub ainult käibebilansist, osutades plaani täitmise näitajaid kõigi selle üksikute järkude kohta.

4. KAHJUMITE JA KASUMITE KONTOD (FINANTSILIS-RESULTAATSED).

Siirdume nüüd kontode kolmanda ning viimse rühma — **kahjumite ja kasumite kontode** — juurde.

Neis kontodes peavad väljenduma plaani täitmise protsessis ilmnenud ettevõtte kasumid ja kahjumid selleks, et kindlaks määrata ettevõtte rentaablust. Sotsialistlike ettevõtete rentaablus erineb põhimõtteliselt kapitalistlike ettevõtete omast, kus kasum on lisaväärtuse muundatud vorm, s. t., kus see on rajatud töötajate ekspluateerimisele. Meie rentaablus põhineb eesrindlikul tehnikal, töö stahhaanovlike meetodite arengul ja ta eesmärgiks on sotsialistliku säästu loomine. See sääst läheb töötajate riigi vajaduste rahuldamiseks, töötajate elutingimuste parandamiseks ja rahvamajanduse arendamiseks.

Oma kõnes esimese viisaastaku tulemuste üle ütles seltsimees Stalin:

„Tasuvusele ei saa vaadata äritsejalikult, ainult käesoleva silmapilgu seisukohast. Tasuvust tuleb võtta kogu rahvamajanduse seisukohast mitme aasta läbilõikes. Ainult niisugust seisukohta võib nimetada leninlikuks, tõeliselt marksistlikuks. Ja see seisukoht on kohustuslik mitte ainult tööstuse suhtes, vaid veel suuremal määral kolhooside ja sovhooside suhtes“ [11].

[11] Stalin, Leninismi küsimusi, 11. tr., lk. 338.

Praegu oleme juba saavutanud selle, et paljud meie ettevõtted, mis varem olid ebarentaablid, on muutunud rentaabliks.

ÜK(b)P XVIII kongress nõuab samuti

„ . . . ebamajanduslikkuse vastu võitlemise tugevdamist, rasketööstuse ja teiste rahvamajandusharude rentaabluse taseme tõstmist, nõukogude rubla kindlustamist sotsialistliku tootmise alusel, kaubakäibe jõulisemat arengut ja rahva materiaalse elatustaseme üldist tõstmist“ [12].

Tuleb osutada erilist tähelepanu rentaabluse õigele väljendamisele ja nende põhjuste analüütilisele väljaselgitamisele, mis soodustavad või takistavad plaani täitmist rentaabluse suhtes.

Eelkõige peatume kahjumite ja kasumite arvestuse ehk **finantsilis-resultaatsete** (finants-tulemus-) kontode struktuuril.

Põhiliselt tuleb need kontod jagada kahte liiki: tulude kontod ja kulude kontod. Tulud (lahutades kulud) moodustavad kasumi, s. t. kujutavad enestest uusi vahendite allikaid, ja seepärast peavad tulude kontod olema passiva-kontod. Kulud, vähendades vahendeid, näitavad, milleks nimelt need vahendid on ära kulutatud, ja seepärast peavad kulusid arvestavad kontod olema aktiva-kontod.

Järelikult on finantsilis-resultaatseil kontodel järgmine kirjendite skeem:

D-t	**Tulude jms. kontod**	K-t
Juhuslikud kirjendid saadud tulu tagastamisel (mahakirjendamisel)		Brutokasumi suuruse väljendus

D-t	**Kulude jms. kontod**	K-t
Kulude, kahjumite jms. väljendus		Juhuslikud kirjendid kulude tagastamisel (mahakirjendamisel) või siirmisel teistesse kontodesse

Neis kontodes esineb ainult deebeti-saldo, näidates brutokasumist lahutamisele kuuluvate kulude suurust.

Mõnda neist kontodest kohtasime juba operatsiooni-plaani-kontode käsitlemisel, sest tulud ja kulud esinevad just plaani täitmise protsessi põhioperatsioonide alal.

Siia kuulub näiteks kaupade realiseerimise tulude konto jms.

[12] ÜK(b)P XVIII kongressi otsused, lk. 34.

Ühed neist kontodest iseloomustuvad seega, et nende kirjendeis sisalduvad operatsiooni-plaani-kontodest võetud andmed. Seepärast nad korrespondeerivadki ainult operatsiooni-plaani-kontodega.

Kuid kahjumite ja kasumite kontod võivad korrespondeerida ka esimese rühma kontodega, s. o. majanduslike vahendite ja nende allikate kontodega. Siia kuulub näiteks juba tuntud käibekulude konto, mis võib korrespondeerida mitmete esimese rühma kontodega.

Näiteks nõuab kaubandusettevõtte kassast väikeste kantseleikulude tasumine lausendit:

Deebet — *Käibekulud*
Kreedit — *Kassa;*

kaubandusaparaadi töötasude arvestamine:

Deebet — *Käibekulud*
Kreedit — *Töölised ja teenistujad;*

kaupade puudujääk loomuliku kahanemise piirides:

Deebet — *Käibekulud*
Kreedit — *Kaubad;*

Muidugi tuleb silmas pidada, et me kõneleme nende kontode põhilisest korrespondeeringust, s. t. kas kulude või tulude eneste kirjendamisest, mitte aga edaspidi neist kontodest siirmisest. Siin võib korrespondeering toimuda ka põhiliste operatsiooni-plaani-kontodega. Näiteks mainisime juba, et käibekulude kontot tuleb krediteerida realiseeritud kaupadele langevate kulude summaga, siirmisega operatsioonilise realiseerimiskonto deebetisse.

Raamatupidamist käsitlevas jaos (peatükk II, § 2) näitasime, et ettevõtte kulude klassifitseerimisel tuleb need jagada kolme liiki: kulud, mis avaldavad mõju ettevõtte kasumi tuletamisele raamatupidamises, s. o. kulud, mis kantakse kahjumite ja kasumite kontosse; kulud, mis sisestatakse tööstuslikesse või kaubanduslikesse omakuludesse; kulud, mis maha kirjendatakse põhikirjafondi vähenemisena.

Ettevõtte kasumi otsene väljaarvutamine toimub järgmiste andmete alusel: valmistoodete või kaupade realiseerimise kasum pluss mitmesugused ja juhuslikud tulud ning miinus mitmesugused ja juhuslikud kahjumid ja kulud.

Näitena kuludest, mis arvestatakse tootmis-omakuludeks, on kahjumid, mis saadakse ettevõttest sõltumatute tööseisakute tõttu, kahjumid praagi läbi jms. Sisult osutuvad kõik seesuguste kulude ja kahjumite arvestuse kontod täiendavaiks tootmiskontodele.

Omakulu hulka arvatavad kulud tuleb maha kirjendada realiseerimiskonto deebetisse, sellega vähendades ettevõtte kasumit. Nende

kulude hulka loetakse näiteks kannangud kaadrite ettevalmistamiseks, kulud teaduslike uurimisasutiste ja tööde jms. jaoks.

Näitena kahjumist, mis arvatakse põhikirjafondi vähenemisena, on kahjumite mahakirjendamine põhivahendite likvideerimise puhul.

Likvideerimisprotsessi arvestuseks avatakse „Põhivahendite likvideerimise" konto, kus likvidatsiooni lõppedes tehakse kindlaks selle finantsiline tulemus.

Selle konto deebetisse kirjendatakse likvideeritava objekti bilansiline (aktiva järgi) väärtus ja kõik likvideerimisega seotud kulud. Selle konto kreeditisse kirjendatakse antud objekti kulumine ja kõik likvideerimisest saadavad sissetulekud. Likvideerimise lõppedes evib konto kas kreediti-saldot — kasum likvideerimisest, või deebeti-saldot — kahjum likvideerimisest. Üks või teine resultaat tulebki siirda kas põhikirjafondi suurendamiseks või vähendamiseks.

Toome väikese näite:

1) likvideeritakse hoone, mille bilansiline (aktiva järgi) väärtus on 50 000 rbl.;

2) selle hoone mahakirjutatud kulumine on 20% — 10 000 rbl.;

3) hoone lammutamise tööde eest makstud (kassast) 2 000 rbl.;

4) hoone lammutamisel saadud mitmesuguseid materjale müüdud 30 000 rbl. eest (makse tuli arvelduskontosse);

5) lammutamisest ülejäänud mitmesuguseid materjale (nimetame need majanduslikeks materjaleks) lattu antud 15 000 rbl. eest.

Lausendid on järgmised:

1) Deebet — *Põhivahendite likvideerimine 50 000*
   Kreedit — *Hooned 50 000*
2) Deebet — *Põhivahendite kulumine 10 000*
   Kreedit — *Põhivahendite likvideerimine 10 000*
3) Deebet — *Põhivahendite likvideerimine 2 000*
   Kreedit — *Kassa 2 000*
4) Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 30 000*
   Kreedit — *Põhivahendite likvideerimine 30 000*
5) Deebet — *Majanduslikud materjalid 15 000*
   Kreedit — *Põhivahendite likvideerimine 15 000*

Pärast neid kirjendeid sisaldab põhivahendite konto järgmised andmed:

Põhivahendite likvideerimise konto

D-t		K-t		
1) Kreedit — Hooned . . .	50 000		2) Deebet — Põhivahendite kulumine	10 000
3) Kreedit — Kassa	2 000		4) Deebet — Arvelduskonto .	30 000
			5) Deebet — Majanduslikud materjalid	15 000

Pärast neid kirjendeid on põhivahendite likvideerimise kontos kreediti-saldo — 3 000 rbl. kui hoone realiseerimisel saadud summa ülekaal hoone väärtusest ja likvideerimiskuludest. See saldo siirdaksegi põhikirjafondi suurendamiseks, s. t. koostatakse lausend:

Deebet — *Põhivahendite likvideerimine 3 000*

Kreedit — *Põhikirjafondi muutumine (suurenemine) 3 000*

Kui põhivahendite likvideerimise kontos saadakse deebeti-saldo — kahjum likvideerimisel, siis siirdakse see saldo põhikirjafondi muutumise konto kreeditisse, s. o. fondi vähenemisena.

Põhivahendite likvideerimise konto lõpetamine siirmise teel põhikirjafondi muutumise kontosse teostatakse tavaliselt aasta lõpul.

Põhivahendite likvideerimise arvestuses rakendatav viis kutsub esile tõsiseid vastuväiteid (välja arvatud resultaadi kirjendamine põhikirjafondi muutumise kontosse). Seda võib seletada ainult fondikonto umbmäärase pidamisega, s. t. selle fondi põhilisse ja käibelisse ossa jaotamise puudumisega. Kuid vahendite otstarbe täpse normimise küsimust ei või kõrvaldada. Selles valguses tuleb korraldada teisiti ka kontode korrespondeeringut likvidatsiooni puhul.

Likvideerimise puhul väheneb põhikirjafond likvideeritava objekti bilansilise (aktiva järgi) väärtuse võrra, maha arvatud kulumine. Seepärast peab esimene lausend olema (toodud näite andmeil):

Deebet — *Põhikirjafondi (põhifondi) muutumine 40 000*

Deebet — *Põhivahendite kulumine 10 000*

Kreedit — *Hooned 50 000*

Edasi, põhivahendite likvideerimise kontosse tuleb kirjendada: deebetisse ainult väljaminekud ja kulud, kreeditisse aga — sissetulekud ja tulud. Selle konto saldo muudab käibefondi, ja seepärast tuleb likvideerimise lõppedes koostada lausend: tulude ülekaalu puhul:

Deebet — *Põhivahendite likvideerimine*

Kreedit — *Põhikirjafondi (käibefondi) muutumine*

või kulude ülekaalu puhul:

Deebet — *Põhikirjafondi (käibefondi) muutumine*

Kreedit — *Põhivahendite likvideerimine*

Põhikirjafondi muutuste lõppresultaat selle fondi umbmäärasuse puhul jääb arusaadavalt endiseks. Kuid praktika lubab siin lihtsustust, mis segab majandi seisundi täpset analüüsi.

Edasi, finantsiliste tulemuste arvestusel peab vahet tegema, järelikult ka eristatult esitama ühelt poolt kontosid kogu rahvamajanduse seisukohalt reaalsete tulude ja kulude arvestuseks ning teiselt poolt kontosid niisuguste kulude ja tulude jaoks, mis kujutavad endist ainult

vahendite ümberjaotust sotsialistlike ettevõtete vahel ja mõjutavad vaid antud isemajandava ettevõtte rentaabluse kindlaksmääramist (vt. II ptk., § 2).

Lõpuks tuleb kõik finantsilis-resultaatsed kontod, sõltuvalt neis sisalduvate andmete kuulumisest ühte või teise aruandeperioodi, jagada kolme liiki:

1) eelmiste perioodide kasumite ja kahjumite kontod,
2) aruandeperioodi tulude ja kulude kontod,
3) tulevaste perioodide tulude ja kulude kontod.

Eelmiste perioodide kasumite või kahjumite kontod võivad bilanssi jääda ainult erandlikult ja ajutiselt seniks, kuni pole teostatud kasumi jaotus või pole näidatud kahjumi katmise kord.

Tulevaste perioodide tulude ja kulude kontode kirjendeid võib teha ka jooksva operatsiooniperioodi kestel, kui täpselt teame, et antud kulu või tulu kuulub tulevasse perioodi. Kuid kirjendamine nendesse kontodesse on võimalik ka jooksva operatsiooniperioodi lõpul, kui me varem ei teadnud, millisesse perioodi oleks tulnud siirda kulud ja tulud, ja omal ajal siirsime need tavalisse resultaat-kontosse, s. o. väljendasime neid kuludena või kasumina.

Toome selle kohta näite. Operatsiooniperioodi kestel oli tasutud kasvikute kontosse (deebeti-poolel) kirjendatud 10 000 rbl. ja tulude kontosse (kreediti-poolel) — 12 000 rbl. Aruandeperioodi lõpul selgus, et kasvikutest tuleb siirda 1 000 rbl. ja tuludest 800 rbl. järgnevasse aruandeperioodi.

Kontode kirjendid toimuvad järgmiselt:

D-t	Tasutud kasvikute konto	K-t
10 000 (eelmiste kirjendite summa)	1) 1 000	

D-t	Mitmesuguste tulude konto	K-t
2) 800		12 000 (eelmiste kirjendite summa)

D-t	Tulevase perioodi kulude konto	K-t
1) 1 000		

D-t	Tulevase perioodi tulude konto	K-t
		2) 800

Seetõttu, et tasutud kasvikute kontos esineb niisugune jaotus, saadakse deebeti-saldo 9 000 rbl., kuna tulude kontos — kreediti-saldo 11 200 rbl., s. o. kasumi lõppsumma pole mitte enam 2 000 rbl., vaid 2 200 rbl.

Tulevaste perioodide tulude ja kulude kontosid on hakatud teisiti nimetama **eelarvetele jaotavateks kontodeks.**

Kolmandal kontode rühmal pole mingisuguseid abikontosid ei aktiva ega passiva alal.

Seega annab kolmas kontode rühm järgmise skeemi:

Aktiva-kontod (põhilised)
Kulude ja kahjumite kontod: a) reaalsete
b) teiste majandite arvel.

1) eelmiste perioodide,
2) aruandeperioodi,
3) tulevaste perioodide.

Passiva-kontod (põhilised)
Tulude ja kasumite kontod:
a) reaalsete,
b) teiste majandite arvel.

1) eelmiste perioodide,
2) aruandeperioodi,
3) tulevaste perioodide.

Ettevõtte rentaabluse analüüsimisel tuleb enne kõike välja selgitada plaani üldine täitmine ja pärast seda kõik üksikud momendid. Erilist tähelepanu tuleb pöörata mitteplaanitavaile kahjumeile ja kasumeile. Kasumi kogusummat tuleb võrrelda esiteks oma käibevahendite summaga ja teiseks kaubakäibe kogusummaga, s. o. tuletada kasumisumma suhe kahe eelmainitud summaga. Juhul, kui tulemuseks osutub kahjum, tuleb selgitada selle ebanormaalse olundi põhjused.

Ettevõtte rentaablust mõjutavad põhiliselt niisugused tegurid, nagu tehnilis-tööstuslik-finantsilise plaani täitmisel tekkinud sääst või ülekulutus, realiseerimistulu ning mitmesugused tulud ja kulud, mis siirdakse kasumite ja kahjumite kontosse. Rentaabluse analüüsimisel tulebki sellele osale suurimat tähelepanu pöörata. Tuleb selgitada kasumi suuruse seos kaubatoodangu väljalaske mahuga, toodete sortimentidega, omakulude alanemisega, realiseerimise ulatusega, kohuslike kinnipidamiste ja mahaarvamiste suurusega (millised arvatakse tööstuslikkude ja kaubanduslikkude omakulude hulka) ja müügihindade tasemega. Sellest võidakse välja selgitada need uued tegurid, mis peavad ka edaspidi rentaabluse tõusu mõjutama.

Kasumi ja kahjumi kõigi liikide kohta võib näiteks koostada analüütilise tabeli järgmise vormi järgi:

Kasumite või kahjumite kirje nimetus	Plaani järgi	Faktiliselt	Hälbed			
			Rohkem		Vähem	
			Summa	%	Summa	%
Tulud realiseerimisest	15 000 000	16 720 000	1 720 000	114,7	—	—

jne.

Finantsiliste tulemuste analüüsimisel tuleb püüda avastada kõik tegurid, mis põhjustavad ettevõtte rentaabluse alanemist ja sellega ka rahvamajandusliku tulu langust. Eriti tuleb tundma õppida kõiki kahjumeid nii tootmise kui ka käibe alal ning selgitada nende põhjused, millega oleksidki selgitatud rahvamajandusliku tulu suurendamise meetodid vahendite kõige rangema säästmise ja finants-eelarvelise distsipliini kõvendamise jms. teel. Tuleb kontrollida tehnilise plaanimise kulunorme, lubatavate kahjumite ulatust materjalide, kaupade, taara jms. alal ja välja selgitada, kas siin ei ole liiga kõrgeid norme, kas ei leidu kahjumeid, mis oleksid kergesti kõrvaldatavad ega osutu vältimatuks.

5. MITMESUGUSTE KONTORÜHMADE ÜHENDAMINE.

Arvestuse praktika võimaldab sagedasti mitmesuguste põhiliste klassifikatsiooniliste rühmade kontosid ühendada. Aktivaliste ja passivaliste kontode ühendamisel saadakse **aktiva-passiva**-kontod. Niisugune ühendamine võib toimuda esimeses vahendite arvestuse põhikontode rühmas, näiteks deebitoridega ja kreeditoridega arvlemiste ühendamisel ühte kontosse. Niisugune ühendamine võib toimuda ka esimese rühma abikontodega, näiteks põhikirjafondi suurenemiste ja vähenemiste arvestus ühes põhikirjafondi muutumise kontos. Niisugune ühendamine võib toimuda ka põhikontode teises rühmas, kui näiteks peame ainult ühte kokkuostu-kontot jms. Ühendamine võib toimuda ka kontode kolmandas rühmas, kui näiteks peame mitmesuguste kasumite ja kahjumite jaoks ühte aktiva-passiva-kontot.

Seesuguste aktiva-passiva-kontode rakendamine ei ole soovitav, sest selliste kontode saldo ei anna meile veel täiendavate andmeteta vajalikke näitajaid, ja arvlemiskontod näiteks ei anna meile ei deebitore ega kreeditore. Ja ainult analüütilise arvestuse alusel võime saada nendes kontodes nn. liigendatud saldo, mis annab meile vajalikud andmed (vt. III ptk., § 6). Praktika lepib sageli siiski niisuguste ühendatud kontode pidamisega.

Veel ühendatakse ka teise rühma kontod kolmanda rühma kontodega ja saadakse praktikas nimetatud **operatsioonilis-resultaatsed kontod.** Selliste kontode hulka kuulub näiteks realiseerimiskonto sel kujul, nagu seda peetakse praktikas, s. t. seda realiseerimistulude kontoga lõpetamata. Sellist kontode ühendamist tuleb täiesti lubamatuks ja ka asjatuks pidada.

Arvestuspraktika lubab erandlikemail juhtudel ka nn. segakontosid, kus arvestatakse nii vahendite kui ka finantstulemuste liikumist (kontode 1. ja 3. rühm). See toimub näiteks välisvaluuta arvestamisel neis asutisis, milledel on õigus valuutat hoida, ja on tingitud sellest, et välisvaluutal on nn. kursiväärtus, mis võib muutuda selle ümberarvutamisel Nõukogude rahaks.

Esitame selle kohta näite.

Tehingud olid järgmised: 25. aprillil saadi 6 500 Ameerika dollarit kursiga 5.30, s. o. 5 rbl. 30 kop. iga dollari eest, mis Nõukogude valuutas on kokku 34 450 rbl.; 28. aprillil saadi uuesti 800 dollarit kursiga 5.28, mis Nõukogude valuutas on 4 224 rbl.; 30. apr. anti ära 4 000 dollarit kursiga 5.32, mis Nõukogude valuutas moodustas 21 280 rbl.

Välisvaluuta arvestuseks avatakse aktivaline rahaline välisvaluuta konto, kus eelmainitud tehingud märgitakse järgmiste kirjenditega:

D-t	Välisvaluuta konto		K-t
25/IV omandatud	34 450 rbl.	30/IV realiseeritud	21 280 rbl.
28/IV „	4 224 „		

Saadakse segakonto, sest kreeditis kirjendati valuuta väljaminek teise hinna järgi, võrreldes saabumishinnaga. Konto deebeti-saldo 17 394 rbl. ei näita meile dollarite jääki väärtust.

Kuid lubades sünteetilise arvestuse korras seesugust segakontot, peame bilansi koostamisel sellest tingimata välja lülitama tulemuste osa ja andma saldo, mis näitab valuuta jääki väärtust bilansi koostamise päeva kursiga. Selleks peame avama erilise kursivahede tulemuskonto, kuhu kirjendamegi valuuta hoidmisest tekkinud kasumi või kahjumi. Seda võib teha (meie näite kohaselt) hinnates dollarite jääki bilansi koostamise päeva kursi alusel. See hinne ühes välisvaluuta konto kreeditiga võib kas välisvaluuta konto deebeti ületada või sellest väiksem olla. Esimesel juhul saadakse kasum valuuta hoidmisest, ja konto puhastamiseks tehakse järgnev lausend:

Deebet — *Välisvaluuta*
Kreedit — *Kursivahed*

Teisel juhul saadakse kahjum ning lausend on:

Deebet — *Kursivahed*

Kreedit — *Välisvaluuta*

Analüütilises arvestuses peavad olema andmed välisvaluutas, sest siin on kontod iga välisvaluuta liigi kohta. Järelikult peavad seal olema iga konto deebetis ja kreeditis lahtrid välisvaluuta hulga (dollarid, naelsterlingid jms.), kursi ja summa jaoks Nõukogude valuutas.

Säärased mitmesuguste kontode-rühmade segunemised on lubatavad ainult erandjuhtudel.

6. ÜLDISI LÕPPMÄRKMEID KONTODE KLASSIFIKATSIOONI KOHTA.

Oleme purginud jooksva arvestuse bilansi-kontode kogu süsteemi, mis annab võimaluse väljendada, kontrollida ja uurida laiendatud sotsialistliku taastootmise protsessi nende andmete najal, mida võib saada raamatupidamisest.

Antud ettevõtte, organisatsiooni või asutise bilansi-kontode süsteemi nimetatakse **jooksva raamatupidamise kontode kavaks.**

Milliseid põhilisi nõudeid tuleb sellisele kavale esitada?

Kõigepealt tuleb see kava rajada kontodest kajastuvate majandusvahendite ja -protsesside majanduslikule klassifikatsioonile. Peale selle peab see kava vastama arvestuse teooria nõudeile, mis määrab kindlaks kõigi kontoliikide struktuuri ja nende ülesanded. Edasi, kontode kava peab olema kokkukõlastatud ettevõtte, organisatsiooni või asutise tegevuse iseloomuga ja nende jaoks määratud plaaniga. Kontode nimetused peavad olema täpsed ja selged ning kindlaks määrama konto sisu.

Sotsialistliku majandussüsteemi ja sellest järgneva ühtsa arvestussüsteemi tingimustes on väga suur tähtsus bilansi ühtsa struktuuri kindlaksmääramisel kõigis sotsialistlikes ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides. Praegusel ajal töötatakse jooksva arvestuse kontode kava välja igas üksikus ministeeriumis ja keskasutises ning kinnitatakse Rahandusministeeriumi poolt. Nii saavutatakse ühtlus üksikute ministeeriumide jt. keskasutiste piirides.

Kuid paljude aastate kogemus on näidanud, et see tsentraliseeritud kinnitamine ei anna tõelist ühtlust kõigi sotsialistlike ettevõtete kohta. Niisugune olund raskendab äärmiselt raamatupidamisandmete kasutamist rahvamajanduslike kokkuvõttude ja analüüside tegemisel. See-

pärast on vaja välja töötada **ühtne** bilansiskeem (ühes selle tüüpilise korrespondeeringuga) kõigi sotsialistlike ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide jaoks. Selles skeemis on igal kontol oma kindel koht ja oma täpne sisu. Iga rahvamajanduse haru võtab juhtivate organite nõusolekul sellest nomenklatuurist need kontod, mis talle temasse kuuluvate ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide tegevuslaadile vastavalt vajalikud oleksid. Ainult selle nomenklatuuri alusel esitatakse aruandebilansid. Kohtadel võiks arvestustegevus seda nomenklatuuri laiendada suurema hulga andmete saamiseks, mis on vajalikud vahetul operatiivsel juhtimisel. Kuid see laiendamine peab toimuma keskasutiste juhtimisel üldkehtiva nomenklatuuri alusel. Viimatimainitud alusel oleks aruandebilansside koostamine kohuslik kõigile sotsialistlikele ettevõtteile, asutisile ja organisatsioonidele.

Niisuguse ühtsa süsteemi väljatöötamine on aga suurte raskustega seotud. Seepärast võiks esialgu piirduda ühtsa skeemiga kogu tööstuse jaoks ja ühtsa skeemiga kogu kaubanduse jaoks jne.

Kõike öeldut bilansikontode süsteemi kohta kokku võttes võib esitada nende järgmise üldskeemi (vt. lk. 196).

Kontode õige klassifikatsiooni, seega ka nende süsteemi õige ülesehituse küsimus evib eriliselt suurt tähtsust raamatupidamise meetodi õpetuses. Kontode süsteemi ülesehituse õigsus toob endaga kaasa seose raamatupidamismeetodi meile tuntud kahe suuna — esmase ja koondraamatupidamise vahel. Kontode süsteem peab vahetult tagama nende majanduspaikade huve, kus teostatakse esmast raamatupidamist. See peab ühtlasi tagama esmase raamatupidamise andmete kokkuvõetavust täielikus kokkukõlas nõukogude majanduse nõuete ja rahvamajandusliku plaanimise vajadustega.

Seepärast peab raamatupidamise teoorias kontode õige majandusliku klassifikatsiooni küsimustel eriti suur tähtsus olema.

Nõukogude raamatupidamise teooria pika aja vältel kas üldse ei seadnud endale seda küsimust või lahendas selle vormiliste tunnuste järgi, mis olid välja töötatud kodanlikus raamatupidamises. Niisugune olund pidurdas loomulikult meie arvestuse arengut.

Käsitleme lühidalt kontode klassifikatsiooni õpetuse arengu ajaloolist käiku.

L. Paciolo ei asetanudki sellist küsimust. Tema poolt arendatud süsteemi kontod tuletusid neist lihtsaist nõudeist, mis esitati raamatupidamisele kaupmehelise kaubanduse poolt. Need olid asjade (nii kauplemise ringi lülitatud kui ka kaupmehe koduste tarbimisesemete), raha, arvlemiste, kapitali kasumite ja kahjumite (nii kaubanduse kui ka kaupmehe enda ja ta perekonna „koduste kulude" alal) kontod. Niisugune kontode süsteem rahuldas täiesti aja nõudeid.

Edasiselt tekkis kontode jagunemine, jällegi vormilise tunnuse alusel: a) inventari-, b) tulemus- ja c) segakontodeks. Inventari-kontode hulka arvati kontod, kus saabumine ja väljumine kirjendati ühesuguste hinnete alusel ning nende saldo pidi näitama väärtuste, võlgade ja kohustuste jääke nii, nagu need kujunevad inventeerimisel. Tulemuskontod määrati kasumite ja kahjumite arves-

Bilansikontode süsteemimise skeem

BILANSS

AKTIVA	PASSIVA

I. Vahendite ja nende allikate liikumise kontrollimise kontod

A. Põhikontod

AKTIVA	PASSIVA
1. Vahendite kontod tootmise sfääris a. Töövahendite (-riistade) } 1. Bilansilised b. Tööesemete } 2. Bilansijärelised	1. Fondide kontod a. Püsivate b. Kulutatavate
2. Vahendite kontod käibe sfääris a. Raha b. Kaupade } 1. Bilansilised c. Arvlemiste d. Käibeprotsessi teenindavate põhivahendite } 2. Bilansijärelised	2. Sihtvarude kontod 3. Eelarvelise finantseerimise kontod 4. Vahendite nõutamise (laenamise) kontod a. Pikk-krediidistused b. Lühikrediidistused
3. Elunemise ja sotsiaal-kultuurilise otstarbega vahendite kontod } 1. Bilansilised, 2. Bilansijärelised	5. Mitmesuguste kreeditoride arvlemiskontod } 1. Bilansilised, 2. Bilansijärelised
4. Eraldatud vahendite kontod	6. Sotsiaalprodukti jaotamiskohustuste kontod a. Tööliste ja teenistujate b. Sotsiaalkindlustuse organite jms. c. Rahandusministeeriumi organite

B. Abikontod

AKTIVA	PASSIVA
1. Otseregulatiivid 2. Kontraarsed (kontrpassivad)	1. Otseregulatiivid 2. Kontraarsed (kontraktivad)

II. Operatsiooni-plaani- (plaani-kontrolli)- kontod

A. Põhikontod

Käibe 1. faas

AKTIVA	PASSIVA
1. Kokkuostu-, ostu- ja omandamiskulude kontod } Kalkulatsioonilised	

Tootmisprotsess

AKTIVA	PASSIVA
2. Kapitaalehituste, rekonstruktsiooni, kapitaalremondi kontod } Kalkulatsioonilised 3. Tootmiskontod	1. Tehnilis-tööstuslik-finantsilise plaani täitmise kontod

Käibe 2. faas

AKTIVA	PASSIVA
4. Toodete, kaupade, siseressursside mobiliseerimise teel realiseerimiseks eraldatud esemete jms. realiseerimise kontod	2. Realiseerimisplaani täitmise kontod

B. Abikontod

AKTIVA	PASSIVA
1. Kogumiskontod } a. Ühe-elemendilised 2. Kogumis-jaotamiskontod } b. Komplektsed	Ei ole

III. Kahjumite ja kasumite kontod

(taastootmise laienemise ulatuse kontrollimiseks)

A. Põhikontod

AKTIVA	PASSIVA
Kulude, kahjumite kontod } a. Reaalsete, b. Teiste majandite arvel 1. Möödunud perioodide 2. Aruandeperioodi 3. Tulevaste perioodide	Tulude, kasumite kontod } a. Reaalsete, b. Teiste majandite arvel 1. Möödunud perioodide 2. Aruandeperioodi 3. Tulevaste perioodide

tuseks. Segakontodeks nimetati niisuguseid kontosid, milledes kirjendid deebetisse ja kreeditisse teostati erinevate hinnete alusel. Kõige iseloomulikum segakonto oli kaupade konto, kus deebeti-kirjendid teostati ostuhindade, aga kreediti omad — müügihindade alusel.

Edasi hakati inventari-kontosid liigitama: a) materiaalsete väärtuste, b) rahaliste vahendite ja c) arvlemiskontodeks, nimetatud ka „isikute kontodeks". Segakontosid hakati jaotama: a) ainelis-resultaatseiks ja b) isikulis-resultaatseiks. Tulemuskontod jagati: a) tulude, kasumite ja b) kulude, kahjumite kontodeks [13].

On ka komplitseeritum kontode klassifikatsioon, mis on koostatud prantsuse autorite poolt möödunud sajandi 70-ndail aastail — E. Léautey ja A. Guilbault' poolt. Nad nõuavad kontode ühendamist ridadesse ja „nende klassifitseerimist kokkukõlas nende loomusega, nende omadustega ja neile omaste funktsioonidega" [14].

Siin esitatakse kontode klassifikatsioon nende majandusliku sisu ja nende struktuuri järgi.

Edasi märgitakse neli peamist „kontode klassi":

kahte liiki isikute kontod:

a) kontod omaniku jaoks, keda käsitatakse „kui kapitalisti, kes on mahutanud käibekapitali";

b) kolmandate isikute kontod — omaniku deebitorid ja kreeditorid;

kahte liiki asjade kontod:

a) kontod „väärtuste ja majanduslike hüviste jaoks, mis väljenduvad rahas ja mis lastakse käibele tootmis-, vahetus-, tarbimis-, säästmis- ja juhatamistehinguis";

b) korra- ja meetodi-kontod, mille funktsioonid seisnevad teatmete andmises „nii majanduslike, sotsiaalsete kui ka arvestuslike tulemuste kohta, mis tekivad töö ja kapitali ühendamisest" [15].

On palju teisigi käsitusi raamatupidamise kontode klassifikatsioonist. Kuid kõik raamatupidamise arengu kodanliku perioodi käsitused ei või aluseks olla meie klassifikatsioonile. Meie klassifikatsiooni aluseks võib olla ainult vahendite, nende moodustamise allikate ja majanduslike protsesside marksistlikult põhistatud ökonoomiline klassifikatsioon ühenduses raamatupidamise spetsiifikaga.

Nõukogude arvenduslikus kirjanduses hakati kontode klassifikatsiooni välja töötama võrdlemisi hiljuti. Praegu lahendatakse see küsimus (välja arvatud võrdlemisi väikesed üksikasjad) raamatupidamisteooria autorite enamiku poolt enamvähem ühelaadselt. Kogu erinevuse olemus seisneb kontode süstematiseerimise viisis. Mõned autorid annavad algul majandusliku klassifikatsiooni ja siis analüüsivad kõiki kontosid nende struktuuritunnuse ja nende otstarbe järgi raamatupidamises. Kuid kõige sagedamini annavad need autorid järgnevas risttabeliselt ühendatud süstematiseeringu, kus ühteaegu esitatakse nii majanduslik jaotus kui ka struktuuritunnused.

---

[13] Vt. näit. K i p a r i s s o v, Kaubanduslik arvepidamine ja asjaajamine.

[14] L é a u t e y ja G u i l b a u l t, lk. 116.

[15] Sealsamas, lk. 119.

V peatükk.

RAAMATUPIDAMISE TEHNIKA.

1. RAAMATUPIDAMISE TEHNIKAST ÜLDISELT.

Raamatupidamise tehnika all mõistetakse vahendite, võtete ja vormide kogumit, mida raamatupidamine kasutab plaani täitmise käigu väljendamiseks ning vahendite ja nende allikate arvestamiseks. Raamatupidamise „meetodi" õpetus näitab raamatupidamise võtete sisemist olemust ja annab neile kindla majandusteoreetilise aluse. Raamatupidamise tehnika näitab vorme ja vahendeid, milliseid raamatupidamine kasutab selleks, et rakendada oma meetodi kõiki põhialuseid oma ülesannete teostamiseks. Raamatupidamise **tehnika** on seega **raamatupidamise meetodi edasine süvendamine.**

Raamatupidamise tehnika suhtes peab asetama järgmised põhinõuded:

1) raamatupidamise tehnika peab olema kokkukõlastatud raamatupidamise objektiga ja raamatupidamises rakendatavate meetoditega,

2) raamatupidamise tehnika peab olema korraldatud nii, et selle juures ja selle kaudu oleksid kergesti saavutatavad need eesmärgid ja ülesanded, mis on raamatupidamisele asetatud,

3) raamatupidamise tehnika peab olema ehitatud nii, et raamatupidamise andmed kujuneksid mõistetavaks ja kättesaadavaks kõigile töötajaile,

4) raamatupidamise tehnika peab olema säästlik,

5) raamatupidamise tehnika peab soodustama raamatupidamise analüütilisust, kaasa aidates kõikide tegurite avastamiseks, mis mõjutavad plaani täitmise käiku ja majandusliku tegevuse ühte või teist näitajat,

6) raamatupidamise tehnika, mis nõuab tänapäeval vägagi suurt arvu töötajaid, peamiselt tehnilisi tööjõude, peab olema mehhaniseeri-

tud, kusjuures tuleb laialdaselt rakendada masinatehnikat, mis võimaldab raamatupidamise andmete kiiret ja odavat töötlemist.

Raamatupidamise tehnika rakendamine nõuab paljude küsimuste selgitamist. Kõigepealt tuleb selgitada registrimise viiside ja siis ka raamatupidamisliku töötlemise, raamatupidamise registrite (raamatute) ülesehitamise, raamatupidamise tööks masinate rakendamise jms. küsimused.

2. DOKUMENTIMISE TEHNIKA.

Algame registrimise viiside käsitlemisega, kuivõrd registrimine toimub majandusprotsesside vaatlemise tulemusena. Säärane **algregistrimine** teostub kõikide majandustoimingute kohusliku dokumentimise teel.

Dokumentimise küsimustes orienteerumiseks on vaja raamatupidamise dokumendid teatud rühmadesse jaotada. Olenevalt dokumentide eesmärgist, dokumentides väljendatud toimingute liigist, dokumentide koostamise kohast ja dokumentides fikseeritud toimingute hulgast võib dokumendid jaotada mitmesse rühma.

Kõigepealt võib jaotada kõik raamatupidamise dokumendid kahte rühma:

a) **välisdokumendid,** s. o. need, mis saabuvad teiselt majandusorganisatsioonilt või mis koostatakse antud organisatsioonis lähetamiseks teisele organisatsioonile,

b) **sisedokumendid,** mis ringivad ainult antud organisatsiooni piirides.

Välisdokumendi näitena võib tuua arved, millised kas saabuvad organisatsioonile hankijailt (kaubasaatjailt) või koostatakse organisatsiooni poolt ostjate (kaubasaajate) jaoks.

Nende faktuuride vorm on praegu unifitseeritud. See vorm sisaldab kõik ostjale ja arve tasumist toimetavale Riigipanga osakonnale vajalikud andmed.

Arve vormi vt. lk. 200.

Sisedokumendiks on näit. kaupade või materjalide väljaandmise nõudmised, vastuvõtmise-väljaandmise saatelehed ja kassaorderid.

Anname materjalide väljaandmise nõudmise näite lk. 200.

Toimingute arvu vaatekohalt võib kõik dokumendid jaotada kahte rühma:

a) **alg- (liht-)** dokumendid, milledes on väljendatud mingi üksik toiming sidumatult teiste toimingutega,

Hankija .....
(ettevõtte nimetus)

Aadress ..... Telegrammid ..... Telef. .....
(tema täpne aadress)

Arvelduskonto № *82 405 Riigipanga Kominternovski osakonnas*

Kaubasaaja ja tema aadress: *(sama, s. o. hankija)*	Register №
Kaubasaaja ja tema aadress: *(ostja täpne nimetus ja aadress)*	Saabumise kuupäev

Tellimus — order № 547 Kuupäev

ARVE № *1016*

Kuupäev 20. II 39

Maksja ja tema aadress: *(sama, vt. kaubasaaja)*
Arvelduskonto № *846.*
Pank: *Rjazan, Riigipanga Rjazani osakond*
Tellija

Rjazani jaama, *Moskva — Kaasani jaamast*
Saatmise kuupäev *20. II 39*
Kviit./kaaskiri № *579* saatmisviis
Pakkimine: *kastid* Kohtade arv: *125* Kaal

Täiendid

Arve summa

Arvestushinnaga	Hulgimüügi hinnalisand	Jaemüügi hinnalisand
5 670		*3 800*

Kokku Müügihind Rbl. *9 470*

Märkus arve tasumise kohta | šifr

Arve objekt	Kogus	Hind	Summa		
(Kaupade nimetus)					
Kokku					
	(arve summa	sõnadega)			
	Kaubasaatja	allkiri			

Kehtiv kuni *22. XI 39 incl.*

Jaoskond
Osakond *(nõudmise koostamise koha nimetus)*

Laole № *18*
Kuupäev *19. XI*

NÕUDMINE № *517*

(koha nimetus, mille jaoks koostatakse nõudmine) jaoks
Kelle kaudu

Järjekorra №	Nimetus	Suurus	Sort	Nõutud kogus	Arvestusühik	Väljatud kogus	Hind	Summa
	materjalide nimetus							

Nõudis *(allkiri)*
Väljamise kuupäev *20. XI 1939.*

Väljas } *Allkirjad*
Võttis vastu }

Esikülg

1 eks.

Kohalik, Arveldus-osakonna kaudu

Riigipanga k/o *Baumani osakonnale.*

Aadressitakse maksja filiaalile

Operatsionist №

Operatsiooni liik **4**

kellelt — hankija nimetus

20. XI 1939. **REGISTER** arvlemiste kohta / kohaliku maksjaga № *408*

Esitades käesolevaga vastavalt registrile pöördel *kolm* - arveldustšekki / aktseptitud faktuuri

DEEBET

palume debiteerida maksja arveldus-/jooksev-kontot № *15 837* registri üldsumma võrra ja krediteerida meie arvelduskontot

maksja konto

Riigipanga k/o *Kominternovski osakonnas* № *82 405*

Hankija konto

KREEDIT konto № **224**

viisteist tuhat kaheksasada kolmkümmend rubla

Registri summa sõnadega

Rbl. *15 830 rbl.*

numbritega

Kantud **A** panga poolt maksja konto deebetisse

..... 19.... a.

Kliendi pitseri koht

Kliendi allkirjad

Kontrolör

Operatsionist

Täidetakse kolmes eksemplaris, kui hankija ja ostja kontosid peetakse Panga eri filiaalides samas linnas. 1-ne eks. on kontolt mahakirjendamise aluseks ning jääb maksja filiaali.

Tagakülg

Märkus. Registrisse võib võtta **ainult ühe maksja** dokumendid

Järjekorra №	Faktuuride №№	Maksja nimetus	Maksja arveldus-/jooksev-konto №	Summa	Panga märkused
	574	*Maksja täpne nimetus*	*15 837*	*5 400*	
	575			*4 930*	
	576			*5 500*	
	Kokku			*15 830*	

b) **koond- ehk sünteetilised** dokumendid, milledesse koondatakse mitmete algdokumentide andmed. Koonddokumendi näitena võib tuua avansiaruanded, ühesuguste dokumentide (näit. arvete) registrid jms. Ülalmainitud arve ja nõudmine on lihtdokumendid.

Anname koonddokumendi näite, mis kujutab enesest ühte ja sama maksja (ostja) poolt Riigipanka esitatavate aktseptitud arvete registrit (vt. lk. 201).

Dokumendis fikseeritavate toimingute iseloomu järgi jaotatakse kõik dokumendid rühmadesse, näit. kauba-materiaalsed (vastuvõtukviitungid, nõudmised, saatelehed jms.), palgaarvestuse dokumendid (orderid, deponendikaardid jms.), teiste organisatsioonidega arvlemise dokumendid (faktuurid, aviisid jms.), kassa-dokumendid jne.

Kuid säärane jaotus ei ole alati teostatav, sest ühes dokumendis võivad sisalduda mitmesugused toimingud, näit. arvlemis- ja ühtlasi ka kassatoimingud või kauba-materiaalsed ja arvlemistoimingud jms.

Eesmärgi järgi tuleb eristada:

a) **korraldusdokumendid,**

b) **tõestavad** ehk **teostamisdokumendid,**

c) **raamatupidamiskorra dokumendid.**

Korraldusdokumendid on need, mis toimingut ei fikseeri ning kujutavad enestest ainult selle teostamise korraldust. Siia näit. kuuluvad avaldused avansi väljaandmise asjus krediitide korraldaja resolutsiooniga jms.

Tõestavad dokumendid fikseerivad toimingu teostamise fakti ennast.

Raamatupidamiskorra dokumendid koostatakse raamatupidamisaparaadis tõestavate dokumentide alusel ja korrates nende sisu: nende eesmärgiks on algdokumentide edasise töötlemise kergendamine. Sääraste dokumentide hulka kuuluvad näit. meil mõnikord veel esinevad memoriaalorderid, milledel on näit. järgmine vorm:

Memoriaalorder nr. .....

..... 19..... a.

D-t konto ..... Rbl. .....

K-t konto .....

Kirjendi tekst	Summa	Abikaardi nr. või raamatu lk.

Allkiri:

Säärastel memoriaalorderitel, mis koostatakse raamatupidajale saabunud dokumentide alusel, on eesmärgiks raamatupidamise töö kergendamine algdokumentide kirjendamisel raamatuisse või kaartidele.

Iga dokument peab sisaldama kindlad andmed, vastavalt temale seatud eesmärkidele. Seepärast määratakse dokumentide jaoks kindlaks, mõnede jaoks kohuslikus korras, neis sisalduvate andmete miinimum. Neid dokumendis antud kohuslikke andmeid nimetatakse tema **rekvisiitideks.** Nende rekvisiitide arv ja iseloom määratakse vastavalt dokumendi eesmärkidele ja nende toimingute iseloomule, milliseid ta puudutab.

Iga dokumendi rekvisiitideks on järgmised andmed:

a) dokumendi nimetus ja number,

b) dokumendi koostamise aeg ja koht,

c) kelle poolt dokument välja antakse ja kelle poolt koostatakse,

d) viide toimingu teostamise alusele (leping, tellimus jms.),

e) toimingu või korraldusdokumentides korralduse sisu selge kirjeldus,

f) toimingu rahaline summa (numbritega ja sõnadega) või toimingu väljendus koguseühikuis,

g) osavõtjate allkirjad.

Peale mainitud või antud dokumendilt spetsiifiliselt nõutavate rekvisiitide olemasolu nõude peavad need dokumendid, milledel on tõestav jõud, s. o. nõndanimetatud „tõestavad" dokumendid, vastama veel järgmistele põhinõudeile: a) õigeaegne koostamine, b) täielik tõepärasus.

Kõik dokumendid peavad olema koostatud täiesti loetavalt, selgesti, ilma igasuguste parandusteta. Ettetulnud vigade parandused on võimalikud ainult ebaõige teksti läbikriipsutamisega ja õige teksti pealekirjutamisega, mille kohta kohuslikult tehakse dokumendile vastav reservatsioon dokumendi koostamisest osavõtnud isikute allkirjadega. Mõnedel dokumentidel, peaasjalikult rahadokumentidel, ei ole mingisugused parandused lubatavad. Kõigil dokumentidel peab olema stamp organisatsiooni nimetusega, välisdokumentidel ka organisatsiooni pitser, eraisikute poolt allakirjutatud dokumentidel (näit. kviitungitel avansiaruannete kohta) peab olema kirjutatud vastava isiku ees-, isa- ja perekonnanimi ja tema täpne aadress.

Dokumentide koostamise täpne kord määratakse tavaliselt juhistes, mis koostatakse organisatsioonide poolt kehtivate reeglite kohaselt.

Dokumentimist käsitlevas §-s (vt. III peatükk) viitasime sellele, et

arvestuse kõikide liikide kokkukõlastamiseks on vaja luua unifitseeritud dokumendid, millede andmed peavad leidma kasutamist arvestuse kõigis liikides. Säärase unifitseeritud dokumendi näitena võib tuua mõnel pool rakendatava ordertellimuse kaardi teatud töö täitmise kohta. Säärasel kaardil, mida selle töö täitmise käigus kogu aeg pidevalt täidetakse, fikseeritakse kõik raamatupidamise, statistika kui ka operatiivse arvestuse jaoks vajalikud andmed.

Edasi on dokumentimise juures suur tähtsus dokumendi vormi enda ratsionaalsel kujundamisel. Seepärast on dokumendi monteerimisel eelnevalt vaja koostada dokumendi rekvisiitide loetelu, arvesse võtta dokumendi koostamise tingimused ja koht, tema kasutamise kohad (eriti ärakirjade arvu määramiseks) jms. Alles peale kõike seda võib asuda dokumendi monteerimisele, määrates tema ratsionaalse kausta ja tema üksikute elementide paigutamise korra.

Kuid dokumendi ratsionaalsest kujundamisest on veel vähe, — peab ratsionaalselt organiseerima ka raamatupidamiseks vajalike dokumentide liikumist. Siit tekib õigesti korraldatud **dokumendi ringe** vajalikkus. Ainult ratsionaalselt organiseeritud dokumendi ringe, millel on suur mõju dokumentimise enda organiseerimisele, võib tagada õiget, täielikku ja õigeaegset arvestust.

Õige dokumendi ringe organiseerimise küsimused lahendatakse erinevalt raamatupidamistöö igas üksikus konkreetses paigas vastavalt operatsioonide iseloomule, majandusliku organisatsiooni organisatsioonilisele struktuurile jms. Siiski võib raamatupidamise üldteoorias näidata dokumendi ringe õige organiseerimise mõningaid põhialuseid.

On vaja luua suurimat kiirust dokumendi läbimisel vastavaist instantsidest. Selleks otstarbeks rakendatakse tihti ühe dokumendi kopeerimist mitmes eksemplaris. Näit. dokument kaupade või materjalide vastuvõtmise kohta laohoidjalt peab saabuma raamatupidajale kaupade arvestuse alal, raamatupidajale hankijatega arvlemise alal, operatiivse arvestuse ala korraldajale jne. Dokumendi võib anda ühes eksemplaris ja siis ta peab läbima järjekorras mitu instantsi. Kuid dokumenti võib koostada mitme ärakirjaga ja siis peab dokumendi läbimise kiirus tõusma. Selle olustiku peab täiel määral läbi kaaluma dokumendi ringe organiseerimisel. Meie majanduslike organisatsioonide enamik püüab mitmes kohas vajalikud dokumendid koostada mitmes eksemplaris, nii et need oleksid igal neist huvitatud instantsil „käepärast". Niiviisi käiakse siin vähema vastupanu suunas. Dokumendi ringe ratsionaliseerimise asemel luuakse dokumentide rohkus,

liigne paberikulu. Selle asemel võib dokumendi ringet korraldada nii, et iga dokument kiiresti ühelt funktsionäärilt teise juurde liiguks — nagu lindisüsteemis. Iga funktsionäär valib dokumendist kõik temale vajalikud andmed, ja dokumentide seismajäämisi organisatsiooni üksikute osade arhiivides ei tohi ette tulla. Dokument peab lõppude lõpuks jääma ainult raamatupidamise arhiivi. Seepärast peab dokumentimise organiseerimisel arvestama seda, et on vajalik säärane kirjendus, mis ei kordaks teises kohas juba arvestatud andmeid. Sellega kaoks tendents dokumentide liialt rohkele kopeerimisele. Säärane korrastus vähendaks ja kiirendaks raamatupidamise tööd, vähendaks paberikulu ja kergendaks meie raamatupidamisaparaatide koormist, kuna praegu need aparaadid tihti lämbuvad paberite voolus. Koostatavate dokumentide hulga vähendamiseks tuleb igapidi ära kasutada välisdokumente, tehes konteeringud vahetult neile.

3. DOKUMENTIDE TÖÖTLEMINE RAAMATUPIDAMISES.

Dokumentides fikseeritakse iga operatsioon ja kõik säärased dokumendid kokku annavad kõikide majanduslike protsesside täieliku kajastuse. Kuid see kajastus ei ole veel viidud kindlasse süsteemi, ei ole veel töödeldud raamatupidamises.

Majanduslike protsesside jooksva raamatupidamise põhimeetodiks on, nagu teame, operatsioonide kirjendamine kontodesse. Esimene toiming dokumentide töötlemisel on seepärast nõndanimetatud **konteering**, s. o. selle märkimine, missugustesse kontodesse tuleb kirjendada antud dokumendis väljendatud operatsioon. Säärast konteeringut toimetatakse praegu enamasti erilise stambi vajutamisega vastavale dokumendile.

Kontode üksikasjalise nimetamise asemel antakse tavaliselt raamatupidamise bilansi igale kontole teatud number ehk šifr. See šifr tavaliselt märgitaksegi konteeringul.

On olemas mitmesugused kontode šifrimise viisid. Üheks šifrimisviisiks on nõndanimetatud detsimaalviis. Selle viisi juures jaotatakse kontode terve nimestik kümnesse ossa (maksimaalselt) numeratsiooniga 0-st 9-ni, näit. rühm „0“ antakse põhivahenditele, rühm „1“ — tootmisvarudele, rühm „2“ — tootmisarvestuse kontodele jne. Iga rühma piirides antakse kümme kohta põhikontodele samuti numeratsiooniga 0-st 9-ni. Sellekohaselt nummerdatakse iga säärast põhikontot kahe numbriga: esimene on rühma ja teine konto number.

Näit. rühmas 0 — põhivahendid — loetakse transpordivahendite konto viiendaks, järelikult on tema šifr „05".

Iga põhikonto piirides antakse kümme kohta allkontodele samuti numeratsiooniga 0-st 9-ni. Järelikult on igal allkontol šifr kolme numbriga. Kui näit. transpordivahendite kontos seisab kolmanda numbri all „veoautod", on neid autosid arvestava allkonto šifr „053": 0 on rühma number, 5 — põhikonto number ja 3 — allkonto number.

Kujuneb näit. säärane jooksva raamatupidamise kontode-skeem:

Rühm		Peakonto		Allkonto	
№	Nimetus	Šifr	Nimetus	Šifr	Nimetus
0	Põhivahendid	00	Hooned ja muud ehitised	000	Tootmishooned
				001	Abihooned ja kaubandusliku otstarbega hooned
				002	Elamud ja nende kõrvalhooned
				003	Muud ehitised
		01	Seadised ja masinad	010	Jõuseadised
				011	Tehnilised seadised ja masinad
		02	Tööriistad jne.		

Säärasel šifrimisel on põhinõudeks see, et rühmi ei või olla mitte üle kümne, samuti kontosid ühes rühmas mitte üle kümne ja allkontosid igas kontos mitte üle kümne.

On olemas veel šifrimine järjekorranumbritega. Siin pole jaotust põhi- ja allkontodeks. Igale kontole antakse oma järjekorranumber alates nr. 1-st, kusjuures kõik kontod arusaadavalt jagunevad teatud rühmadesse, näit.:

Konto märgis	Konto nimetus
	1. Kaubavarud:
1.	Teelolevate kaupade konto.
2.	Hulgiladudes olevate kaupade konto:
	a) normaalselt säilitatavad kaubad.
	b) sesoonselt säilitatavad, enne tähtaega saabunud ja stimuleerimise kaubad.
3.	Kaupade konto jaekauplustes.
4.	„ „ söögimajades.
	jne.

Et aruandeperioodi jooksul võib vajalikuks osutuda kontosid juurde lisada, jäetakse mõnes rühmas tühjad numbrid. Näit. tarbijate ühistegevuse kontodekavas 1937. a. peale algab „arvlemiste" rühm nr. 40-ga, kuid selle eel lõpeb numeratsioon nr. 31-ga.

On veel olemas kontode šifrimise kombineeritud viis, kus tavaline järjekorra-numeratsioon liidetakse detsimaalviisiga. Seda rakendatakse allkontode puhul. Konto šifril pole siin rühma numbrit, on ainult põhikonto number ja allkonto number, ja nimelt viimane detsimaalviisi järgi.

Näiteks kaupade realiseerimise kontol (põhikonto) on nr. 30 ja tema alla kuuluv kaupade jaemüügil realiseerimise allkonto seisab nr. 2 all. Seega on selle viimase allkonto šifr 302 jne. Siin on kõigil kontodel kolmekohaline märgis.

Kontode šifrimine (sümboliseerimine) kergendab raamatupidamisaparaadi tööd ja aitab palju kaasa selle ratsionaliseerimiseks. Raamatupidamise alal töötajaile jääb nende ettevõtte kontode šifristik kiiresti mällu, eriti kui see aastast aastasse palju ei muutu. Ja igal pool, alates dokumentide konteeringust, asendatakse kontode pikad nimetused nende šifriga.

Dokumentide konteeringut, nagu eespool mainitud, toimetatakse erilise stambi vajutamisega dokumendile, kuhu märgitakse korrespondeerivate kontode šifr.

Stamp näeb välja järgmisèlt:

Kirjendada *20. novembril 1939, nr. 537.*

Deebet			Kreedit			Summa
Kartoteek	Konto	Kaart	Kartoteek	Konto	Kaart	
	37 jne.			221		15 730

On sääraselt konteeritud dokumendi andmed vastavaisse kohtadesse laiali kantud, tehakse stambil kirjendamise märge lahtrites „kaart".

4. KIRJENDAMISE KORD.

Konteering annab niiviisi aluse kirjendamiseks, mis toimub kas raamatuisse või kaartidele või nõndanimetatud lahtistele lehtedele.

Vaatleme kirjendamise põhiprintsiipe raamatupidamise raamatuisse või kaartidele.

Kõigepealt võib kõiki kirjendeid teha kas kokkuvõetult, lühidalt (nõndanimetatud **sünoptilised kirjendid**), kuid neid võib teha ka enam või vähem purgiva täielikkusega (nõndanimetatud **kirjeldavad kirjendid**). Vastavalt arvestuse jagunemisele sünteetiliseks ja analüütiliseks võib teha kirjendeid ühte raamatusse (või kaardile) kõikide majanduslike protsesside arvestamiseks, või eri raamatuisse (või kaartidele) operatsioonide eri liikide arvestamiseks. Sellest on tingitud kõikide raamatupidamise raamatute (kaartide) jagunemine kahte liiki:

a) raamatud või kaardid, kuhu kirjendatakse kollektiivkontodesse üldistatud kujul kõik majandustoimingud; sääraseid raamatuid või kaarte nimetatakse **põhi- ehk sünteetilisteks** raamatuteks (kaartideks);

b) raamatud või kaardid, kuhu kirjendatakse analüütiliste kontode järgi majandustoimingute eri liigid (näit. toimingud üksikute kaupadega, sularahaga, arvlemiste alal mitmesuguste deebitoridega ja kreeditoridega jms.); sääraseid raamatuid või kaarte nimetatakse **analüütilisteks.**

Põhiraamatuisse või -kaartidele, kus antakse kollektiivkontod ja millede eesmärgiks seatakse üldistatud bilansi kiire saavutamine, pole vajalik kirjutada kõiki üksikasju, sest nende ülesandeks on ainult üldise ülevaate andmine iga kollektiivkonto käivetest. Seepärast tehakse seal tavaliselt sünoptilisi kirjendeid. Nende kirjendite puhul võib kasutada koonddokumente. Analüütilistes raamatutes või kaartidel tuleb pidada kirjeldavaid kirjendeid üksikute (liht-) dokumentide alusel.

Analüütilised raamatud või kaardid on niiviisi ainult põhiraamatute või -kaartide detailiseerimine. Nad käsitlevad üksikasjus kõike seda, mis leidub kokkuvõetud kujul põhiraamatuis või -kaartidel.

Edasi jaguneb kirjendamine kahte liiki, olenevalt kirjendite järjekorrast. Ühelt poolt **kronoloogiline** kirjeldav kirjendus, mida peetakse kõikide toimingute teostamise järjekorras, ja teiselt poolt (pidades ka vastavalt kinni ajalisest järjekorrast) **süstemaatiline** kirjendus, s. o. kirjendus üksikute kontode järgi.

Kõikide toimingute kronoloogiline kirjendus annab võimaluse

näha kogu majanduslikku protsessi tervikuna ajalises järjestuses. Süstemaatiline kirjendus, koondades toimingud üksikute kontode järgi, annab võimaluse näha majandusliku protsessi üksikuid külgi, vaadelda majanduslike vahendite ja nende allikate üksikuid osi, koostada bilansse ja raamatupidamise andmete kokkuvõtte.

Sünteetilise arvestuse korras toimub kronoloogiline kirjendamine žurnaalis (päevaraamatus) — kas ühes žurnaalis kõikide toimingute kohta või mitmes žurnaalis — toimingute liigi või koguni bilansi üksikute kontode järgi. Kirjendeid peetakse üksikuil lahtistel lehtedel järgneva formulari järgi:

Rühmitus			Žurnaal ..... № ..... kuupäev ..... lk.	Kaardi või märkme №
Konto	Deebet	Kreedit		
			Siire	

Eelnevalt võib dokumendid (peale nende konteerimist) kirjendada raamatupidamisdokumentide eriregistri järgmise vormi järgi:

Raamatupidamisdokumentide register *20. novembril 1939. a.*

Kirjendi №	Korrespondeeriva konto №		Summa	Kirjendi №	Korrespondeeriva konto №		Summa	Kirjendi №	Korrespondeeriva konto №		Summa
	Deebet	Kreedit			Deebet	Kreedit			Deebet	Kreedit	
1430	37	221	15 730 —								
	jne.										

Süstemaatiline kirjendus (sünteetilises arvestuses) kujutab enesest žurnaali kirjendite rühmitamist bilansi üksikute kontode järgi. Üksikasjalise analüütilise arvestuse juures pole põhjust teha neis kon-

todes mingisuguseid üksikasjalisi märkmeid. Siin piisab summaarseist andmeist käivete kohta viitega korrespondeerivaile kontodele.

Selleks ja ühtlasi žurnaali kirjendite ning järgneva süstemaatilise kirjenduse kontrolliks koostatakse žurnaali järgi rühmitusleht säärases vormis:

Žurnaali rühmitusleht *20. XI 1939. a.*

Konto šifr	Käibed		Konto šifr	Käibed	
	Deebet	Kreedit		Deebet	Kreedit
37	15 730		221		15 730
	jne.				

Koostas arvepidaja (allkiri)
Kontrollis kontrolör (allkiri)

Järgnevalt tehakse kirjendeid iga üksiku konto deebeti järgi risttabelisesse käibearuandesse järgmise vormi kohaselt:

Konto nr. *37*

Konto № *221* kreedit		Konto № ..... kreedit		Konto № ..... kreedit		jne.
Dokumendi №	Summa	Dokumendi №	Summa	Dokumendi №	Summa	
m/o 504	15 730					
	jne.					

Iga kontot võib samuti pidada ka kreediti järgi. Kuid risttabelise käibearuande puhul ei ole selleks vajadust. Žurnaali ja žurnaali rühmituslehe asemel võib pidada ühte rühmitusregistrit, kus käibed rühmitatakse kontode deebeti järgi, ja siis selle rühmituse alusel otsekohe koostada risttabelise käibearuande (risttabeline bilanss). Niiviisi kujutab rühmitusregister enesest kronoloogilist kirjendust, kuid juba ettemärgitud süstematiseerimisega, ja risttabeline käibearuanne kujutab enesest süstemaatilist kirjendust.

Säärane lihtsus on täiesti õigustatud, sest kõik üksikasjad toimingute kohta antakse ühelt poolt dokumentides ja teiselt poolt analüütilise arvestuse kaartidel.

Kronoloogilises ja süstemaatilises kirjenduses rakendatakse ka teisi vorme, eriti arvestuse puhul raamatuis. Nii peetakse süstemaatilist kirjendust **pearaamatus,** kuhu on kogutud kõik kontod. Sellest räägime edasi raamatupidamise vorme käsitlevas §-s.

III peatükis §-s 3 analüütilisest arvestusest osutasime sünteetilise arvestuse põhieesmärgile — üldistatud näitajate saamisele, ja analüütilise arvestuse põhieesmärgile — detailiseeritud näitajate saamisele. Sellest tingitult on vaja sünteetilise arvestuse teostamisel (s. o. raamatupidamise lausendite koostamisel ja vastavate kirjendite tegemisel kontodesse) rakendada vahendeid töö lihtsustamiseks ja kiirendamiseks. Seda võimaldavad koonddokumendid, milledest rääkisime eespool. Koonddokumendid annavad võimaluse ühendada ühesugused toimingud, millede järgi on **ühesugune ka kontode korrespondeering,** ja koostada sääraste koonddokumentide alusel üks ühine lausend. See ei takista mingil määral dokumentaalset revisjoni ja vastab täielikult sünteetilise arvestuse ülesannetele. Ühtlasi lihtsustab ja kiirendab säärane ühendamine raamatupidamise tööd. Kui hakkaksime koostama lausendeid ja teostama laialikandmist sünteetilistesse kontodesse iga üksiku toimingu kohta eraldi, tekitaks see väga palju ülearust tööd ja paberikulu.

Võtame näite. Ettevõte müüs päeva jooksul kaupu ostjaile (kirjendid ostjate deebetisse ja realiseerimise kreeditisse) 20 korda. 20 lausendi koostamise asemel tuleb ühendada kõik toimingud ja algdokumentide (s. o. üksiku toimingu kohta koostatud dokumentide) registri alusel koostada ainult üks lausend.

Kahjurlik praktika, mille rahvavaenlased on omal ajal sisse viinud tarbijate ühistegevusse, moonutas selle põhimõtte rakendamist, lubades rühmituslausendeid mitmesuguse korrespondeeringuga toimingute kohta (s. o. lausendeid, kus üheaegselt debiteeritakse mitu kontot ja krediteeritakse samuti mitu kontot, mis, nagu me teame, on lubamatu). Selle tõttu kujunes raamatupidamises täielik segadus, sest puudus kontode korrespondeering ja raamatupidamise kirjendite revisjon oli äärmiselt raskendatud.

Sootuks teine on lugu analüütilise arvestusega.

Analüütilises arvestuses peavad olema üksikasjalised kirjendid iga üksiku algdokumendi kohta. Siin ei tohi lubada mingit üldistust.

Analüütilist kirjendamist peetakse enamasti kaartidel või lahtistel lehtedel dokumentide alusel.

Analüütilise arvestuse kaartidel võib olla mitmesugune vorm, olenevalt arvestusobjektist ja neist näitajaist, millised analüütiline arvestus peab andma. Nii on näiteks nõndanimetatud „kontokorrentkaardid", mis rakendatakse arvlemiste arvestuseks mitmesuguste asutiste ja isikutega, millede lahtring on tavaline — lahtritega kuupäeva, kirjendi teksti, deebeti, kreediti ja saldo summade kohta.

Näiteks:

Agent V. J. Ivanovi konto
(aruandev isik)

Kuupäev	Dokumendi №	Kirjendi tekst	Deebet	Kreedit	Saldo
1./IX		Saldo	1200		D. 1 200
3./IX		Saadud avansi aruanne . .		940	„ 260
5./IX		Kassast antud uus avanss jne.	740		„ 1 000

On kaarte, kus rakendatakse erilahtringut. Need kaardid esinevad kahes liigis.

Ühed kaardid on määratud näit. kaupade või materjalide teatud liigi või sordi arvestuseks.

Nende kaartide vormi andsime analüütilise arvestuse käsitlemisel (lk. 88).

Teised erilahtringuga kaardid on nagu viimatimainitudki paljulahtrilised. Kuid iga lahter on seotud teistega ainult nende andmete ühendamise kaudu kollektiivkontos. Sääraseid kaarte võib näit. rakendada käibekulude arvestamisel, kus iga lahter on määratud kulude üksiku rühma jaoks.

Säärase kaardi vorm võib olla järgmine:

Kuupäev	Dokumendi №	Kogusumma		Transport	Töötasud	Töötasu juurdearvestused	Töökaitse kulud	jne.
20./XI	m/o 101	20 400	—		19 450	950		
		jne.						

Säärast vormi võib rakendada ka mitmesuguste tulude või mitmesuguste kahjumite arvestamiseks.

Kaartidel käibekulude, samuti kahjumite arvestamiseks on kõik kirjendid deebetis ja kaartidel mitmesuguste tulude arvestamiseks on kõik kirjendid kreeditis. Kui tuleb ette kirjendeid vastupidise iseloomuga (näit. kontraarkirjendid jms.), siis on nende summade mahaarvamise hõlbustamiseks otstarbekam kirjutada neid punase tindiga.

Säärane kirjendamissüsteem on omane ainult kahekordsele, s. o. bilansilisele raamatupidamisele. Kuid me teame, et raamatupidamine tunneb ka **lihtsat süsteemi.** Selles süsteemis puudub kahekordse kirjenduse võte ja järelikult süstemaatilise põhikirjenduse (s. o. pearaamat eelneva žurnaalimisega) võte. Seepärast lihtne süsteem kujutab enesest õieti ainult analüütilisi kirjendeid vahendite üksikute liikide või teatud toimingute järgi. Lihtne süsteem on kehtestatud NSVL Rahvakomissaride Nõukogu poolt väiksemate kolhooside jaoks. Lihtne süsteem esineb RKN määruses **kahes liigis:** „arvepidamise lühendatud süsteem" ja „arvepidamise lihtne süsteem".

Lühendatud süsteem on kehtestatud mitte üle 30 majusega kolhooside kohta, välja arvatud need, kelle rahaline aastatulu ületab 30 000 rubla. Selle süsteemi kohaselt on kohuslikud järgmised kuus raamatut:

1) kolhoosi liikmete ja nende perekondade arvestuse raamat,
2) normpäevade ja kolhoosi liikmetega arvlemiste raamat,
3) inventariraamat,
4) naturaal- ja rahaliste tulude, materjalide ja fondide arvestuse raamat,
5) laekuri raamat sissetulekute ja väljaminekute kohta,
6) asutistega ja isikutega arvlemise raamat.

Arvepidamise lihtne süsteem on kehtestatud 30 kuni 100 majusega kolhooside kohta, välja arvatud need, kelle rahaline aastatulu ületab 100 000 rubla. Selles süsteemis on kohuslikud järgmised üksteist raamatut:

1) kolhoosi liikmete ja nende perekondade arvestuse raamat,
2) normpäevade arvestuse raamat,
3) kolhoosi liikmetega arvlemise raamat,
4) inventariraamat,
5) naturaaltulude ja nende jaotuse arvestuse raamat,
6) rahaliste väljaminekute ja nende jaotuse arvestuse raamat,
7) kolhoosi põhikirjafondide raamat,
8) laekuri raamat sissetulekute ja väljaminekute kohta,

9) materjalide arvestuse raamat,

10) asutistega ja isikutega arvlemiste raamat,

11) raamatupidamise dokumentide registrimise raamat.

Kolhooside kohta majuste arvuga üle 100 või aastatuluga üle 100 000 rbl. on kehtestatud kahekordne süsteem (kusjuures on kohuslik ettevalmistatud arvepidajate rakendamine) raamatute arvuga 13, s. o. žurnaali ja pearaamatu lisamisega eelnevale loetelule (vt. „Izvestija sovetov deputatov trudjaštšihsja SSSR" nr. 29 (6799), 5. veebruarist 1939. a.).

Operatiiv-tehnilises arvestuses rakendatav registrimise vorm võib olla väga mitmesugune. Toome operatiivse arvestuse kaardi näite ostjatega sõlmitud lepingute täitmise kohta.

Operatiivses arvestuses peab laialt rakendama graafikuid, s. o. graafilisi jooniseid, mis väljendavad operatsioonide käiku. Graafikud annavad võimaluse korraga haarata tervet protsessi kõigis tema elementides ja neid näitlikult fikseerida.

Esikülg

Tarbija ..... Kaart nr. .....

Aadress .....

Arvelduskonto nr. ..... Pangas .....

Lepingu tingimused					Fondide liikumine					Ordereid antud				
Lepingu №	Tähtaeg	Summa	Materjalide nimetus	Arvestusühik	Dokumendi №	Kellelt saadud	Tähtaeg	Materjalide nimetus	Arvestusühik	№ №	Tähtaeg	Kauba saatja	Orderi šifr	Materjalide nimetus	Arvestusühik

Tagakülg

Täitmise kirjendamise alus				Materjalide nimetus				Väljatud materjalide väärtus		Täitmise kirjendamise alus				Materjalide nimetus				Väljatud materjalide väärtus	
Kirjendi kuupäev	Arvete № №	Väljalaadimise kuupäev	Orderi šifr				Arvestusühik	Lepingu järgi	Väljaspool lepingut	Kirjendi kuupäev	Arvete № №	Väljalaadimise kuupäev	Orderi šifr				Arvestusühik	Lepingu järgi	Väljaspool lepingut

Graafilised joonised on laialt rakendatavad aruannetes, sest nad suurendavad numbrilise materjali näitlikkust ja arusaadavust. Graafiliste jooniste meetoditega võib üksikasjaliselt tutvuda statistika kursuses.

* *
*

Rääkides I peatükis § 5 raamatupidamisest, tähendasime, et ta peab majandusprotsesside väljendamise, s. o. nende kirjendamise korras mitte ainult nentima ühte või teist olukorda, vaid ühtlasi avastama ning analüüsima põhjusi ja tegureid, mis mõjutasid ühte või teist olukorda plaani täitmise käigus, s. o. et raamatupidamine peab olema **analüütiline.**

Bilansi kontode õieti organiseeritud süsteem, teaduslikult põhjendatud kontode korrespondeering, hästi korraldatud analüütiline arvestus — kõik see kokku suurel määral teebki raamatupidamise analüütiliseks, kuid ainult ühe või teise olukorra nentimise mõttes. Seega raamatupidamine juba signaliseerib kõigist saavutustest, mida peab kindlustama, ja kõigist puudustest ning tööplaani mittetäitmistest, millised peab viivitamatult kõrvaldama.

Kuid dokumentide montaaž tuleb organiseerida nii, et dokumendid väljendaksid ühe või teise olukorra põhjusi. See käib kõige enam operatiivse arvestuse kohta. Sellest rääkisime juba varemalt üksikute toimingute, peaasjalikult tootmistoimingute arvestuse käsitlemisel.

Raamatupidamise säärase analüütilisuse poole ongi vajalik kõikide vahenditega püüda. Suurt rolli peavad seejuures mängima operatiivne arvestus ja dokumentimise vormid.

5. EKSLIKE KIRJENDITE PARANDUSVIISID.

Eespool rääkisime (vt. III peatükk, § 7) käibearuande kontrollivast tähendusest, nimelt sellest, et need aruanded lubavad avastada vigu raamatupidamise kirjendites. Nüüd peatume kõikide käibearuannetes avastatavate kui ka mitteavastatavate vigade parandamise viisidel.

Kehtivad raamatupidamise reeglid annavad vigade parandamise kohta üldjuhised, mis seisnevad selles, et vigu peab parandama kas valesti kirjutatu läbikriipsutamise (tavaliselt punase tindiga) ja õige teksti kirjutamise teel sellekohase reservatsiooniga ja vastutava isiku allkirjaga, või korrektiivlausendite koostamise teel.

Olenevalt arvutus- ja kirjavigade iseloomust rakendatakse kolme parandusviisi:

1) korrektuurid,
2) täiendavad lausendid,
3) stornod (storno — tagasi), s. o. vastupidised lausendid ebaõige lausendi tühistamiseks.

Korrektuurid, s. o. lihtsad parandid, tehakse väikeste kirjavigade puhul kirjendite tekstis või eksituste puhul numbrites, kui need eksitused ei avaldunud näit. kirjendite kokkuvõttudes. Neil juhtudel tulebki punase tindiga läbi kriipsutada valesti kirjutatu ja kirjutada õige tekst reservatsiooniga ja vastutava isiku allkirjaga.

Näit. 1000 rbl. asemel on valesti kirjutatud 800 rbl. Läbi kriipsutades 1000 ja peale kirjutades 800, tuleb kõrvale kirjutada: „Läbi kriipsutatud 1000 ja peale kirjutatud 800. Parandit uskuda. (Allkiri)."

Mõnel dokumendil, näit. rahatšekkidel (ja üldse rahadokumentidel), ei ole mingisugused parandid lubatavad, eriti numbrites.

Täiendavaid lausendeid tehakse neil juhtudel, kui kirjendi summa on õigest summast väiksem.

Näit. toimingu puhul: lattu tuli kaupa 10 000 rbl. väärtuses, mis tuleb tasuda Riigipanga arvelduskonto kaudu, koostati lausend:

Deebet — *Kaubad 1000*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 1000*

s. o. anti õige korrespondeering, kuid väiksem summa.

Sel juhul tulebki koostada täiendav lausend puuduva summa kohta:

Deebet — *Kaubad 9000*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 9000*

Säärane täiendav lausend lihtsa korrektuuri asemel tuleb koostada sel juhul, kui esimene mittetäielik summa juba on arvestatud kirjen-

dite kokkuvõttudes, näit. säärase kokkuvõtu siirdes leheküljelt leheküljele.

Nüüd siirdume stornode ehk storneerivate lausendite juurde.

Stornosid võib rakendada kontode ebaõige korrespondeeringu korrigeerimiseks, samuti ka siis, kui summa on kirjendatud suuremana ega saa enam rakendada lihtsat korrigeerimist.

Näit. ülaltähendatud toiming arvestati järgmiselt:

Deebet — *Kaubad 100 000*

Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 100 000*

s. o. anti õige korrespondeering, kuid summa 10 000 asemel on kirjendatud 100 000.

Storneerides, s. o. maha kirjendades valesti kirjendatud ülejäägi 90 000, anname järgmise lausendi:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 90 000*

Kreedit — *Kaubad 90 000*

ja selle tulemusel tehakse kontodesse järgmised kirjendid:

D-t	Kaupade konto	K-t	D-t	Arvelduskonto Riigipangas	K-t
1) 100 000	2) 90 000		2) 90 000	1) 100 000	

Kaupade konto lõppkokkuvõtus kujuneb deebeti ülekaal (kaupade saabumine) 10 000 rbl. ja arvelduskontos Riigipangas — kreediti ülekaal (on võetud arvelduskontost) samuti 10 000 rbl.

Nüüd muudame näite. Sama toimingu põhjal koostati järgmine lausend:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas 10 000*

Kreedit — *Kaubad 10 000*

s. o. anti täiesti vale kontode korrespondeering. Sel juhul võib koostada kaks lausendit: esimene on storneeriv, parandav:

Deebet — *Kaubad 10 000*

Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 10 000*

(selle lausendiga tühistub eelmine), ja teine on õige lausend:

Deebet — *Kaubad 10 000*

Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 10 000*

(selle lausendiga saame toimingu õige väljenduse).

Nende lausendite tulemusel tehakse kontodesse järgmised kirjendid:

D-t	Kaupade konto	K-t	D-t	Arvelduskonto Riigipangas	K-t
2) 10 000 (storneerimine)	1) 10 000 (vale kirjend)		1) 10 000 (vale kirjend)	2) 10 000 (storneerimine)	
3) 10 000				3) 10 000	

Lõppkokkuvõtus kujuneb deebetis kaupade konto ülekaal ja kreeditis arvelduskonto ülekaal 10 000.

Seda vigade parandamise viisi nimetatakse **lihtsaks storneerimiseks.** Sellel viisil on rida suuri puudusi. Kõigepealt näeme, et selle viisi juures parandatakse ainult kontode saldod, kuid nende käibed jäävad moonutatuks. Nii näit. esimesel juhul kaupade kontot debiteeriti ja arvelduskontot krediteeriti 100 000 rbl. ning esimest kontot debiteeriti ja teist krediteeriti 90 000 rbl., kuna tegelikult oli vajalik esimest kontot debiteerida ja teist kontot krediteerida ainult 10 000 rbl. Teisel juhul viimase õige kirjendamise asemel debiteeriti kaupade kontot ja krediteeriti arvelduskontot 20 000 rbl. 10 000 rbl. asemel ja kaupade konto kreeditisse ja arvelduskonto deebetisse jääb kirjend summaga 10 000 rbl. Storneerimise teel parandati kontode saldod, kuna kontode käibed on täiesti moonutatud. Edasi, raamatupidamise meetod nõuab kontode õiget korrespondeeringut, sellest tingitult on vajalik storneerimisel parandada ka kontode korrespondeeringut, muidu on võimatu anda õiget risttabelist bilanssi. Tõepoolest, suurendatud ja ülearuste käivete kõrval saame meie poolt antud näidetes korrespondeeringu, mis on risttabelise bilansi mõttes täiesti arusaamatu ja mitterakendatav, s. o. arvelduskonto deebeti ja kaupade konto kreediti korrespondeeringu summaga esimesel juhul 90 000 rbl. ja teisel juhul 10 000 rbl.

Seepärast rakendatakse storneerimise teist viisi — nõndanimetatud **punast stornot.** Punane storno on vale summa mahakirjendamine samas lahtris, kus tehti vale kirjend. See punane storno on mahaarvamine kirjendite kogusummast; niiviisi parandatakse kontode käivete kokkuvõtud, kusjuures kõik kirjendid on õige korrespondeeringuga.

Nii näiteks vale kirjendamise puhul kaupade konto deebetisse ja Riigipanga arvelduskonto kreeditisse 100 000 rbl. 10 000 rbl. asemel peab koostama punase storneeriva lausendi:

Deebet — *Kaubad 90 000*

Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 90 000*

ja kontodesse tulevad järgmised kirjendid (storneeritud summad kursiivis):

D-t	Kaupade konto	K-t	D-t	Arvelduskonto Riigipangas	K-t
1) 100 000					1) 100 000
2) *90 000*					2) *90 000*

90 000 rbl., mis seisab punase stornona, näitab, et kaupade konto ja Riigipanga arvelduskonto kokkuvõttudest tuleb see summa

maha arvata, s. o. selle toimingu kohta tehtud kirjendite põhjal lugeda käibeid ainult à 10 000 rbl.

Vigade järgmises näites, s. o. kui anti vale korrespondeering, tuleb selle tühistamiseks koostada punane storno-lausend sellesama vale korrespondeeringuga, s. o. debiteerida arvelduskontot Riigipangas ning krediteerida kaupade kontot, ja siis juba koostada õige lausend.

Kontodesse tulevad järgmised kirjendid (storneeritud summad kursiivis):

D-t	Kaupade konto	K-t	D-t	Arvelduskonto Riigipangas	K-t
3) 10 000	1) 10 000 2) *10 000*		1) 10 000 2) *10 000*	3) 10 000	

1. (esialgne vale) kirjend ja 2. (punane parandav) kirjend kaupade konto kreeditis kui ka Riigipanga arvelduskonto deebetis vastastikku tühistuvad ja käivete kokkuvõtmisel langevad välja, nii et selle tagajärjel jäävad kontodesse ainult õiged kirjendid.

Ka neil juhtudel, kui meil on viga ainult ühes kontos, kuna teises korrespondeerivas kontos on selle summa kohta õige kirjend, toimub storneerimine kahe lausendi kaudu, ja nimelt seepärast, et peale parandamist on vaja anda õige kontode korrespondeering, mis võimaldab risttabelise bilansi koostamist.

Näit. toormaterjali ostutoimingu kohta tasumisega arvelduskonto kaudu summaga 20 000 rbl. koostati vale lausend:

Deebet — *Toor- ja põhimaterjalid 20 000*
Kreedit — *Kassa 20 000*

Siin on summa õige, toormaterjali konto debiteerimine õige, kuid on valesti krediteeritud kassa kontot Riigipanga arvelduskonto asemel. Seepärast on vaja koostada punane storno-lausend:

Deebet — *Toor- ja põhimaterjalid 20 000*
Kreedit — *Kassa 20 000*

ja järgnevalt koostada õige lausend:

Deebet — *Toor- ja põhimaterjalid 20 000*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 20 000*

Seega võetakse käivete kokkuvõtmisel ja kontode korrespondeeringu määramisel arvesse ainult see viimane lausend.

Niisiis seisneb punane storneerimine selles, et koostatakse ebaõiget lausendit tühistav samasugune ebaõige lausend (punane storno) ja siis juba koostatakse õige lausend. Käivete kokkuvõtmisel deebetis ja kreeditis punane lausend mitte ainult ei loe, vaid näitab, et samasugust

lausendit tavaliste lausendite hulgas tuleb pidada tühistatuks. Järelikult kujunevad punasel storneerimisel alati kolm lausendit: 1) esimene, ekslik, 2) siis esimesega ühesugune, storneeriv ja 3) õige lausend. Teine lausend tühistab esimese ja kokkuvõtmiseks ning arvestamiseks käibebilansis jääb ainult kolmas lausend.

Niiviisi parandab punane storneerimine nii kontode saldod, kontode käibed kui ka kontode korrespondeeringu. Seepärast tulebki pidada seda parandusmeetodit kõige õigemaks ja hõlpsamaks. Teda rakendataksegi raamatupidamise praktikas, välja arvatud Riigipank, kus alates 1933. a. hakati rakendama vigade parandamise protsessi kergendamiseks lihtsat storneerimist, parandite erilise registrimisega vastavate memoriaalorderite kaudu, millised säilitatakse pearaamatupidaja juures. See ei seletu lihtsa storneerimise paremustega, vaid arvestusmasinate laia rakendusega Riigipanga raamatupidamises, millised masinad ei võimalda punase storno eraldamist kokkuvõttude tegemisel.

Mõningate vigade puhul võib lubada parandamist punase stornoga ka ilma kahe lausendi koostamiseta. Näit. õieti koostatud lausendi puhul toormaterjalide konto debiteerimise ja arvelduskonto krediteerimise kohta 20 000 rublaga kirjendati viimase konto kreeditisse 200 000 rbl. Sel juhul ei ole vaja koostada vastupidist ja siis õiget lausendit. Küllalt on, kui arvelduskontosse kirjendatakse punase tindiga vea tõttu kujunenud ülejääk 180 000 rbl. viitega korrespondeeringule toormaterjalide konto deebetis.

Mõnikord piirdub korrigeeriv kirjendus ühe korrektiivlausendi koostamisega, ilma et oleks nõutav teine korrektiivlausend.

Näiteks toormaterjali ostu eeltoodud toimingu puhul 20 000 rbl. tasumisega arvelduskonto kaudu kirjendati toormaterjalide konto deebetisse ja arvelduskonto kreeditisse 200 000 rbl.

Sel juhul piisab täiesti ühe punase lausendi koostamisest:

Deebet — *Toor- ja põhimaterjalid 180 000*

Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas 180 000*

Selle tulemusel saavad kontod järgmised kirjendid (korrespondeeringu märkimisega; punane storno kursiivis):

D-t **Toor- ja põhimaterjalide konto** K-t

Kreedit — Arvelduskonto	200 000		
Kreedit — Arvelduskonto	*180 000*		

D-t **Arvelduskonto** K-t

		Deebet — Toormaterjalid	200 000
		Deebet — Toormaterjalid	*180 000*

Järelikult käibesummade kokkuvõtmisel ja risttabelise bilansi koostamisel loetakse toormaterjalide konto deebetis korrespondeeringuga arvelduskonto kreeditis ainult (200 000—180 000) 20 000 rbl. Samuti ka arvelduskonto kreeditis korrespondeeringuga toormaterjalide konto deebetis loetakse 20 000 rbl.

6. RAAMATUPIDAMISE VORMIDE ARENG.

Eelkäsiteldust on näha, et raamatupidamine nõuab kõigepealt kirjendite mitmekordsust, ja nimelt põhiraamatuis või kaartidel esiteks kronoloogilise ja teiseks süstemaatilise korra kohaselt (süstemaatilises kirjenduses kontode deebetis ja kreeditis) ja analüütilisis raamatuis või analüütilistel kaartidel — deebetis ja kreeditis. Sellest on tingitud vajadus kirjendamise ratsionaalseks korraldamiseks. Erinevused sel alal loovad raamatupidamise mitmesuguseid **vorme.** Need vormid võib liigitada mitmesuguste tunnuste järgi.

Kui tunnusena võtta raamatupidamisregistrite (s. t. esemete, milledel peetakse kirjendeid) väline kuju, siis saame järgmise jaotuse:

a) **raamatulised vormid,** kui kirjendid toimuvad ainult raamatuis;

b) **kaardilised vormid,** kui kirjendid toimuvad kaartidel või lahtistel lehtedel ja raamat asendatakse niiviisi kas kartoteekidega või lahtiste lehtede kaustikutega;

c) **vormide kombineerimine,** kui kirjendid toimuvad osalt raamatuis, osalt kaartidel või lahtistel lehtedel.

Kui võtame tunnusena registrimise tehnika, saame järgmised vormid:

a) **tavalised,** kui sama kirjend tehakse mitu korda erisuguseis raamatuis või kaartidel;

b) **kopeervormid,** kui kirjendid toimuvad korraga mitmes eksemplaris — kopeerpaberi abil. Siia kuulub nõndanimetatud „kopeerarvestus", millest räägime pärastpoole;

c) **vormide kombineerimine,** kui ühel juhul rakendatakse tavalisi kirjendeid ja teisel juhul kopeerkirjendeid.

Veel võivad raamatupidamise kirjendid toimuda käsitsi või kirjutusmasinal. Kuid see ei loo mingisuguseid uusi vorme.

Viimaks on **kolmas tunnus vormide liigitamiseks, kui aluseks võetakse põhiregistrite üks või teine kombinatsioon.**

Raamatupidamise vormide vaatlemist alustame vormide käsitlusega olenevalt põhiregistrite, s. o. kronoloogilise ja süstemaatilise kirjenduse kombinatsioonist. Need vormid on pika ajaloolise arengu vili ja vaatamata sellele, et need on oluliselt raamatulised vormid, avaldavad nad ka praegu mõju raamatupidamise korraldamisele ja mõnda neist rakendatakse täielikult seniajani.

Nende vormide analüüs näitab meile kahtlemata ühelt poolt iga vormi olenevust ühe või teise ajastu tootmisjõudude arenguastmest ning ühiskonna sotsiaalmajanduslikust struktuurist ja teiselt poolt lubab meil orienteeruda küsimuses, millisel määral võime ühte või teist vormi kasutada, vaatamata sellele, et ta tekkis kodanlikus ühiskonnas.

Raamatulise raamatupidamise esimene meile ajalooliselt teadaolev vorm on nõndanimetatud **vana-itaalia vorm.** See tekkis kaubanduskapitali arengu ajastul ja teda rakendati keskaja kaupmeeste poolt [1]. Seda vormi kirjeldati L. Paciolo poolt tema 1494. a. avaldatud töös „Traktaat kontodest ja kirjendamisest".

Tol ajastul oli kaupmehe majapidamine veel lihtne, tema majandi toimingute ring ei olnud kuigi avar; loomulikult oli väga algeline ja lihtne ka kaupmehe majandis rakendatud raamatupidamise vorm. Selle vormi kohaselt kirjendatakse kõik toimingud esialgselt mustandina „mäluraamatusse" („memoriaali") kronoloogilises järjekorras.

Vana-itaalia vormi järgmiseks raamatuks on žurnaal, kuhu memoriaali mustand-kirjendid siirdakse kronoloogilises järjekorras debiteeritavate ja krediteeritavate kontode märkimisega. Vana-itaalia vormi viimaseks raamatuks on pearaamat. Siin avatakse kõik kontod, kusjuures ei ole mingisuguseid kollektiivkontosid: igale kaubale, igale deebitorile ja kreeditorile jne. avatakse selles „vihikus" eri konto, kus

---

[1] Keskaeg on feodalistliku ühiskondlik-majandusliku formatsiooni ajastu; ta kestis antiikmaailma hukkumisest V sajandil kuni feodalismi kukutamiseni Prantsuse 1789. a. revolutsiooni poolt, mis tähistas uue klassi, nimelt kodanluse võimu ajastu algust ning sellega on pöördepunktiks feodalistlike ja kapitalistlike ühiskondlik-majanduslike formatsioonide vahel. Kodanlik ajalooteadus ei rakenda ajaloolise materialismi objektiivset kriteeriumi ajaloo periodiseerimisel, s. o. õpetust ühiskondlik-majanduslikest formatsioonidest, ja asetab ka keskaja lõpu teatavasti suurte ideeliste, teaduslike ja ühiskondlike murrangute ajastule XIV—XV sajandil, milline ajastu ei toonud aga veel feodalismi kukutamist.

(Tõlkija märkus.)

kontode korrespondeeringu märkimise kõrval antakse iga toimingu täielik kirjeldus.

See on esimene meile teadaolev raamatupidamise vorm, mis rahuldas keskaja kaupmehelise kaubanduse nõudeid. Siiski on selles vormis vormide edasise arengu idu, nimelt tunnistatakse vajalikuks ühelt poolt kronoloogiline kirjendus (žurnaal) ja teiselt poolt bilansi saamist võimaldav süstemaatiline kirjendus („vihik").

Majanduse edasine areng nõudis selle vormi muutmist. Osutus vajalikuks ühelt poolt luua võimalus üldistatud bilansi saamiseks ilma üksikasjadeta (siit kollektiivkontod), üksikute osade samaaegsel üksikasjalisel arvestamisel (üksikkontod ja abiraamatud), ja teiselt poolt saavutada raamatupidamise alal mitme töötaja vahel tööjaotust. See oli võimalik pearaamatu ratsionaliseerimise teel. Pearaamatus võeti tarvitusele kollektiivkontod ja kirjendamine pearaamatusse muutus sünoptiliseks. Üksikasjaline kirjendus üksikkontode järgi kanti üle abiraamatute süsteemi, milliste raamatute arv varieerus olenevalt ettevõtte suurusest ja tema toimingute mitmekesisusest. Niiviisi kujuneb kodanliku arengu hilisemal ajastul nõndanimetatud **uus-itaalia vorm** (XVII sajandil). Sellele on iseloomulik, et peetakse igapäevast kronoloogilist kirjendust žurnaalis ja sellest eraldatult süstemaatilist kirjendust kollektiivkontode järgi pearaamatus, kuna üksikasjalist kirjendust üksikkontode järgi toimetatakse analüütilistes raamatutes.

Need kaks raamatupidamise vormi on meile teadaolevaist vormidest kõige varajasemad.

Vana vormi nüüdisajal kunagi ei rakendata. Kuid sellest kasutatakse kirjenduse jagunemist kronoloogiliseks ja süstemaatiliseks, kusjuures esimene annab üksikasjalise kronoloogilise ülevaate kõigist majanduslikest protsessidest ja teine võimaluse alati saada raamatuline bilanss.

Uus-itaalia vorm ei ole puhtal kujul rakendatav. Kuid ka temas on ratsionaalne element, mida kasutatakse ka nüüdisajal, ja nimelt kollektiivkontod, mis annavad võimaluse saada bilansikirjete rohkuse puhul enam-vähem üldistatud bilanss, ning nende jaotus üksikkontodesse, mis võimaldavad majanduslike vahendite iga üksiku osa, nende allikate ja majanduslike protsesside iga üksiku liigi liikumise kontrollimist.

Itaalia vormi kohaselt peetakse žurnaali umbes nii:

Lausendi №	Kirjendi tekst	Deebet	Kreedit
	— 10 —		
50	Deebet — Kassa	740	—
	Kreedit — Arvelduskonto Riigipangas	—	540
	Kreedit — Aruandvad isikud	—	200
	Saadud tšeki № 0156 järgi ja majandusjuhatajalt Sidorovilt avansi jääk .	—	—
	— 10 —		
51	Deebet — Arvelduskonto Riigipangas .	5600	—
	Kreedit — Kassa	—	5600
	Antud Riigipanka päevane lunastis kaupade müügist	—	—
	jne.	—	—

(Kuupäeva-lahtri jätame välja, sest kuu nimetuse võib kirjutada igal leheküljel üleval ja päeva märkida teksti lahtri keskel.)

Kirjendis nr. 51 näeme nõndanimetatud **lihtsa** lausendi näidet, milles debiteeritakse ühte kontot ja krediteeritakse samuti ühte kontot. Kirjendis nr. 50 näeme nõndanimetatud **liitlausendi** näidet, kus ühte kontot debiteeritakse ja kahte kontot krediteeritakse. Võib esineda liitlausendite näiteid, kus mitut kontot debiteeritakse ja ühte kontot krediteeritakse.

Pearaamatut peetakse temas kõikide žurnaalilausendite laialikandmise teel. Esitame selle näitena ülaltoodud kahe žurnaalilausendi laialikandmist:

D-t **Kassa-konto** K-t

Kuupäev	Lausendi nr.			Kuupäev	Lausendi nr.		
10./XI	50	Kreedit — Arvelduskonto	540	10./XI	51	Deebet — Arvelduskonto	5600
10./XI	50	Kreedit — Aruandvad isikud . . .	200				

D-t	Arvelduskonto Riigipangas						K-t
10./XI	51	Kreedit — Kassa	5600	10./XI	50	Deebet — Kassa	540

D-t	Aruandvate isikute konto						K-t
				10./XI	50	Deebet — Kassa	200

Kirjendite alusel kontodesse koostatakse käibearuanne ja tuletatakse bilanss. Nii siirdub raamatupidamine (jooksvate toimingute alal) **dokumentidelt kontodesse ja kontodest bilanssi.**

Pearaamatut võib sel kujul pidada muidugi ainult uus-itaalia vormi järgi, kus peetakse analüütilisi raamatuid üksikasjaliste kirjenditega.

Raamatupidamise vormide edasisele arengule on iseloomulik, et ettevõtete kasvava suuruse, nende toimingute suurema keerukuse ja mitmekesisuse tõttu otsitakse raamatupidamise alal vahendeid suurema tööjaotuse saavutamiseks.

Tekib (1774. a.) nõndanimetatud **saksa vorm,** kus kronoloogiline kirjendus jaguneb kahte raamatusse: kassažurnaal on kassakäivete ja memoriaal — muude käivete jaoks. Ühes sellega langeb ära igapäevane pearaamat ja selle asemel tehakse igakuiselt korrespondeerivate kontode väljavõtt kassažurnaalist ja memoriaalist (kuu-koondžurnaal) ning selle väljavõtu alusel koostatakse pearaamat kirjendite kuukokkuvõttudega.

Kassažurnaali peetakse järgmise vormi järgi:

1939. a. november

— 10 —		— 10 —	
Saldo	300	1. Deebet — Arvelduskonto Riigipangas lunastis antud	5 600
1. Kreedit — Kaupade realiseerimine lunastis	5 600	2. Deebet — Käibekulud pisikulud	25
2. Kreedit — Arvelduskonto Riigipangas tšeki järgi	540		
3. Kreedit — Aruandvad isikud majandusjuhatajalt Sidorovilt	200		

Analüütilisi raamatuid peetakse tavalise korra järgi kas kassažurnaali ja memoriaali kirjendite alusel või kassa- ja memoriaalorderite rakenduse puhul — viimaste alusel.

On mitu viisi kuu-koondžurnaali koostamiseks ja mitu pearaamatu pidamise vormi. Me näitame ühe viisi, millel oli lai rakendus ja mida rakendatakse osaliselt senigi mõnedes nõukogude ettevõtteis. See viis ratsionaliseerib mõningal määral tavalist saksa vormi.

Selle viisi puhul peetakse erilisi kuuvihikuid, kus iga konto jaoks on oma lehekülg; kontodesse märgitakse kuupäevad ja korrespondeerivad kontod. Sinna kirjutatakse jooksva töö käigus iga päev debiteerimise ja krediteerimise kokkuvõtud korrespondeerivate kontode järgi, nii et kuužurnaali koostamist ei lükata edasi kuu lõpuni, vaid valmistatakse ette päevast päeva; nii kujuneb mitte ainult kuu-, vaid ka päeva-koondžurnaal.

Säärase koondžurnaali vorm võib olla järgmine:

D-t				Konto					K-t
Krediteeritavad kontod	1	2	jne. kuni 31. kuupäevani	Kokku kuus	Debiteeritavad kontod	1	2	jne. kuni 31. kuupäevani	Kokku kuus

Korrespondeerivate kontode ja kuupäevade asetust võib muuta, s. o. horisontaalis anda kuupäevad ja vertikaalis korrespondeerivad kontod. Iga päev võetakse kokku päevakäivete summad ning kuu lõppedes konto kogukäive ja eraldi käibed korrespondeerivate kontode järgi.

Säärase koondžurnaali pidamine kergendab ülimal määral risttabelise bilansi koostamist.

Ühtlasi asendab see žurnaal õieti ka pearaamatut, millist võiks siis ka mitte pidada. Pearaamatu pidamine on tingitud ainult sellest, et neis vihikuis on kirjendid teatud kuu ulatuses ja üks vihik ei ole seotud teiste vihikutega. Seepärast peetaksegi pearaamatut, millesse kantakse koondatud kujul kõik antud aasta kirjendid.

Säärase kuu-pearaamatu vorm võib olla järgmine:

D-t **Konto** K-t

Krediteeritavad kontod	Jaanuar	Veebruar	jne. aasta lõpuni	Kokku	Debiteeritavad kontod	Jaanuar	Veebruar	jne. aasta lõpuni	Kokku

Siin on samuti võimalik ümberasetus: kuud võib anda horisontaalis ja korrespondeerivad kontod vertikaalis. Igakuiselt võetakse kokku (vastastikuseks kontrolliks koondžurnaaliga) kuukäibed ning aasta lõppedes käibed terve konto kohta ja korrespondeerivate kontode järgi. Kvartali- ja poolaasta-bilansside koostamise kergendamiseks võib neid kokkuvõttusid teha mitte korraga aasta kohta, vaid kvartalite viisi ja poolaasta kohta.

Nagu selle vormi kirjeldusest näha, saavutab ta tööjaotuse mõttes võrdlemisi väikese efekti (kahe igapäevase kronoloogilise raamatu pidamine ühe žurnaali asemel), kuid teeb ühtlasi töö keerukamaks, sest on vaja teha väljavõtteid kuužurnaali jaoks; kuužurnaali koostamine on keerukas töö, mis nõuab raamatupidajalt teatud kvalifikatsiooni. Peale selle ei võimalda see vorm oma esialgsel kujul kuubilansi saamist enne kuu lõppu, sest koondžurnaali koostamine lükatakse kuu lõpuni edasi.

Selle vormi tekkimist, nagu meile näib, tuleb siduda majanduse arenguga ja keerustumisega, võistluse arenemisega kapitalismi tingimustes ning „ärisaladuse" kaitse vajadustega. Enamik raamatupidamise alal töötajaist teeb ainult igapäevaseid kronoloogilisi ja süstemaatilisi kirjendeid analüütilistes raamatutes (või kaartidel). Seepärast ei saa neil olla andmeid näiteks ettevõtte rentaabluse ja üldse tema asjade üldseisundi kohta. Kõikide raamatupidamise andmete lõplik töötlemine toimub ainult kuužurnaali ja pearaamatu koostamisega. Seda tööd teevad kvalifitseeritumad töötajad ja vähemais ettevõtteis isegi pearaamatupidaja üksi, s. o. kõrgematasulised isikud, kellelt võib seepärast rohkem loota, et nad ei avalda „ärisaladusi".

Saksa vormiga ühesuguseile põhimõtteile on rajatud sellega peaaegu üheaegselt tekkinud nõndanimetatud **prantsuse vorm.**

Selle erinevus saksa vormist seisneb ainult selles, et toimingute, milledega ei kaasne raha saamine või andmine, kronoloogiliseks kirjen-

damiseks peetakse ühe memoriaali asemel mitut eri žurnaali toimingute rühmade järgi (näit. ostužurnaal, müügižurnaal, kokkuostude žurnaal, aruandealuste summade žurnaal jms.); sellega saavutatakse tõesti raamatupidamistöö jaotust ja selle lähenemist toimingu kohale. Kõik muu sel vormil on saksa vormiga ühine. Samal viisil peetakse analüütilisi raamatuid, koostatakse koondžurnaali ja kuu-pearaamatut.

Selle vormi tekkimise kutsus esile kapitalistlike ettevõtete laienemine ja nende toimingute mitmekesisus. Laiendades raamatupidajate tööjaotust, on see vorm ühtlasi kapitalistlikele ettevõtjaile kasulik selles suhtes, et ta nõuab võrdlemisi vähekvalifitseeritud, s. o. madalatasulisi töötajaid. Tõepoolest, selleks, et teha kirjendeid toimingute üksikute liikide järgi peetavaisse päevažurnaalidesse, pole sugugi vaja raamatupidamise reegleid tunda; selleks piisab kirjaoskusest ja hoolsusest. Näiteks selleks, et pidada ostužurnaali, tuleb ainult kirjendada — kellelt on saadud, mida nimelt ja missuguses summas. Nii ka teiste žurnaalide puhul. Näiteks tsaariaegse Venemaa kapitalistid nõudsid säärastelt arvestustöötajailt ainsa kvalifikatsioonina head ilusat käekirja.

Prantsuse vormi põhimõtete edasist arendamist kujutab enesest nõndanimetatud **integraalvorm** (esitati 1914. a. prantsuse autori Dumarché poolt), mille järgi peetakse iga bilansikonto deebeti kui ka kreediti jaoks eri žurnaali.

Žurnaalide vorm on paljulahtriline kirjendite rühmitamiseks korrespondeerivate kontode järgi. Kuu lõpul kontrollitakse lahtrite kokkuvõtud vastastikku ja siirdakse risttabelisesse käibearuandesse.

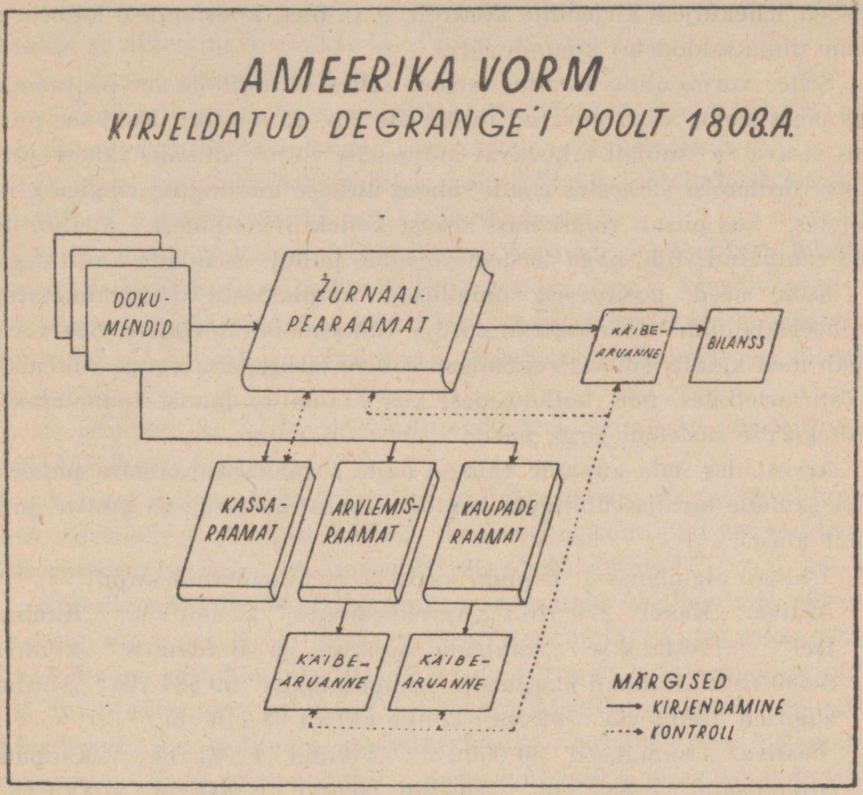
Järelikult muutuvad selle vormi puhul täiesti ülearuseks pearaamat ja kuu-koondžurnaal.

Peaaegu üheaegselt saksa ja prantsuse vormiga tekib teissugune vorm, mille esitas prantsuse autor E. Degrange ja mis sai hiljem **ameerika vormi** nimetuse.

Selle vormi põhimõte seisneb kronoloogilise ja süstemaatilise kirjenduse ühendamises ühes raamatus. Kirjendus toimub tabeli kujul ühel laial lehel. Lehe vasakpoolne osa on määratud žurnaalile ja seal on vertikaallahtrid kirjendi nummerdamiseks, teksti jaoks (kuhu märgitakse ka kuupäev) ja summade tarvis. Žurnaal võtab enda alla väiksema osa lehest; ülejäänud leheruum, lahtristatuna mitmesse vertikaallahtrisse kollektiivkontode arvu järgi, on määratud pearaamatule. Igale kontole avatakse kaks all-lahtrit: deebeti ja kreediti jaoks. Kirjendeid tehakse kronoloogilises järjekorras kõigepealt žurnaali märkimata korrespondeerivaid kontosid ja kohe kirjendatakse summad

samal horisontaaljoonel vastavate kontode deebetisse ja kreeditisse. Seda raamatut nimetatakse žurnaal-pearaamatuks. Analüütilisi raamatuid peetakse tavalisel viisil.

Ameerika vormi üldskeem [2]:



Ameerika vormi põhitunnused.

1) Kronoloogiline ja süstemaatiline kirjendus on ühendatud ühes registris — žurnaal-pearaamatus.

2) Kirjendeid žurnaal-pearaamatusse kui ka abiraamatuisse toimetatakse vahetult dokumentidelt.

Ameerika vorm on otstarbekas selle poolest, et kirjendus on selle vormi kohaselt väga ülevaatlik ja lihtsalt toimetatav. Žurnaali pidamine ei nõua lausendite koostamist, s. o. debiteeritavate ja krediteeritavate kontode märkimist, kuna laialikandmine kontodesse toimub

[2] Joonised selle ja teiste vormide jaoks on võetud V. G. Makarovi tööst (toimetaja prof. N. A. Leontjev) „Nagljadnõje possobija po buhgalterskomu utšetu", 1938. a.

sealsamas. Iga lehekülje lõppedes võetakse kokku käibe summad žurnaali järgi ning deebeti ja kreediti summad kõikide kontode järgi. Et deebeti ja kreediti kokkuvõtud võrduvad teineteisega ja igaüks neist võrdub käivete kokkuvõtuga žurnaalis, toimub iga siirde puhul leheküljelt leheküljele kirjendite kontroll, s. o. õieti koostatakse käibearuanne (ilma saldodeta) kontode järgi.

Selle vormi ainus puudus seisneb selles, et kontode arv pearaamatus peab olema väga piiratud (mitte üle 20—25 konto). Kuid see puudus ei avalda mingit takistavat mõju selle vormi edukaks rakendamiseks võrdlemisi väikestes enam-vähem ühtlase toimingute ringiga ettevõtetes, kus piisab väiksemast arvust kollektiivkontodest. Analüütilised raamatud võib, nagu teistegi vormide puhul, asendada kaartidega.

Kõik need positiivsed omadused kindlustasid nõndanimetatud „ameeriklannale" laia rakendusvälja väiksemais ettevõtteis. See vorm leiab meil kaunis edukat rakendust külade tarbijateühinguis, vähemais tööstusartellides, neis kolhoosides, kus raamatupidamist toimetatakse kahekordse süsteemi järgi, jne.

Arvestades seda anname väikese näite žurnaal-pearaamatu pidamisest (külade tarbijateühingute kontode nimestiku järgi) järgmiste andmete alusel.

I. Ühingu algbilanss 1. jaanuariks 1939. a. lühendatud kujul:
Aktiva. „Kassa" 270 rbl.; „Arvelduskonto" 27 500 rbl.; „Kaubad teel" (arvestatakse „Kaupade saamise ja hindamise" kontos) 5 600 rbl.; „Kaubad kauplustes müügihinnaga" 59 584 rbl.; „Mitmesugused deebitorid" 762 rbl.; kokku aktiva 93 716 rbl.
Passiva. „Osamaksed" 80 000 rbl.; „Fondid" 1 332 rbl.; „Kaupade hinnalisand" 6 384 rbl.; „Saadud laenud" 6 000 rbl.; kokku passiva 93 716 rbl.

II. Toimingud (dateerime need 2. jaanuariga):
1. Kaubad teel saabusid ja üle antud kauplustesse hinnalisandiga 12% (672 rbl.).
2. Kassasse laekus osamakseid 300 rbl.
3. Kassast tasutud pisikulusid poe remondi alal 125 rbl.
4. Riigipanga kaudu tasutud arve järgi saabus kaupa 2 950 rbl. väärtuses. Kaup on hinnatud hinnalisandiga 12% (354 rbl.) ja üle antud kauplustesse.
5. Kassast tasutud ostetud kaupade (toiming 4) transpordikulud 26 rbl.
6. Kassa päevalunastis kaupade realiseerimisest 8 176 rbl. (üheaegselt kirjendatakse maha realiseeritud hinnalisand 876 rbl.).

7. Päevalunastis ja saadud osamaksed antud Riigipanka arvelduskontosse.

Kirjendid žurnaal-pearaamatus nende andmete alusel on antud lk. 232 järel.

Riigipanga süsteemis rakendatakse žurnaali eri vormi, mida nimetatakse ka ameerika vormiks.

See vorm seisneb järgmises:

a) Žurnaali iga foolio koosneb lahtritest, mis on jaotatud kahte alllahtrisse dokumentide numbrite ja summade märkimiseks;

b) igale bilansikontole antakse kaks kõrvuti asetatud lahtrit: üks on deebeti, teine kreediti käivete kirjendamiseks;

c) iga käive (toiming) kirjendatakse žurnaali debiteeritava bilansikonto deebetilahtrisse ja krediteeritava bilansikonto kreeditilahtrisse, kusjuures need kirjendid ei toimu ühel real mõlema korrespondeeriva konto lahtrites, vaid eri ridadel, mis täidetakse järjekorras iga bilansikonto lahtris;

d) puudub eri lahter kirjendi teksti kirjendamiseks nende toimumise järjekorras;

e) tegevuspäeva lõpul võetakse iga bilansikonto järgi kokku eraldi selle deebeti ja kreediti käibed, milliste kogusummad peavad teineteisega võrduma ja moodustavad käivete päevasumma [3].

Kõikide eelloeteldud raamatupidamisvormide käsitlemisest nähtub, et meie olustikus ei ole peaaegu ükski neist puhtal kujul rakendatav. Kuid ühtlasi ei tohi unustada, et nende vormide mitmed põhiprintsiibid tuleb säilitada, kohaldades neid sotsialistlike majandite nõuetele. Kõigepealt me säilitame kronoloogilise ja süstemaatilise kirjenduse rakenduse. Meil tuleb samuti pidada sünteetilist arvestust üldistatud bilansi saamiseks ja analüütilist arvestust majanduslike vahendite ning protsesside iga üksikliigi kontrollimiseks.

Järelikult ka meil peavad raamatupidamise registrid jagunema sünteetilise ja analüütilise kirjenduse registriteks.

Esimeseks sammuks raamatupidamise raamatuliste meetodite ratsionaliseerimise suunas on kapitalismi tingimustes tekkinud raamatu jagunemine üksiklehtedeks, mis muutuvad niiviisi „kaartideks". „Kaartide" ja „lahtiste lehtede" vahel pole olulist vahet. Vahe seisneb ainult selles, et lahtisteks lehtedeks tuleb nimetada kronoloogilise kirjenduse lehti ja kaartideks süstemaatilise kirjenduse lehti põhiregistri (pearaamatu) kui ka analüütiliste registrite alal.

[3] Vt. „Operativnaja tehnika i utšet v kreditnõh utšreždenijah" GFS, Moskva, 1936, lk. 11.

Nii tekivad raamatupidamise kaardilised vormid, kus raamatud asendatakse kaartidega. Need vormid on ehitatud nagu raamatulisedki kirjendite mitmekordsuse ja raamatupidamise üksikute registrite vastastikuse vastavuse põhimõtteil. Algul rakendatakse kaarte raamatupidamise teisejärgulise vahendina ainult abiotstarbeiks raamatu kui peavahendi kõrval.

Edasises arengus tõrjuvad kaardid raamatud peaaegu täiesti välja ja nii kujunevad raamatupidamise **kaardilised vormid,** mis toovad raamatupidamise tehnikasse rea ratsionaliseerivaid uuendusi.

Kõik seni tuntud kaardilised vormid võib kokku võtta kahte põhirühma:

1) vormid, millede aluseks on üheainsa toimingu kirjendamine igale kaardile; kaarti nimetatakse sel puhul „orderkaardiks". Säärane kaart täidetakse mitmes eksemplaris (kopeerimise teel) ja kaardid asetatakse üksikute bilansikontode kastidesse (kartoteekidesse) või kaustikuisse, mis asendab kirjendamist kontodesse;

2) vormid, millede aluseks on kõikide teatud kontosse puutuvate toimingute jooksvalt kirjendamine ühele kaardile; sel puhul nimetatakse kaarti „kontokaardiks".

Orderkaardilise vormi puhul täidetakse kaardid mitmes eksemplaris. Iga bilansikonto jaoks on eri kaustik, mille vasakpoolsele küljele kinnitatakse deebeti ja parempoolsele küljele kreediti orderkaardid.

Üks eksemplar asetatakse vastavalt kronoloogilisele järjekorrale žurnaali asendavasse kaustikusse. Kaustikuis on orderkaardid omavahel seotud siiretega, mis tõusevad alates aasta algusest. Kontode põhibilansside detailiseerimiseks on erilised kaardid analüütilise arvestuse jaoks. Kirjendamine neile toimub kas memoriaalorderite või vahetult dokumentide alusel. Kirjendite kontrolliks peetakse kontrollregistrit, millesse toimub käibesummade kirjendamine korrespondeerivate kontode deebetisse ja kreeditisse (kirjendus dokumentide alusel). Selle registri kokkuvõttusid kontrollitakse vastastikku iga üksiku kaustiku kohta koostatavate käibearuannete kokkuvõttudega, kuna kõikide kontode käivete üldkokkuvõtt peab võrduma kontrollregistri kokkuvõtuga.

Raamatupidamise kaardiliste vormide rakendamine raamatupidamistehnika ratsionaliseerimise esimese sammuna loob raamatuliste vormidega võrreldes rea paremusi ja nimelt:

a) annab võimaluse väga ulatuslikuks tööjaotuseks;

b) eraldab lõpetamata kontod lõpetatuist, sest konto lõpetamisel võetakse selle kaart välja ning pannakse arhiivi;

Lausendi järjekorra №	Kuupäev	Toimingute (käivete) nimetus ja dokumentide №№	Rea №	Käibe summa	1 Kassakonto		2 Arvelduskonto Riigipangas		3 Kaupade saamise ja hindamise konto		4 Kaupade konto kauplustes		5 Kokkuostukaupade konto		6 Kaupade hinnalisandi konto		7 Kaupade realiseerimise konto		8 Käibekulude konto		9 Deebitoride ja kreeditoride konto		10 Tarb.-ühingute rajooni liidu konto		11 Sisearvelduste konto		12 Osamaksete konto		13 Elanikkonna sissemaksete ja avanssidekonto		14 Saadud laenude konto		15 Materjalide konto	
					Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit
1	1	Algsaldo	—	93716 —	270 —	— —	27500 —	— —	5600 —	— —	59584 —	— —	— —	— —	— —	6384 —	— —	— —	— —	— —	762 —	— —	— —	— —	— —	80000 —	— —	— —	6000 —	— —	— —	— —	— —
2	2	Kaubad teel saabusid lattu	—	5600 —	— —	— —	— —	— —	5600 —	5600 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
		neile tehtud hinnalisand 12%	—	672 —	— —	— —	— —	— —	672 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	672 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
		ja kaubad üle antud kauplustesse	—	6272 —	— —	— —	— —	— —	— —	6272 —	6272 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
3		Kassasse laekus osamakseid	—	300 —	300 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	300 —	— —	— —	— —	— —
4		Poe remondikulud	—	125 —	— —	125 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	125 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
5		Saabus Riigipanga kaudu tasutud kaup	—	2950 —	— —	— —	— —	2950 —	2950 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
		kaubale määratud hinnalisand 12%	—	354 —	— —	— —	— —	— —	354 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	354 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
		ja kaup üle antud kauplustesse	—	3304 —	— —	— —	— —	— —	— —	3304 —	3304 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
6		Transpordikulud	—	26 —	— —	26 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	26 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
7		Lunastis realiseerimisest	—	8176 —	8176 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	8176 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
8		Müüdud kaupade ja realiseeritud hinnalisandi mahakirjendamine	—	8176 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	8176 —	— —	— —	876 —	— —	7300 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
9		Antud Riigipanka kassast	—	8476 —	— —	8476 —	8476 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
		Siire																																

16		17		18		19		20		21		22		23		24		25	
Kaupluste ekspluateerimise konto		Tulevaste perioodide kulude konto		Fondide konto		Vaieldavate võlgade reservi konto		Kapitalimahutuste konto		Põhivahendite konto		Eraldatud vahendite konto		Mitmesuguste kahjumite ja kasumite konto		Põhivahendite likvideerimise konto		Põhivahendite kulumise konto	
Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit
					1332														

c) koondab ühte kohta ühe konto kirjendid, mis on raamatulise raamatupidamise juures raamatu mitmesse kohta laiali paisatud;

d) kergendab liigitamist ja vajaliku konto leidmist, sest kaarte on kerge järjestada mistahes tunnuse järgi (tähestiku või numbrite järjekorras, geograafilisel põhimõttel, sisutunnuse järgi jms.);

e) säästab paberit;

f) annab võimaluse kopeerimise rakendamiseks raamatupidamise tehnikas, mis on, nagu edaspidi näeme, uueks momendiks selle tehnika ratsionaliseerimisel;

g) annab võimaluse käekirja asendamiseks masinakirjaga;

h) annab kopeerimise puhul võimaluse rakendada raamatupidamises mitte ainult kokkuvõtmist kergendavaid masinaid (aritmomeeter jms.), vaid ka arvutus-kirjutusmasinaid, mispärast kaartide tarvituselevõtmine raamatupidamises avaldas mõju masinatehnika arengule arvutustöö alal;

i) annab raamatuliste vormidega võrreldes võimaluse suuremal määral reguleerida raamatupidamise alal töötajate töökoormist ja sellega soodustada sotsialistliku töövõistluse ja stahhaanovlike töömeetodite arengut sel tööalal;

j) lühendab bilansside ja aruannete koostamise aega ja vähendab kulusid raamatupidamise korraldamiseks, sest tööviljakus tõuseb ja ülearune töökulu kirjendite ümberkirjutamiseks mitmesse raamatusse langeb ära.

Eriti kujukalt ilmnevad need paremused kopeerimise rakendamisel. Nii tekkiski meie nõukogude raamatupidamises eri vorm, mis leidis laia rakendust ja mida nimetatakse **kopeerarvestuseks.** Selles vormis kehtivad täielikult raamatupidamise kõik põhimõtted — raamatupidamisregistrite jagunemine sünteetilisteks ja analüütilisteks, kronoloogilise ja süstemaatilise kirjenduse rakendamine jms. Prantsuse või täpsemalt integraalvormilt laenab kopeerarvestus žurnaalikirjenduse jagunemise toimingute liikide järgi.

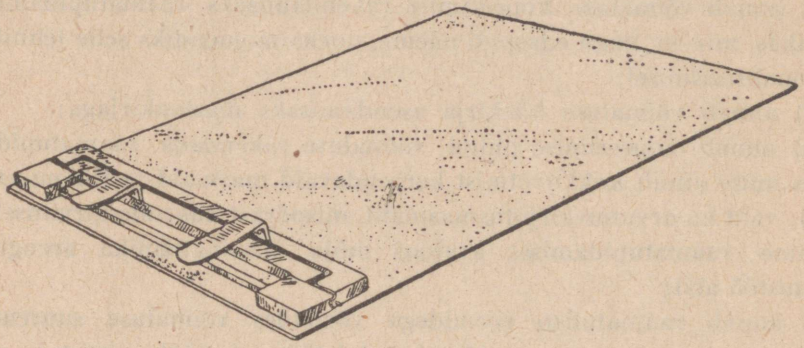
Kirjendamisviis kopeerarvestuses seisneb oluliselt selles, et kõik raamatud asendatakse kaartidega või lahtiste lehtedega ning kronoloogiline ja süstemaatiline kirjendamine toimuvad üheaegselt ühe kopeerimisvõttena. Žurnaalis on kirjendi ärakiri ja kontokaardil kirjendi algupärand. Niiviisi ei saa ükski kirjend sattuda kontokaardile ilma selle samaaegse kopeerimiseta žurnaalis, ja vastupidi — iga žurnaalikirjend võib olla ainult kontokaardile tehtud kirjendi tulemuseks.

Kopeerarvestuseks vajalik seadis koosneb järgmistest esemetest:

1) Alumiiniumist kopeertahvel, millel on vasakul kaks klambrit

tõstekangidega. Parempoolne plank, mis on määratud kaardi klammerdamiseks, tõuseb pealesurumisel alumisele kangile. Ülemine kang tõstab üheaegselt mõlemad plangid, nii vasak- kui ka parempoolse. Tahvli vasakule äärele on tehtud väike rant, mis annab žurnaalilehele tuge selle asetamisel tahvlile.

Kopeertahvli kuju on järgmine:



2) Sisemise lukuga varustatud puukast kaartide jaoks.

3) Alumiiniumist tugiplaadid, mis asetatakse kasti selleks, et kaartide asend oleks kindlam.

4) Kartongist eraldajad, mida tarvitatakse kaartide teatud tunnuste järgi liigitamise hõlbustamiseks.

5) Indikaatorid, nimetatud ka „ratsuriteks", mis asetatakse eraldajaile ja milledele märgitakse liigitustunnus (näit. tähestiku tähed jms.).

6) Registraatorid, s. o. kaustikud töödeldud ja jooksvas töös mittevajalike kaartide ja žurnaalilehtede paigutamiseks.

7) Kopeerpaber.

8) Talk flanellist kotikeses, mida tarvitatakse kirjendi ärakirja määrimise, ühtlasi ka võltsimise võimaluse vältimiseks.

9) Register kaartide registrimiseks.

10) Templid või stambid dokumendi konteerimiseks ja tema kirjendamise noteerimiseks.

11) Erilised suled või pliiatsid kopeerkirjutamiseks.

12) Plangid žurnaalikirjendite ja kontokaartide jaoks.

Peatöötajad kopeerarvestuse puhul on:

kontrolörid, kelle kohuseks on dokumentide töötlemine ja nende ettevalmistamine raamatupidamise jaoks;

kartoteekijad, kelle kohuseks on kirjendamine, kirjendite kontroll ja kirjendatud dokumentide üleandmine arhiivi.

Võib veel olla **kontrolör-rühmitaja,** kelle kohuseks on:

a) kassast, asjaajajalt ja kontrolöridelt saabunud dokumentide läbivaatamine, nende kontrollimine vormilisest küljest ja peale seda nende sisestamine vastavasse registrisse;

b) dokumentide nummerdamine;

c) korrespondeerivate kontode märkimise kontroll dokumentidel (või märkimine ise, olenevalt operatsioonide ulatusest);

d) kõikide dokumentide kirjendamine kontrollregistrisse, — välja arvatud kassadokumendid, millede käibed kirjendatakse päeva-kokkuvõttudena;

e) kõikide žurnaalide ja risttabelise kontrollaruande igapäevane vastastikune kontroll;

f) kõikide päeva jooksul raamatupidamises täidetud žurnaali-lehtede kogumine ja pärast kontrolloperatsioonide teostamist üleandmine asjaajajale;

g) kõikide raamatupidamise alal töötajate töö arvestus;

h) risttabelise käibebilansi koostamine.

Kontrolör-rühmitaja toimetab kõigepealt dokumentide nummerdamist ja sisestamist erilisse dokumentide registrisse ja siis kirjendab dokumendid igapäevasesse risttabelisesse kontroll-registrisse. Sellest räägisime juba käesoleva peatüki §-s 4.

Personaali kohuste kirjeldamisest „kopeerarvestuse" juures nähtub selgesti raamatupidamise töö põhielementide jaotumine töötajate rühmade vahel: a) dokumentide vastuvõtmine ning jaotamine töötajate vahel, b) töötlemine (kirjendamise ettevalmistamine), c) kirjendamine ja d) vastastikune kontroll (käibebilanss).

Teine ja kolmas rühm sageli ühendatakse, ja see töötajate rühm moodustab siis raamatupidamise aparaadi alumise jaotuse, nn. „kartoteegi" (kontrolörid ja kartoteekija).

Terve dokumendiringe koosneb järgmistest momentidest:

1) dokumentide vastuvõtmine asjaajaja poolt ja nende jaotamine töötajate (kontrolöride) vahel;

2) kontrolöride poolt toimetatav dokumentide ettevalmistamine kirjendamiseks;

3) dokumentide üleandmine kontrolör-rühmitaja kätte ja nende märgendamine viimase poolt;

4) dokumentide kirjendamine kartoteekidesse ja nende üleandmine arhiivi.

Nüüd siirdume „kopeerarvestuse" töötehnika vaatlemisele.

„Kopeerarvestuses" on reegliks: ükski kaardikirjend ei saa toi-

muda ilma samaaegse kopeerimiseta žurnaalis ja vastupidi — žurnaalikirjendiks võib olla ainult kaardikirjendi äratõmme.

Žurnaalide kui ka kaartide vormide arv ei ole „kopeerarvestuse" puhul piiratud ja oleneb toimingute mitmekesisusest, nende iseloomust, ulatusest jms.

Žurnaalide arv kõigub majandi toimingute ulatuse järgi keskmiselt 3-st kuni 8—9-ni.

Kirjendamise tehnika seisneb järgmises.

Parema käega võetakse žurnaalileht, mis vastab nende kaartide vormile, kuhu tuleb teha esimeses järjekorras kirjendid. Vasaku käega surutakse ülemisele kangile, millega tõstetakse mõlemad klambrid, ja žurnaalileht nihutatakse nende alla, kuni see toetub vastu ranti.

Siis langetatakse kang ja žurnaalileht on klambritega tihedalt tahvli külge kinnitatud.

Žurnaali pealkirjana märgitakse ülemisse parempoolsesse nurka lehekülje järjekorranumber (araabia numbritega jooksvate kirjendite puhul ja rooma numbritega saldode siirdel), žurnaali nimetus, kui see pole juba žurnaali plankidele trükitud, kuu ja aasta.

Selle järel asetatakse tahvlile kopeerpaberi leht vasaku klambri alla nii, et selle parempoolne serv ulatuks täpselt žurnaali „Kaardi nr." lahtrini.

Žurnaalileht ühes kopeerpaberiga jääb tahvlile, kuni ta on kirjenditega täiesti täidetud (või päeva lõpuni).

Kui antud kartoteegis peetakse rohkem kui ühte žurnaali, siis žurnaalide lehed vahetatakse, olenevalt kirjendatavate toimingute iseloomust.

Siis vaadatakse läbi järjekordselt kirjendatav dokument. Läbivaatamisel pannakse tähele dokumendis käsiteldud toimingu olemust ja kontrolöride poolt tehtud märgendamist.

Olles dokumentidega tutvunud, võtab töötaja kartoteegist kaardi dokumendile märgitud konto numbriga (šifriga). Surudes vasaku käega klambrite alumisele kangile, tõstab ta sellega parempoolse klambri ja nihutab parema käega kaardi selle alla, kuni see toetub vastu vasakut klambrit. Kui žurnaal on lahtritega, tuleb kaardi vertikaallahtrid ja horisontaalread asetada žurnaali vastavaile lahtritele ja ridadele. Seejuures:

a) kui kaardil ja samuti ka žurnaalilehel puuduvad kirjendid, täidetakse kaardi ja žurnaali esimesed read;

b) kui žurnaalileht on juba osaliselt täidetud ja kaardil puuduvad veel kirjendid, tuleb kaardi ülemine rida asetada žurnaali järjekordsele

vabale reale, milline on kindlakstehtav žurnaali viimase lahtri järgi pealkirjaga „Kaardi nr.“. Täidetud ridades seisab selles lahtris selle kaardi nr., millele on tehtud kirjend, ja kui kaardi nr. puudub, on ka vastav rida täitmata;

c) kui žurnaalileht ja samuti kaart on osaliselt täidetud, siis asetatakse kokku žurnaali ja kaardi järjekordsed vabad read.

Kui kaardi täidetav rida on asetatud vastavale žurnaalireale, langetatakse kang ja klamber surub kaardi vastu tahvlit. Peale seda toimub kirjendamine.

Pärast kirjendamist tehakse igale dokumendile kirjendamise märge, nimelt märgitakse konteerimisstambi lahtrisse pealkirjaga „Kaardi nr.“ selle kaardi nr., millele toimus kirjendamine. Pärast seda märgendamist asetatakse dokument kaustikusse üleandmiseks järgmisse „kartoteeki“ või (kui toimetatud kirjend oli viimane) arhiivi ja kaart asetatakse oma kohale kartoteegis.

Kui kaardid avatakse aasta alguses, vajutatakse kaartide esimesele reale stamp: „saldo 1/I, lk. . . .“. Saldo kirjendatakse selle selgumisel (pärast bilansi ja aruande kinnitamist).

Kirjendamisel tekkivad vead kõrvaldatakse tavaliste meetoditega.

Punast stornot rakendatakse siis, kui ei saa enam teostada korrespondeeringu või summa lihtsat parandamist, näit. kui dokument on kirjendatud kõigile vastavaile kaartidele.

Storneeriva kirjendi kohta koostatakse tõendis kontrolör-rühmitaja allkirjaga, mille alusel tehaksegi parand.

Žurnaalilehele, kuhu storneeriv kirjend tuleb läbi kopeerpaberi, kirjutatakse „märkmete“ lahtrisse punase tindiga sõna „storno“. Peale seda kriipsutatakse storneerivate kirjendite read žurnaalis punase tindiga alla.

Lihtsad vead parandatakse ebaõige summa läbikriipsutamisega ja õige summa pealekirjutamisega punase tindiga nii kaardil kui ka žurnaalis vastava reservatsiooniga mõlemas kohas.

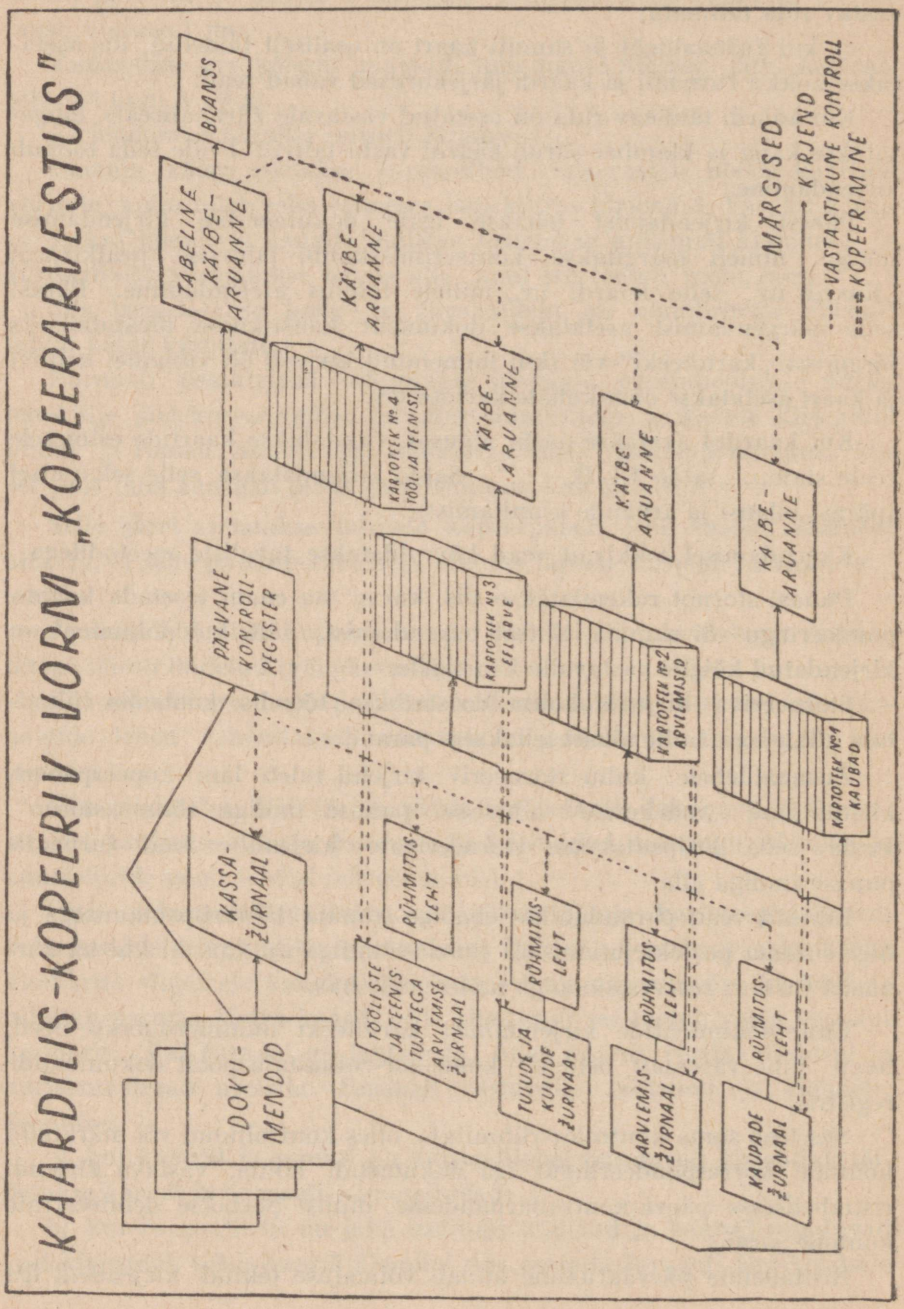
Enne dokumentide kirjendamist kartoteeki nummerdatakse need, nagu juba varemalt öeldud, kontrolör-rühmitaja poolt dokumentide registris.

Siis teeb sama kontrolör-rühmitaja, olles kontrollinud või märkinud kontode korrespondeeringut iga dokumendi kohta, vastava kirjendi risttabelisesse päeva-kontrollaruandesse, millist peetakse debiteerivate kontode järgi.

Risttabeline päevaaruanne annab võimaluse tehtud kirjendeid iga

päev kontrollida. Vastavaid rühmituslehti kontrollitakse vastastikku kirjendite risttabeliste kokkuvõttudega.

Kopeerarvestuse skeem:



Kopeerarvestust ei rakendata meie ettevõtetes sageli mitte toimingute kõikide liikide, vaid ainult mõnede liikide kohta, näiteks (enamasti) arvlemistel tööliste ja teenistujatega. Niisiis esineb raamatupidamise vormide kombineerimisi.

Kaardilise kopeerimismeetodi „kopeerarvestuse" põhitunnused.

1) Ühtki kirjendit ei tehta kartoteeki ilma samaaegse kopeerimiseta vastavasse žurnaali („kopeerarvestuse" põhitunnus).

2) Rakendatavate registrite montaaž on standarditud.

3) Kopeerimismeetod säästab suurel määral aega ja tööd, mis omakorda võimaldab bilansi igapäevast koostamist.

7. RAAMATUPIDAMISE MEHHANISEERIMINE.

Sotsialistlik majandus esitab raamatupidamisele eriti kõrgeid nõudeid. Raamatupidamine peab andma täpsed andmed, tema kaudu saavutatavad plaani täitmise näitajad peavad olema kõrge kvaliteediga ja need näitajad võivad osutuda väga mitmekesiseks ning rohkearvuliseks. Raamatupidamiselt nõutakse operatiivsust, tähtajalisust ja kiirust. See kõik tingibki arvestusmasinate rakenduse vajalikkust raamatupidamise tehnika rekonstrueerimiseks.

Partei XV kongress nõudis juba 1927. a. Kontrolli Keskkomisjonilt — Tööliste ja Talupoegade Inspektsioonilt (TsKK RKI), et rajades plaanimise ja haldamise ülesannetele vastavat arvestust ja aruandlust, laiendataks ühtlasi „kontori- ja arvestusasjanduse mehhaniseerimise praktikat".

NSVL RKN määrusega 28. augustist 1931. a. loodi ka Nõukogude tootmisbaas arvestusmasinate alal ja praegu toodetakse NSVL-s palju arvestusmasinaid, mis peavad asendama arvestuslikku käsitööd. Peame ka arvestustehnika alal jõudma mitte ainult tehniliselt eesrindlike kapitalistlike maade tasemele, vaid neist ka ette. Meie nõukogude arvestusmasinad peavad oma kolossaalse tootlikkusega asendama paljude arvestustöötajate tööd ja rekonstrueerima kogu meie arvestustehnika. Peanõuded, mis meie esitame Nõukogude Liidus toodetud masinaile, on järgmised: konstruktsiooni täiuslikkus ja vastupidavus, osade vastastikune asendatavus, tehnilise käsitsemise ja kasutamise lihtsus, tootmise hulgaline iseloom ja odavus, konstruktsiooni vastavus arvestuse suhtes esitatavaile nõuetele.

Arvestustöö mehhaniseerimise küsimusel on suur rahvamajanduslik tähtsus.

1. I 1937 andmeil oli arvestustöötajate üldarv 1 617 000 (vt. sm. Molotovi ettekanne ÜK(b)P XVIII kongressil), mis moodustab umbes 17% kogu nõukogude haritlaskonnast.

Töö tehnilise varustuse aste tööstuses (mõnedes tehastes) ja arvestustöö alal väljendub järgmistes hoopis erinevais arvudes [4]: masinaehituse alal on kapitalikulud ühe tootmisprotsessi rakendatud töölise kohta 6000 rbl., kivisöetööstuses 3500 rbl., Gorki autotehases 5100 rbl. jne. Samal ajal on kapitalikulud ühe arvestustöötaja kohta, kui võtta arvesse kontoriseadiste väärtust, 300 rbl., ja kui arvestada ainult arvestusmasinaid, siis võrdub arvestustöötaja töö tehniline varustus 13—14 rbl.

Arvestusmasinate ehitamine peabki seda olukorda muutma.

Nüüdsel ajal rakendatakse kahte liiki arvestusmasinaid: lihtsad arvestusmasinad, nimetatud ka „monoarvestuslikeks" (monostšetnõje), ja keerukad arvestus-analüütilised masinad.

Esimest liiki masinad teevad ainult arvutusi, s. o. kergendavad arvestust. Teist liiki masinad sooritavad arvutuste kõrval ka klassifitseerimistööd, s. o. algdokumentide rühmitamist, nendest teatud andmete väljavõtmist jms.

Esimest liiki masinad jagunevad omakorda summijaiks (mis on kas mittekirjendavad või ainult arvusid kirjendavad, või arvusid ühes tekstiga kirjendavad) ja arvutusmasinaiks.

Summijate hulka kuuluvad meil tuntud „Komptometer", „Dalton", raamatupidamismasin „Add-Elektra". Arvutusmasinate hulka kuuluvad „Monroe" ja „Mercedes-Euklid".

NSVL-s toodetakse sääraseist masinaist peale aritmomeetrite summijaid DCM ja arvutusmasinaid KCM.

Arvestus-analüütilised masinad jagunevd kolme liiki: abimasinad (perforaatorid), sortijad ja tabulatsioonimasinad. NSVL-s toodetakse neid masinaid SAM-i (Nõukogude analüütiliste masinate) nimetuse all. Perforaatorid kannavad algdokumentide andmed üle nõndanimetatud perforatsioonikaartidele, milledesse lüüakse erilised numbreid asendavad augud. Sortijad klassifitseerivad arvestusandmeid vastavate lõigete järgi. Ja viimaks tabulatsioonimasinad arvutavad välja ja trükivad klassifitseeritud andmed.

---

[4] Kõik selle küsimuse käsitlemisel meie poolt toodud andmed on võetud V. A. Ginodmani artiklist „Problemõ mehhanizatsii i avtomatizatsii utšetnogo truda" ajakirjas „Avtomatika i telemehhanika" 1937, nr. 4.

Arvestustehnika arengu edasine tee on veel suurem ratsionaliseerimine, lihtsustamine, kohastamine arvestuse analüütilisuse nõuetega, mehhaniseerimine. Arvestusmasinaid kasutavate ettevõtete ja organisatsioonide hulk on praegu kasvamas. Seda soodustab arvestusjaamade loomine, kust ettevõtted võivad arvestusmasinaid laenata. Komplitseeritud masinail on suur tootlikkus ja nende kasutamine eeldab seepärast nende suurt koormist; arvestusjaamade loomine võimaldabki selle koormise saavutamist. Seepärast on arvestustöö mehhaniseerimise arengu edasised väljavaated seotud nende jaamade võrgu laiendamisega.

Arvestuse mehhaniseerimine võib esineda ainult suurettevõtteis. Meil on arvestusjaamad ainult säärastes organisatsioonides, nagu näiteks Riigipank, Teedeministeerium, Väliskaubanduse Ministeerium jms. Väiksemais organisatsioonides jääb kehtima raamatupidamistöö tavaline viis.

Arvestustöö mehhaniseerimise tulemusena saavutatakse suur edu arvestustöö korralduses. Asjaolu, et arvestustöös on püsivaid, hulgalisi ja ühetaolisi toiminguid, annab võimaluse selle töö varustamiseks mehhaniseeritud võtetega. Sääraseid toiminguid, nagu summimine ja muud aritmeetilised tehted arvestuslikul töötlemisel, kalkuleerimisel jne., sooritatakse arvestusmasinate abil. Kuid selle kõrval hakatakse rakendama ka arvestus-analüütilisi masinaid, mis täidavad peale arvutamise ka rühmitamise ülesandeid. Suurt osa arvestustööst on niiviisi täiesti võimalik ja vajalik mehhaniseerida. Arvestus-analüütiliste masinate tootlikkus ületab näiteks mitmekordselt mehhaniseerimata töö tootlikkuse. Nii näiteks sortimisel viie tunnuse järgi võetakse 6 tunni jooksul läbi mehhaniseerimata tööl 2000 dokumenti, masinate abil aga 20 000 dokumenti. Arvutamisel ja kirjendamisel registrisse saavutatakse sama aja vältel viiekohaliste arvude puhul mehhaniseerimata töös 2200 arvutust, masina abil aga 36 000 arvutust jne.

Nüüdisajal hakatakse välja töötama säärase arvestus-analüütilise masina projekte, mis mitte ainult arvestaks, vaid ka loeks, nimelt fotoelemendi rakendamisel. See sünnib umbes nii: „iga numbri jaoks on eri fotoelement; see isoleeritakse valgusest valguskindla plaadiga, millesse on lõigatud fotoelemendi numbrile vastav number. Plaadil liigub eredalt valgustatud dokument sellele kirjutatud numbritega. Kui dokumendile kirjutatud number ei vasta kaitseplaati lõigatud numbrile, siis saab fotoelement valgelt paberilt reflekteeritud valgust ja toodab elektrienergiat; kui aga paberile kirjutatud number ühtib plaati lõigatud numbriga, fotoelement pimendub, voolu väljatöötamine katkeb

ja sellega lülitub sisse teine elektrikontakt ning käivitab loendaja". NSVL Teaduste Akadeemia telemehhaanika ja automaatika komisjoni brigaad töötas välja „lugeva perforaatori" projekti ja alustas säärase katsemasina ehitamist [5].

Sääraste arvestusmasinate rakendamine võib arusaadavalt efektiivne olla ainult kogu nende võime kasutamisel. See on aga võimalik ainult mitmeid ettevõtteid teenindavate arvestusjaamade loomise puhul.

---

[5] Vt. eespoolmainitud V. A. Ginodmani kirjutist.

VI peatükk.

SOTSIALISTLIKU ETTEVÕTTE ARUANDLUS.

1. ARUANDLUSE OLEMUS JA TÄHTSUS.

Aruanne kujutab endast **plaani täitmise näitajate süsteemi kõigi arvestusliikide andmeil, mis on omavahel orgaaniliselt seotud.** Aruannetest saavad töötajad teada oma töö tulemusi. Juhtivad ja reguleerivad organid ja isikud kontrollivad aruannete andmete alusel ettevõtte, asutise ja organisatsiooni tegevust ja annavad temale edasise suuna. Majandi juhtijad kasutavad oma operatiivses töös aruannete andmeid majandi õige suunamise ja paremate organiseerimisvõimaluste leidmise otstarbel.

ÜK(b)P XVIII kongress ja XVIII üleliiduline konverents pühendasid majanduslikele küsimustele erilist tähelepanu, nõudsid töö parandamist eelarve ja krediidinduse alal, isemajandamise edasist kõvendamist, võitluse tugevdamist ebamajanduslikkusega jne. Ühenduses sellega on sotsialistliku aruandluse organiseerimise küsimustel eriline tähtsus. Ainult õige, täpse ja õigeaegse aruandluse puhul võib tõeliselt kontrollida plaani täitmise käiku, ja mitte ainult kontrollida, vaid ka aktiivselt mõjutada seda nii üksikute ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide kui ka üksikute majandusharude ja kogu rahvamajanduse ulatuses.

Aruanded ja töötajate laiade hulkade juurdetõmbamine nende läbivaatamisele evivad nõukogude korra juures õige suurt poliitilis-kasvatuslikku tähtsust. Võttes osa aruannete läbivaatamisest, võtavad töötajad ühtlasi osa ettevõtte, asutise ja organisatsiooni juhtimisest, mis aitab kaasa poliitilisele kasvatusele. Seepärast on vajalik, et aruanded oleksid laiadele hulkadele jõukohased ja et neid arutataks ettevõtte, asutise ja organisatsiooni tootmisnõupidamistel.

Aruande kiiremaks koostamiseks ja tema suurema konkreetsuse ja tingimuseta õigsuse saavutamiseks on vajalik, et aruandlus oleks

orgaaniliselt seotud arvestusega, vahetult tuleneks sellest, ilma mingisuguste valikutöödeta, mis ise nõuaksid kontrollimist ja viivitaksid aruannete esitamist.

Suur tähtsus on aruande mahu küsimusel. Aruanne koostatakse mitte aruande enese, vaid ta kasutamise pärast. Seetõttu tuleb aruandes esitada selliseid näitajaid, mida, tõeliselt nõutakse plaani täitmise analüüsimisel ja mis annavad materjali majandi edasiseks plaanilis-eks juhtimiseks. Aruannete mahu määramisel tuleb eelkõige lähtuda sellest, kellele esitatakse aruanne. Isemajandamine ja plaan viiakse kuni üksiku tsehhini, kaupluseni jne. Seepärast vajavad neid vahetult juhtivad isikud pidevalt oma ühiku tegevuse kohta kõige detailsemaid ja ulatuslikumaid andmeid. Tehase, suure kaubandusettevõtte, suure sovhoosi jms. direktor vajab aruannet enam kokkusurutud, enam üldistatud andmetega. Kõrgemalseisev organisatsioon peab tegelema aruannetega veel vähemaarvuliste näitajatega tegevuse tähtsamate sektorite kohta.

Üheks vahendiks aruannete lühendamiseks on arvestuse kõikide liikide tõeline ühtsus ja vastastikune seos jooksva arvestuse korras. Arvestuse eri liikide liigne eraldumine viib alati aruande paisumisele, sisu parallelismile selle eri osades ja mõnikord koguni vasturääkivustele andmestikus.

2. ARUANNETE LIIGID. ARUANNETE KOOSTAMINE, LÄBIVAATAMINE JA KINNITAMINE.

Esitamise tähtaegade järgi eristatakse **aastaaruandeid,** mis lõpetavad teatud majandusaasta ning arvestusperioodi, ja **perioodilisi** aruandeid (kuu-, kvartali-, poolaasta- jne.).

Aastaaruanne, mis annab teateid lõppenud aastast, peab esitama purgiva iseloomustuse ettevõtte, asutise või organisatsiooni kogu tegevusest. Ta peab andma ka materjali rahvamajanduslikeks kokkuvõttudeks ning üldistusteks ja plaanimiseks. Perioodilised aruanded peavad olema vähema mahuga.

Edasi tuleb eristada **üldaruandeid,** mis hõlmavad ettevõtte, asutise või organisatsiooni kõiki külgi, ja **osalisi** aruandeid tegevuse üksikute külgede kohta, näit. tootmise ja kokkuostu käigu, minemi ulatuse, töötasufondi kasutamise jms. kohta.

Aastaaruande sisu määratakse sellega, et ta peab andma üld-iseloomustuse majandi seisundist, ta plaani täitmisest, saavutatud tule-

mustest naturaal- ja rahalistes näitajates ning kasumi ja kahjumi suurusest. Seepärast peab aastaaruanne sisaldama järgmised andmed: a) bilanss aruandeperioodi alguseks, b) lõppbilanss, c) kasumi ja kahjumi konto, d) põhinäitajad tema majandusliku tegevuse kohta vastavalt selle iseloomule, e) rida tabeleid, mis iseloomustavad vahendite liikumist ja plaani täitmise põhilisi protsesse, f) seletuskiri, mis selgitab arvulist materjali ja analüüsib majandi tegevust.

Kuu-(üld-)aruande maht on tunduvalt väiksem. Põhimõtteliselt esitatakse iga kuu kuubilanss (mitte inventeeritud) ja mõned põhiandmed plaani täitmise kohta. Need andmed esitatakse „teatisena bilansi juurde".

Kvartaliaruanne on peaaegu ühesugune aastaaruandega. Ei nõuta ainult seletuskirja, ei ole kohuslik inventeeritud bilanss, nõutakse mõnevõrra vähem ettevõtte, asutise ja organisatsiooni tegevust iseloomustavaid tabeleid.

Kasulik on aastaaruannetele lisandada mitmesuguseid graafikuid, tabeleid, mis kergendavad analüüsi läbivaatamist.

Aasta- ja kuuaruandlus on korraldatud NSVL RKN määrusega 29. juulist 1936. a. Vastavalt sellele määrusele „kõik isemajandamise alusel tegutsevad riiklikud ja ühistegelikud majanduslikud organisatsioonid (peavalitsused isemajandamise õigustega, trustid, raudteed, kontorid jms.), ettevõtted ja ehituskäitised on kohustatud koostama kuu ja aasta raamatupidamisaruanded ja bilansid ning need esitama asutistele ja organisatsioonidele, milledele nad alluvad, ja ärakirjas... — rahandusorganitele (NSVL Rahanduse Rahvakomissariaadile, liiduvabariikide rahanduse rahvakomissariaatidele ja kohalikele rahandusorganitele kuuluvuse järgi) ja vastavaile pankadele. Aruannete (aasta-) ärakirjad esitatakse Statistika Keskvalitsusele (SKV) NSVL Riikliku Plaanikomisjoni juures ja tema organitele kuuluvuse järgi".

Raamatupidamisaruannete vormid ja instruktsioonid nende koostamise kohta töötatakse välja vastavate keskasutiste ja ühistegelike keskuste poolt ning need kinnitab NSVL RRK. Samuti määratakse ka aruannete esitamise tähtajad. Tähtajad on järgmised:

a) Kuubilansid esitatakse trustide, laevanduse, ühistegelike ja muude majanduslike organite poolt (nende hulgas ka peavalitsuste poolt, kellel on isemajandamise õigused minetamis- ja varustamisoperatsioonide alal) tähtaegadel, mis määratakse keskasutiste poolt, kuid hiljemalt aruandekuule järgneva kuu 27-ndal päeval, raudteede poolt aga hiljemalt 35-ndal päeval pärast aruandekuu lõppu. Trustidesse või teistesse isemajandavatesse organitesse kuuluvad kui ka

mittekuuluvad ettevõtted esitavad kuubilansid hiljemalt aruandekuule järgneva kuu 20-ndaks päevaks.

Lubatud on kokkukõlastatult Rahandusministeeriumi organitega vabastada majandusorganeid ja ettevõtteid kuubilansi kohuslikust esitamisest, kusjuures on kohuslik kvartalibilanss; samas korras on lubatud bilansside esitamise tähtaega mitte üle 10 päeva pikendada.

b) Aastaaruanded ja -bilansid esitatakse ettevõtete poolt hiljemalt 5. veebruariks, trustide ja teiste majandusorganite poolt — hiljemalt 1. märtsiks, raudteede poolt — hiljemalt 20. märtsiks aruandeaastale järgneval aastal. Kaugete rajoonide kohta tähtaegu mõningal määral pikendatakse.

Seadusega määratud tähtajad on arusaadavalt maksimaalsed ja tuleb püüda selle poole, et aruannete esitamine sünniks lühema ajaga, kui on seaduses ette nähtud. Aruannete esitamine enne tähtaega nende kõrge kvaliteedi puhul on raamatupidamisaparaadi ja ettevõtte enda eduka tegevuse üheks näitajaks.

Asutis, kelle ressooris on antud ettevõte või majandusorgan, peab aruande läbi vaatama ja kinnitama hiljemalt kahe kuu jooksul, arvates selle saabumise päevast. Ühistegelike, näit. tarbijate ühistegevuse algorganisatsioonide kvartali- ja aastaaruanded peavad olema eelnevalt kinnitatud osanike (volinike) koosoleku poolt.

Rahandusorganitel on järgmised õigused: osavõtt raamatupidamise aruannete ning bilansside läbivaatamisest; oma ettepanekute ja märkuste tegemine nende puhul; täiendavate materjalide nõutamine antud ettevõtte või majandusorgani jaoks ettenähtud aruandluse vormide piirides; tutvumine koha peal raamatupidamise kirjenditega ning aruannetega ja vajalike dokumentidega. Dekaadi jooksul bilansi ja aruande kinnitamise protokolli saabumise päevast on Rahandusministeeriumi organitel õigus esitada ettepanekuid vajalike paranduste tegemise kohta bilansis ja aruandes. Ei esita nad selle tähtaja jooksul ettepanekuid, loetakse bilanss ja aruanne kinnitatuks. Kui aruande ja bilansi kinnitanud asutis ei esita dekaadi jooksul vastuväiteid Rahandusministeeriumi organitelt tulnud ettepanekuile, loetakse need ettepanekud vastuvõetuks. Kui aga dekaadi jooksul esitatakse vastuväiteid, milledega Rahandusministeeriumi organid ei nõustu, antakse küsimus lahendamisele NSV Liidu Ministrite Nõukogule, liiduvabariikide ministrite nõukogudele või vastavaile täitevkomiteedele kuuluvuse järgi, kusjuures kuni küsimuse lahendamiseni nende organite poolt loetakse aruanne ja bilanss kinnitatuks ainult rahandusorganite seisukohtadega kokkukõlastatud osas.

Ministeeriumid, muud keskasutised ja ühistegevuskeskused koostavad kinnitatud aastaaruannete ja -bilansside alusel aasta koondaruanded ja -bilansid ja esitavad need hiljemalt 1. maiks aruandeaastale järgneval aastal: NSV Liidu keskasutised NSVL Ministrite Nõukogule ning ärakirjadena NSVL Rahandusministeeriumile, Riigipangale, Riiklikule Plaanikomisjonile ja SKV-le NSVL Riikliku Plaanikomisjoni juures; liiduvabariikide keskasutised — liiduvabariigi ministrite nõukogule ning ärakirjadena liiduvabariigi rahandusministeeriumile ja RPK-le ja Statistika Valitsusele ning Riigipangale.

Bilansi läbivaatamisel ja kinnitamisel peab kõrgemalseisev organisatsioon kõigepealt kontrollima, kuivõrd õigesti on bilanss koostatud ning seega kuivõrd reaalne ta on; nii peab ta veenduma selles, et oli tehtud täielik inventuur ja et selle kõik andmed kajastuvad bilansis; et aruande kõik tabelid, mis iseloomustavad ettevõtte seisundi või tegevuse seda või teist külge, on bilansi andmetega kokkukõlas, jms.

Iga esitatud aastaaruanne võetakse enne ta kinnitamist juhtiva organi keskraamatupidamise poolt raamatupidamislikule kontrollimisele ja selle organi teiste osade poolt aruandva ettevõtte tegevuse kõik küljed üksikasjalisele analüüsimisele. Ettevõtte juhataja ja pearaamatupidaja annavad kõrgemalseisvas organisatsioonis seletust tegevuse kohta aruandeaasta jooksul. Aruande ja bilansi arutamise kohta koostatakse eriline otsus, milles eelkõige konstateeritakse plaani täitmise üksikuid momente, näit. tootmise, finantsilise tegevuse, kapitaalehituste jms. osas, ning samuti ka arvestuse ja aruandluse seisundit. Siis kinnitatakse bilanss parandustega või ilma ja antakse ettevõtte juhatajale konkreetsed juhendid edasiste sammude kohta töö parandamiseks ning arvestuse ja aruandluse korrastamiseks. Otsuses määratakse ka kasumi jaotamise kord (kahjumi olemasolu korral — selle katmise kord).

Pärast bilansi ja aruande kinnitamist toimub lõppbilansi reformimine, ümberkujundamine. See reformimine puudutab kõigepealt kinnitava organi poolt teostatud muudatusi, siis kõiki momente, mis on seoses kasumi jaotamisega.

Esitame näite.

Lõppbilanss (tuhandetes rublades ja kokkusurutult) oli esitatud järgmisel kujul:

Aktiva	Lõppbilanss		Passiva	
Põhivahendid (amortiseerimata osas)		1200	Põhikirjafond	1830
Materjalivarud		620	Tööstuspanka maksmisele kuuluv amortisatsioonifond	115
Valmistooted		240	Kapitaalremondi fond	30
Arveldused		165	Riigipanga laenud	265
Rahalised vahendid		100	Arveldused	130
Maksed RRK kannangute alusel kasumist		280	Töölised ja teenistujad	40
Põhikirjafondi muutumine		130	Kasum	425
Maksed Tööstuspanka amortisatsioonifondi arvel		100		
		2835		2835
Põhivahendite amortiseeritud osa		250	Põhivahendite kulumine	250

Bilansi kinnitamisel on tehtud ettepanek jaotada kasum järgmiselt: a) 125 tuh. rbl. liita põhikirjafondile, b) jääk arvata riigieelarvesse; põhikirjafondi muutmine maha kirjutada põhikirjafondist, amortisatsiooni suurus ja ta jaotus kaheks osaks on tunnistatud õigesti tehtuks.

Säärase otsuse põhjal tuleb teha järgmised kirjendid:

1) Põhikirjafondi vähendamise mahakirjendamiseks:

Deebet — *Põhikirjafond*

Kreedit —*Põhikirjafondi muutumine 130 000*

2) Tööstuspanka maksmisele kuuluva amortisatsioonifondi mahakirjendamiseks:

Deebet — *Tööstuspanka maksmisele kuuluv amortisatsioonifond 115 000*

Kreedit — *Maksed Tööstuspanka 100 000*

(makstud osa kirjutatakse bilansist maha).

Kreedit — *Tööstuspank maksete alal amortisatsioonifondi arvel 15 000*

(maksmata summa).

Viimane summa tuleb viivitamata maksta Tööstuspanka. Seepärast võib Tööstuspanga erikontot ka mitte avada, jättes kreediti-saldo amortisatsioonifondi kontosse.

3) Kasumi jaotus:

Deebet — *Kasum 425 000*

Kreedit — *Põhikirjafond 125 000*

Kreedit — *Maksed RRK kannangute alusel kasumist 300 000*

Pärast seda saadakse järgmine reformitud bilanss (anname ta vastastatult esitatud bilansile):

Aktiva	Bilanss			Bilanss		Passiva
	Enne reformeerimist	Pärast reformeerimist		Enne reformeerimist	Pärast reformeerimist	
Põhivahendid	1200	1200	Põhikirjafond	1830	1825	
Materjalivarud	620	620	Tööstuspank maksete			
Valmistooted	240	240	alal amortisatsiooni-			
Rahalised vahendid	100	100	fondi arvel	—	15	
Arveldused	165	165	Tööstuspanka maksmise-			
Maksed RRK-le	280	—	le kuuluv amortisatsi-			
Põhikirjafondi muutu-			oonifond	115	—	
mine	130	—	Kapitaalremondifond	30	30	
Maksed Tööstuspanka	100	—	Riigipanga laenud	265	265	
			Arveldused	130	130	
			Töölised ja teenistujad	40	40	
			Maksed RRK-le	—	20	
			Kasum	425	—	
	2835	2325		2835	2325	

Kirjendid pärast bilansi kinnitamist tuleb, sõltumata otsuse kuupäevast, arvestada lõppenud aasta viimase kuupäeva all. Reformitud bilanss on järgmise aasta algbilansiks.

3. RAAMATUPIDAMISARUANNETE KOKKUVÕTUD JA NENDE EDASINE KASUTAMINE.

Reguleerivad ja juhtivad organid (trustid, ministeeriumid, ühistegevuskeskused jms.) teevad palju tööd üksikute ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide poolt esitatavate aruannete, eriti aastaaruannete kallal. Nende organite pea- (kesk-) raamatupidamise jaoskonnad raamatupidamist ise üldreeglina vahetult ei teosta. Nad täidavad peamiselt järgmisi ülesandeid:

a) raamatupidamise ühtlase metodoloogia, alluvate ettevõtete bilansikontode nimestiku, aruandluse vormide jms. väljatöötamine (bilansikontode nimestik esitatakse kinnitamiseks Rahandusministeeriumi) ja vastavate juhendite ning käsiraamatute avaldamine;

b) alluvate asutiste ja ettevõtete instrueerimine arvestuse ja aruandluse küsimustes;

c) alluvate asutiste ja organisatsioonide aruannete ja bilansside läbivaatamine ja koondbilansside ning -aruannete koostamine kogu oma ressoori kohta;

d) seaduspärasuse nõuete täitmise, samuti oma juhendite ja ringkirjade täitmise kontroll arvestuse ja aruandluse alal;

e) dokumentaalse revisjoni teostamine alluvais ettevõtteis ja organisatsioonides.

Järelikult aruannete esitamisel alluvate organite poolt peavad keskraamatupidamised teostama nende aruannete analüüsi ja nende kinnitamisel koostama koondbilansid ning -aruanded. Siin ilmnebki raamatupidamise meetodi see külg, mis viib raamatupidamise andmed üksikute ettevõtete piiridest välja ning liidab need rahvamajandusliku arvestuse tervikulise süsteemiga, neid üldistades ja kohaldades rahvamajandusliku plaanimise vajadustele.

Sääraseid kokkuvõttusid tehakse ka enne aruannete esitamist ministeeriumidele ja muudele keskasutistele. Nii näit. üksikud peavalitsused ja keskused koostavad koondbilansse ja -aruandeid tootmistegevuse, kapitaalehituste, varustamise, minetamise, teaduslike asutiste, õppeasutiste jne. alal. Tarbijate ühistegevuse süsteemis võetakse kõik algorganisatsioonide bilansid kokku vastava rajooni tarbijate liidu (raipotrebsojuz) bilanssi, rajoonibilansid võetakse kokku krai- (oblasti-) liidu bilanssidesse ja ainult need viimased tulevad kokkuvõtmisele Keskliidus (Tsentrosojuz).

Koondbilanssidest tuleb kõigepealt välja jätta vastastikku katvad arvlemised nende majandite vahel, millede bilansid võetakse kokku.

Samad nõuded sisemiste arvlemiste väljajätmiseks tuleb loomulikult esitada ka ministeeriumide ja muude keskasutiste koondbilansside suhtes. Kuid siin tuleb välja jätta kõik arvlemised antud ministeeriumi või muu keskasutise piirides, näit. söetööstuse ministeeriumi koondbilansist kõik arvlemised selle tööstusharu ettevõtete vahel, tarbijate ühistute koondbilansis kõik arvlemised tarbijate ühistute piirides jne.

Kõik ettevõtted eraldavad operatiivse arvestuse korras arvlemised oma süsteemi piirides ja märgivad aastabilanssides tavaliselt pärast arvlemise summade kokkuvõttusid „selle hulgas oma süsteemi kuuluvad" ja annavad sääraste sisemiste arvlemiste kogusummad. Nende andmete põhjal peavadki ministeeriumid ja ressoorid tegema vastavad mahaarvamised koondbilansi koostamisel.

Kuid need arvlemised võivad koondbilansis ka mitte tasakaalus-

tuda. See on kõigepealt tingitud sellest, et vastastikku kattuvate summade kirjendid võivad deebitoril ja kreeditoril ajaliselt mitte ühtida — (näit. kreeditoril oli vastav kirjend tehtud aruandeaasta detsembris, deebitoril aga järgneva aasta jaanuaris). Veel võib lahkuminekuid esineda ka seepärast, et need on raamatupidamise aruannete ja bilansside määruse järgi 29. VII 1936 (§ 14) lubatavad. Seal on öeldud: „Kui arvlemiste kontrollimisel selguvad lahkuminekud neis, siis jätab iga pool oma bilanssi need summad, mis tuletuvad jooksvatest raamatupidamiskirjenditest ja millised ta õigeks tunnistab." Nii kujunevad lahkuminekute puhul olukorrad, kus kreeditor kirjendab võla deebitori kontosse, kuid deebitor seda vaieldavat võlga kreeditori kontosse ei kirjenda.

Luua deebitori ja kreeditori kirjendite täielikku identsust nii summade kui aja suhtes on vaevalt võimalik. Seepärast on koondbilanssides vältimatu mittetasakaalustuvate arvlemiste saldo. Et selle saldo erikaal koondbilansi kogusummas on väike, siis pole sel küsimusel erilist tähtsust.

Kuid koondbilansside koostamisel võib kerkida teine oht, mis on palju tõsisem. Asi seisneb selles, et tööstusettevõtted kaupade lähetamisel ostjaile debiteerivad ühte kauba-kontot, nimelt lähetatud kaupade kontot, nii et koondbilansis satuvad vastavad summad kaupade summade hulka. Kuid needsamad kaubad võivad esineda ostja bilansis teelolevate kaupadena ja need summad satuvad samuti kaupade summade hulka. Tekib dubleerimine. Seda võib vältida, kirjendades lähetatud kauba ostja arvlemiskontosse.

Ministeeriumide ja muude keskasutiste ulatuses võetakse kokku mitte ainult bilansid, vaid ka kõik bilansilisad, mis annavad majandusliku tegevuse peanäitajad. Peanäitajate kokkuvõtt nõuab nende eelnevat töötlemist (näit. omakulu, töötootlikkuse jne. indeksite saamine jms.).

Rahvamajanduse bilansi koostamise otstarbel on vältimatu koostada eelnevalt **raamatupidamis**-koondbilanss kõikide sotsialistlike ettevõtete, organisatsioonide ja asutiste kohta. Kuid sel puhul langeb ära see eesmärk, mille kohaselt rühmitatakse kirjed üksikute organite bilanssides, eriti passiva osas. Säärane üldkoondbilanss tuleb ümber rühmitada. Meile näib vältimatuna ja väga kasulikuna selle koondbilansi järgmine struktuur:

Tema aktivas tuleb anda NSVL kõikide ühiskondlike tootmis-, elamu- ning tarbimisfondide struktuur, mis on võrdlemisi kergesti saavutatav ministeeriumide ja muude keskasutiste koondbilansside andmete liitmise teel, kust, nagu eespool mainitud, on välja jäetud kõik

arvlemised vastavate süsteemide piirides. Üldkoondbilansi koostamisel tuleb välja jätta ka kõik arvlemised sotsialistliku sektori piirides.

Passivas tuleb anda NSVL ühiskondliku fondi jaotus rahvamajanduse üksikute harude järgi, märkides ühtlasi väljamaksmisele kuuluvad summad. Vastavalt tuleb ka bilansi aktivasse võtta deebitoride summad.

Bilansi passiva-osa võib anda ka teistes läbilõigetes, näit. fondide jaotusena üksikute majandusrajoonide järgi jne.

Kõik see annaks rikkalikumat materjali sotsialistliku laiendatud taastootmise protsessi analüüsimiseks, aitaks kaasa rahvamajanduslik plaanimise õigeks suunamiseks ning ÜK(b)P XVIII kongressi otsuste täitmiseks, nimelt majanduslike disproportsioonide tekkimise vältimise, plaani täitmise uute reservide avastamise ja korrektiivide tegemise kohta üksikute majandusharude ja rajoonide järgi.

Me rääkisime siin ettevõtete bilansside töötlemisest, mis nõuavad ainult teatud läbitöötamist ja raamatupidamise materjali süstematiseerimist.

Kokkuvõttude näitena, mida ministeeriumide ja muude keskasutiste keskraamatupidamised praegu ei tee, kuid mis on kergesti teostatavad raamatupidamisaparaadi poolt (ja kuuluvad järelikult raamatupidamise funktsioonide hulka), võib tuua rahvatulu arvutamise, milline tulu on tööstuses kindlaksmääratav netotoodangu suurusega.

Netotoodangu suurus arvutatakse SKV-s tsentraliseeritud korras tööstusettevõtete aruannete alusel, kusjuures arvutamise materjaliks on aastaaruande vorm 5 — „tootmiskulud ilma käitise sisekäibeta".

§-s tootmise raamatupidamisest osutasime juba vajalikkusele korraldada analüütilist arvestust nii, et see annaks otseselt andmed tootmiskulude liigitamise kohta. Siis ei tuleks teha mingit väljavõtu-tööd.

Ministeeriumides ja muudes keskasutistes toimuks arvestuse säärase korrastuse puhul ettevõtete aruannete andmete kokkuvõtmine samuti lihtsalt[1]. Siin võib toimuda ka töö rahvatulu osade suhte kindlaksmääramiseks, mis lähevad individuaalseks tarbimiseks ja akumulatsioonifondi. SKV ülesandeks jääks ainult ministeeriumide ja muude keskasutiste aruannete summimine, rahvatulu majandusharuse koostise arvutamine (s. o. selgitamine, mis harudes nimelt ja millises suuruses kujuneb rahvatulu) ja rahvatulu jaotamise edasine analüüs.

Kogu rahvatulu „jaguneb tööliste ja teenistujate, töötavate talupoegade, kooperatiivide ja riigi vahel"[2].

Riigi käsutusse minevaist vahendeist läheb üks osa omakorda töötajate isikliku tarbimise fondi (rahvaharidus, tervishoid jm.) ja ainult ülejäänud osa läheb sotsialistliku tootmise laiendamiseks, riigi kaitsevõime tugevdamiseks ning riiklike üldreservide loomiseks. Väga tähtis on rahvatulu jaotuse arvutamine selles osas, mis läheb isikliku tarbimise fondi. Seltsimees Stalin ütles ÜK(b)P XVI kongressil:

---

[1] Vt. „Narodnõi dohhod SSSR", 1939, lk. 15.

[2] Stalin, Leninismi küsimusi, 11. tr., lk. 405.

„Rahvatulu jaotuse küsimus klasside järgi on põhiküsimuseks tööliste ja talupoegade materiaalse ja kultuurilise olukorra vaatekohalt“ [3].

Ministeeriumide ja muude keskasutiste aruannetes, mis tuginevad ettevõtete, organisatsioonide ja asutiste algaruandlusele, võib anda ka ülalnimetatud andmed, ja sellega oleks kergendatud nende edasist kokkuvõtmist ja süstematiseerimist rahvamajanduse ulatuses.

Kõik see aitaks kaasa kiiremaks ja õigemaks lähenemiseks küsimusele, kuidas peab koostama rahvamajanduse bilansi sotsialistliku laiendatud taastootmise protsessi kõigi külgede ja kõigi ühiskondlike fondide kajastusena.

Säärase koondav-analüütilise töö areng avaldaks suurt mõju nii plaanimise kui ka arvestustöö korraldamisele. Selle kokkuvõtmise puhul selguvad kõik takistused vajalike näitajate saamiseks, mis on tingitud arvestustöö puudustest kohtadel. Sellele järgneks arvestustöö parandamine ja selle suunamine vastavalt majanduse plaanilise juhtimise eesmärkidele.

Säärase koondav-analüütilise töö puhul oleksid ka plaanimise organid omakorda sunnitud lahendama paljusid küsimusi, mis on vajalikud selleks, et õieti käsile võtta kokkuvõttude koostamist ning ühtlasi ka arvestustöö korraldamist kohtadel.

Näitena toome küsimuse sotsialistlike ettevõtete toodangu jagunemisest „A“-rühmaks ja „B“-rühmaks (vt. II peatükk, § 2). Selle küsimuse purgiv lahendus võib tugineda ainult tööstusliku tootmise täpselt kindlaksmääratud klassifikatsioonile ning toodangu kasutamise andmetele. „A“-rühm ise nõuab jaotamist kaheks allrühmaks: tootmisvahendid, mis rakendatakse tootmisvahendite edasiseks tootmiseks (näit. masinaehitustööstuse masinad), ja tootmisvahendid, mis rakendatakse tarbimisvahendite edasiseks tootmiseks (näit. toiduainetetööstuse masinad).

Koondav-analüütiline töö sunniks, ütleme veel kord, püstitama kõiki säraseid küsimusi kogu nende teravuses, mis mõjutaks nii esmast raamatupidamist kui ka plaanimist.

Kuid kokkuvõtud ja rühmitamised nõuavad nende metodoloogia hoolsat väljatöötamist.

V. I. Lenin kirjutas põllumajandusloenduste kohta: „... meieaegsete põllumajandusloenduste materjalide rühmitamise küsimus ei ole sugugi nii kitsalt tehniline, kitsalt erialane küsimus, nagu see võib esimesel pilgul paista. Sellele materjalile on iseloomulik andmete väga suur rikkus ja täielikkus iga üksiku majandi kohta. Kuid oskamatu, läbimõtlematu, rutiinliku kokkuvõtmise ja rühmitamise tõttu see rikkalikem materjal kaob täiesti, läheb raisku, muutub värvituks ja täiesti kõlbmatuks põllumajanduse evolutsiooni seaduste uurimiseks“ [4].

---

[3] Stalin, Leninismi küsimusi, 10. tr., lk. 380.

[4] Lenin, Teosed, XVII k., lk. 611.

Need V. I. Lenini sõnad kehtivad täiel määral ka selle aruandlusmaterjali kokkuvõttude ja rühmituste kohta, mida annavad raamatupidamisaparaadid esmase raamatupidamise andmete alusel.

Bilansse ja aruandeid kasutatakse nii üksikute harude kui ka üksikute ettevõtete finantseerimise ja krediteerimise küsimuste lahendamisel.

Riigipank koostab ja peab kuu- ja kvartaliaruannete alusel iga ettevõtte kohta (neis oma kontorites ja osakondades, kus antud ettevõtet krediidistatakse ja kus temal on arvelduskonto) erilist **majanduslike ja finantsnäitajate passi.**

See pass sisaldab kaheksa punkti:

1) andmed kuu- ja kvartalibilansside esitamise kohta (iga bilansi kohta esitamise tähtaja ning bilansi kohta tehtud analüüsi märkimisega);

2) andmed kapitaalremondi amortisatsiooni-kannangute maksetest erikontosse Riigipanka;

3) majandusliku tegevuse näitajad summades ja plaani täitmise %-des (näit. brutotoodang, turutoodang, selle hulgas eraldi massiartiklite toodang utiiljaoskondades, realiseerimisplaani täitmine plaani- ja väljalaskehindadega, töötasufondi kasutamine jms.);

4) oma käibevahendite normatiivide liikumine;

5) andmed pangakrediitide tagamisest (tuhandetes rublades) ja selle võrdlus faktilise võlgnevusega pangale;

6) bilansinäitajad rühmitatult aktivas ja passivas vastavalt pangas kehtivale bilansikirjete rühmitusele, ja nimelt aktivas: A) käibes mitteolevad aktivad ja vahendite immobiliseerimine, B) normeeritavad aktivad, C) muud aktivad; passivas: A) omavahendid ja püsivad passivad, B) normitavate aktivate katmise allikad ja C) muud passivad;

7) andmed kontrollimise ja uurimise kohta ja nimelt, mida kontrolliti ja milliseid vahendeid on selle tulemusel tarvitatud või näidatud;

8) andmed krediidi-sanktsioonide rakendamisest sanktsiooni aja, põhjuste ja iseloomu märkimisega.

Eelkäsiteldust nähtub aruandluse väga suur tähtsus. Seepärast on vaja võidelda selle eest, et aruanded oleksid õiged, metodoloogiliselt põhjendatud, õigeaegselt esitatavad ning ühtlasi lihtsad ja arusaadavad. Aruannete iga moonutamine, iga „prügi silma ajamine" on rahvavaenlastele kaasaaitamine ja sellele peab halastamatult lõpu tegema.

Raamatupidamise alal töötajail lasub raske, kuid ühtlasi ka tänuväärt ülesanne — „. . . muuta kuivad, surnud, bürokraatlikud aruanded elavaiks — nii eemaletõukavaiks kui juurdetõmbavaiks — näiteiks" [5].

Seda tööd tuleb täita auga ning meie armsa kodumaa kasuks.

---

[5] Lenin, Teosed, XXII k., lk. 456.

VII peatükk.

RAAMATUPIDAMISE JA TEMA APARAADI ORGANISEERIMISE ALUSED.

1. RAAMATUPIDAMISE ORGANISEERIMINE.

Sotsialistlikus majanduses on suur tähtsus organisatsioonilistel küsimustel, s. o. töö ja juhtimise organiseerimise ja nende kõrgemale astmele tõstmise küsimustel. V. I. Lenin, käsitelles oma töös „Nõukogude võimu järjekordsed ülesanded" töötootlikkuse tõstmist, kirjutas: „Igas sotsialistlikus revolutsioonis kerkib peale seda, kui on lahendatud proletariaadi poolt võimu vallutamise ülesanne, ja sel määral, kuidas laheneb pea- ja põhijoontes ülesanne: eksproprieerida ekspropriaatorid, — vältimatult esiplaanile kapitalismist kõrgema ühiskondliku korra loomise põhiülesanne, nimelt: töötootlikkuse tõstmine ja sellega seoses (ja selle jaoks) töö kõrgem organiseerimine" [1].

Partei ja nõukogude võim pühendavad erilist tähelepanu organisatsioonilistele küsimustele. Partei XVII kongress andis organisatsioonilistes küsimustes rea põhjapanevaid direktiive. Neist direktiividest peabki lähtuma organisatsiooniline töö. Selleks on nõutav konkreetne, aga mitte abstraktne juhtimine, otsuste operatiivsus, nende otsuste rajamine asja kõikide detailidega ja selle tehnilise küljega üksikasjalisele tutvumisele ja täielikule tundmisele; on nõutav juhtide vastutuse kindlaksmääramine, vastutusetuse ja nivelleerimise (uravnilovka) hävitamine, painduva aparaadi loomine, alatine tegevuse ja korralduste täitmise kontroll jms.

Partei XVIII kongress nõuab kaadrite õiget selekteerimist, ranget töödistsipliini, kõrget töötootlikkust jne. Kolmandal viisaastakul näit. oli töötootlikkuse tõus tööstuses kindlaks määratud 65% suuruses.

Need direktiivid peavad olema mõõduandvad ka raamatupidamise ja tema aparaadi organiseerimise alal.

---

[1] Lenin, Teosed, XXII k., lk. 453.

Millised põhieeldused on raamatupidamise ratsionaalsel organiseerimisel?

Raamatupidamine toimub vahetult teatud paikades — ettevõttes, asutises või organisatsioonis. Seepärast töö kõikide üksikasjade ja tema tehnika täielik tundmine selles paigas on esimene nõue raamatupidamise õigeks korraldamiseks. On vaja tunda selle paiga struktuuri, tema majandusplaani, tema üksikosade vastastikuseid suhteid, tööstusettevõtteis — tootmise tehnoloogilist protsessi jms.

Kuid raamatupidamine üksikuis paikades on vaid ühtsa sotsialistliku majanduse ühtsa arvestussüsteemi osa. Seepärast õigesti organiseeritud raamatupidamine peab olema ehitatud nii, et see vastaks tema seisundile rahvamajandusliku arvestuse ühe liigina. Siin on nõutav näit. tema vastastikune kokkukõlastamine arvestuse teiste liikidega, tema andmete kokkuvõtmise vajaduste arvestamine jms. Edasi, organiseerides raamatupidamist üksikus ettevõttes, asutises või organisatsioonis, on vaja silmas pidada seda näitajate kogumit, mida see raamatupidamine peab andma nii vahetuile juhtidele kui ka kõrgemalseisvaile organitele. Raamatupidamise organiseerimisel on vaja lähtuda nii seaduste ja vastava ressoori kohta kehtestatud eeskirjade üldistest direktiividest kui ka ettevõtete antud liigi kohta väljatöötatud instruktsioonide nõuetest.

Raamatupidamisaparaadi struktuur ise peab tagama stahhaanovlike töömeetodite rakendamise võimalust, vastutust tehtava töö eest ning tööülesannete täitmise pidevat kontrolli.

Kogu raamatupidamistöö peab toimuma valjult teostatava **raamatupidamistööde plaani** kohaselt.

See plaan koosneb kahest põhiosast:

1) kogu raamatupidamisaparaadi **üldplaan,** mis kehtestatakse tavaliselt aastaks ja mis määrab raamatupidamise organiseerimise ja teostamise üldpõhimõtted;

2) raamatupidamisaparaadi iga üksiku osa (veel parem: iga üksiku töötaja) jooksva töö **individuaalplaanid.**

Need viimased plaanid peavad hõlmama mitte aastaperioodi, vaid palju lühemat ajavahemikku.

Üldplaani peavad kuuluma järgmised momendid:

a) dokumentimise ja dokumendiringe korra väljatöötamine; dokumentide säilitamise (arhiivi) korra, samuti arhiividokumentide kasutamise korra (vajalike andmete nõutamise, revisjonide jms. puhul) määramine;

b) jooksva raamatupidamise kontode kava ehk bilansi nomenklatuuri ning kontode tüüpilise korrespondeerimise väljatöötamine;

c) raamatupidamislike suhtlemiste süsteemi väljatöötamine majandi keskuse (juhatuse) ja tema osakondade (filiaalide) või tema tegevuse üksikute harude vahel;

d) raamatupidamise vormi valik;

e) aruannete koostamise ja esitamise tähtaegade ja korra määramine.

Dokumentatsiooni ja dokumendiringe korrastus on suurel määral tingitud ettevõtte organisatsioonilisest struktuurist. Dokumentatsioon on vaja korraldada nii, et see oleks täpne ja õige ning et dokumentide saabumine raamatupidamisse oleks õigeaegne. Dokumentatsiooni kord toimingute kohta ja dokumendiringe kord fikseeritakse vastavas juhendis, mille täitmine on kohustuslik ettevõtte või majandusorgani kõikidele osadele.

Suur tähtsus on arhiivi õigel organiseerimisel. Kõiki raamatupidamise raamatuid ja neid asendavaid kaarte ja lehti, milledel pole arvlemiste või materiaalsete varade suhtes aruandelist tähtsust, peab kehtivate reeglite kohaselt säilitama 3 aastat. Mõned dokumendid, nagu eelarved, avansiaruanded aruandeliste summade kohta üle 1000 rubla, dokumendid arvlemiste kohta teiste asutiste ja pankadega, säilitatakse 5 aastat, muud välisdokumendid 3 aastat ning ainult sisedokumendid, näit. dokumendid väärtuste majandi piirides liikumise kohta — 2 aastat.

Dokumentide säilitamist võib korraldada nende arhiivi andmise kronoloogilises järjekorras. Kuid see korrastus teeks väga raskeks nende edasise leidmise vajalike andmete saamiseks, revisjoni otstarbel jms. Seepärast on parem korraldada säilitamine dokumentide liikide järgi ja veel parem — bilansi-kontode järgi, millede juurde antud dokumendid kuuluvad.

Kõik dokumendid tuleb säilitada eri kaustikuis kokkuõmmeldult; kaustikule kirjutatakse peale dokumentide liik ja aeg, mille vältel dokumente antud kaustikusse õmmeldi.

Ühtki dokumenti ei tohi arhiivist välja anda, asendamata seda saaja allkirjaga varustatud vahelehega. Möödunud aastate arhiividokumente tohib välja anda ainult terve kaustikuna.

Säilitamise tähtaja möödudes kõrvaldatakse dokumendid arhiivist erilise formaalsuseta ning nõutamata selleks erilubasid.

Arhiivi õige korrastus on eriti tähtis dokumentaalse revisjoni ja ettevõtte tegevuse kontrolli teostamisel.

Jooksva raamatupidamise kontode kava määratakse ülevalt — vastava ministeeriumi või muu keskasutise poolt. Kuid see ei vabasta antud ettevõtte raamatupidamist oma kava koostamisest, mis peab olema ehitatud kokkukõlas ülevalt ettekirjutatud kavaga, kuid näeb ette ainult antud majandile vajalikke kontosid. Jooksva raamatupidamise kontode säärases kavas toimub šifrimine, s. o. nii igale põhikontole kui ka igale allkontole antakse kindel šifr (number).

Nüüd siirdume keskuse raamatupidamise suhete määramisele filiaalidega või majandi tegevuse üksikute harudega.

Ettevõtteis, mille koosseisu kuuluvad enam-vähem suured osad, võib rakendada **raamatupidamise detsentraliseerimise** põhimõtet, nimelt neile osadele antakse oma bilansi koostamise õigus („iseseisva bilansiga filiaalid").

Raamatupidamise detsentraliseerimisel annab keskus kohtadele ainult bilansi-kontode nimestiku ja vajalikud seletused kontode korrespondeeringu kohta, ühtlasi ka perioodiliste (kuu-, kvartali-) ja aastaaruannete vormid ja tähtajad. Kontode ühtlane nimestik on vajalik nii raamatupidamise ühtluse huvides, mis annab rohkem võimalusi tema õigeks organiseerimiseks, kui ka kontrolli ja aruannete andmete kokkuvõtmise kergendamiseks.

Kuid keskuse ja tema osakondade (filiaalide) raamatupidamise suhted võivad olla rajatud **raamatupidamise tsentraliseerimise** põhimõttele. Raamatupidamise tsentraliseerimise puhul töödeldakse ettevõtte kogu raamatupidamismaterjal lõplikult ainult keskuses. Kohtadel toimub ainult abiraamatupidamine; viimase andmed saabuvad keskusse, kus need töödeldakse kogu ettevõtte ühise bilansi saamiseks.

Ühe või teise vormi valikul tuleb kõigepealt silmas pidada, et raamatupidamise tsentralisatsioon on võimalik ainult sel juhul, kui keskusel on tugev ja täiesti ettevalmistatud raamatupidamisaparaat. Kuni keskusel pole jõude ega eeldusi kohtadelt saabuva kogu tohutu arvestusmaterjali õigeaegseks ja korralikuks töötlemiseks, võib tsentraliseerimise kehtestamine tekitada vaid kaost ning korralagedust nii keskuse kui ka osakondade töös.

Peale selle ei võimalda tsentraliseeritud raamatupidamine ettevõtte üksikute osade tegevuse ja selle tulemuste täielikku selgitamist. Suure ettevõtte igal üksikul osal, mis kujutab enesest omaette majandusterviku, peab kahtlemata olema oma täielik bilanss, mis näitaks tema seisundit ja tegevust.

Isemajandamise teostamine ettevõtte juhtimise põhimeetodina sotsialistliku ülesehitustöö praegusel astmel nõuab, et detsentraliseerimise

põhimõtte rakendamist kõikide vahenditega laiendataks; seepärast tuleb anda üksikuile tsehhidele, kauplustele ja osakondadele täieliku raamatupidamise ja oma bilansi koostamise õigus.

Kuid tuleb silmas pidada, et raamatupidamise detsentraliseerimise teostamine ei ole esiteks alati võimalik, sest see nõuab igas filiaalis kaunis suure raamatupidamisaparaadi loomist, mis võib liigselt tõsta raamatupidamise kulusid ja osutuda filiaalile mittejõukohaseks. Teiseks vähendab raamatupidamise detsentraliseerimine masinate koormise vähenemise tõttu arvestusmasinate rakendamise võimalusi. Seepärast rakendatakse mõnel pool **kombineerimise põhimõtet** ja nimelt tsentraliseeritakse sel juhul andmete töötlemine majandi kõikide toimingute kohta, kuid raamatupidamist teostatakse nii, et kujunevad eri bilansid üksikute majanduspunktide või ettevõtte tegevuse üksikute harude kohta.

III peatükis §-s 9 näitasime keskuse ja iseseisva bilansiga osakonna vaheliste arvlemiste korda nii temale antud vahendite kui ka jooksvate toimingute alal, samuti koondbilansi koostamise korda. Nüüd jätkame veidi selle küsimuse käsitlemist.

Iseseisva bilansiga osakonna aastabilansi ja -aruande kinnitamisel keskuse poolt ei saa osakonnale tema kasumit jätta, ja nimelt järgmistel kaalutlustel:

esiteks, keskus peab koondama oma bilanssi kogu kasumi selle edasiseks jaotamiseks;

teiseks, kasumi jätmine osakonda suurendaks tema vahendeid üle plaanis ettenähtud määra.

Seepärast bilansi ning aruande kinnitamisel koostatakse osakonnas lausend:

Deebet — *Kahjumid ja kasumid*
Kreedit — *Tasumisele kuuluvad arvlemised (keskusega)*

ja keskuses koostatakse vastupidine lausend:

Deebet — *Tasumisele kuuluvad arvlemised (osakonnaga)*
Kreedit — *Kahjumid ja kasumid*

ja osakond kohustub kasumisumma keskusele siirma. Siirmisel (näiteks arvelduskonto kaudu) on lausendid järgmised:

osakonnas:

Deebet — *Tasumisele kuuluvad arvlemised*
Kreedit — *Arvelduskonto Riigipangas*

juhatuses:

Deebet — *Arvelduskonto Riigipangas*
Kreedit — *Tasumisele kuuluvad arvlemised*

Isemajandamise teostamise kontrolliks ja osakondade rentaabluse õigeks kindlaksmääramiseks on vaja vastastikusel teenindamisel keskuse ja osakonna vahel kummagi kulude katteks teatud lisandeid teha. Näit. keskus ostab kaupu ja annab need üle oma osakondadele. Sel juhul on vajalik omistada osa ostu- ja säilituskulusid vastavaile osakondadele.

Seda võib teha mitmel viisil. Näit. peetakse sisemiste kaubaoperatsioonide erikontot, s. o. oma olemuselt õieti kaupade realiseerimise kontot, ettevõtte iseseisva bilansiga osakondadele ja kauplustele.

Esitame näite. Keskus saadab oma kauplusele, millel on iseseisev bilanss, kaupu faktuuriväärtuses 20 000 rbl. Jaehinnalisandiks neile kaupadele on määratud 10%. Neist 2% arvestab keskus endale.

Keskuse lausendid on järgmised:

1) Deebet — *Tasumisele kuuluvad arvlemised*
Kreedit — *Sisemised kaubaoperatsioonid 20 400*
(faktuuriväärtus pluss 2% hinnalisandit)

2) Deebet — *Sisemised kaubaoperatsioonid*
Kreedit — *Kaubad laos 20 000*
(kaupade mahakirjendus faktuuriväärtuses)

Sisemiste kaubaoperatsioonide kontosse jääb kreediti-saldo 400, mis siirdakse aasta lõpul kahjumite ja kasumite kontosse.

Osakonnas (kaupluses) on lausendid järgmised:

1) Deebet — *Kaupade saamine ja hindamine*
Kreedit — *Tasumisele kuuluvad arvlemised 20 400*

2) Deebet — *Kaupade saamine ja hindamine*
Kreedit — *Kaupade hinnalisandid 1 600*
(hinnalisand ülejäänud 8% ulatuses)

ja edasi kaupade siirmine kaupade kontosse saamise ja hindamise kontost.

See viis ei ole täiesti õige. Kui kõik kaubad on müüdud, siis on kasum sisemiste kaubaoperatsioonide konto järgi õige. Kui aga kaupu pole veel müüdud, siis on see kasum tuletatud enneaegselt. Palju õigem on kauplusele üle anda terve hinnalisand ja võtta iga kuu plaani korras teatud % filiaalide teenindamisega seoses olevate kulude katteks. Selleks debiteeritakse keskuses iga kuu tasumisele kuuluvate arvlemiste kontot ja krediteeritakse ettevõtte sisemiste kannangute erikontot. Osakond peab vastavalt debiteerima samasugust ettevõtte sisemiste kannangute kontot ja krediteerima tasumisele kuuluvate (keskusega) arvlemiste kontot.

Mõnedel iseseisva bilansiga osakondadel võib olla oma arveldus-

konto ja mõnedele avatakse Riigipangas vahetu krediit. Teistel osakondadel ei ole Riigipangas iseseisvat arvelduskontot ja nad toimetavad kõiki operatsioone juhatuse arvelduskonto kaudu. Viimasel juhul on tasumisele kuuluvate arvlemiste kontol palju rohkem kirjendeid kui esimesel juhul. Suurtes ettevõtetes, organisatsioonides ja asutistes, kus on rohkearvuliselt iseseisva bilansiga osakondi, osutub vastastikuste arvestussuhete kujundamise küsimus kõikide nende osakondade vahel väga keerukaks. Kui iga säärane osakond avaks kontosid igale teisele sama organisatsiooni osakonnale, raskendaks see kirjendite vastastikuse kontrolli teostamist. Kui kõik need osakonnad teostavad oma arvlemisi keskuse kaudu, ei suuda keskus toime tulla terve selle käivete paljusega, mida temal tuleks sel juhul reguleerida.

Asutise tüüpilisemaks näiteks, millel on suur hulk püsivate vastastikuste suhetega osakondi (filiaale), on NSVL Riigipank. Ostjate ja hankijate vaheliste arvlemiste õiendamise korras, kes asuvad eri rajoonides ja kellel on, nagu teame, oma arvelduskontod asukoha järgi, peab üks filiaal, nimetame teda filiaaliks „A", andma pidevalt ülesandeid teisele filiaalile, nimetame teda filiaaliks „B", summade kandmiseks pangaklientide kontosse või siirmiseks neist kontodest. Filiaalide kõikide sääraste arvlemiste väljendamiseks peetakse kõigepealt kaht kontot: filiaalidevaheliste algkäivete konto ja filiaalidevaheliste lõppavkäivete konto. Filiaalidevahelised käibed märgitakse vene keeles lühidalt „MFO" (mežfilialnõje oborotõ). Esimest kontot peab see filiaal („A"), kes annab teisele filiaalile käsundi vastu võtta või välja anda antud summa. Teist kontot peab teine filiaal („B"), kes täidab temale antud ülesande. Igas filiaalis on arusaadavalt mõlemad kontod, kuna ühel juhul filiaal annab ülesande ja teisel juhul täidab selle. Pideva kontrolli võimaldamiseks antakse igale filiaalile kindel neljakohane number. Kirjendid esitame järgmise näitena.

Riigipanga Moskva osakond (filiaal „A") saab oma kliendi (ütleme mõne Moskva tehase) käsundi siirda viimase arvelduskontost 25 000 rbl. Magnitogorski linna kreeditori nõude kustutamiseks, kellel on arvelduskonto Riigipanga Magnitogorski osakonnas (filiaal „B").

Magnitogorski osakond täidab selle ülesande ja teatab sellest Moskva osakonnale.

Lausendid filiaalis „A", s. o. Moskva osakonnas, on järgmised:

Deebet — *Arvelduskontod (vastav klient)*
Kreedit — *Filiaalidevahelised algkäibed (filiaal „B")*

Lausendid filiaalis „B", s. o. Magnitogorski osakonnas, on järgmised:

Deebet — *Filiaalidevahelised lõppavkäibed (filiaal „A")*
Kreedit — *Arvelduskontod (vastav klient)*

Üheaegselt aviisi saatmisega filiaalile „B" saadab filiaal „A" käsundi täitmise kontrolliks temale kaardi „Aviisi vastuvõtmise kinnitus", mille filiaal „B" peab tagastama filiaalile „A". Aviisi ärakiri säilitatakse eri kartoteegis kuni kontrollkaardi tagastumiseni filiaali „B" kinnitusega. On kontrollkaart tagastatud, kinnitatakse see aviisi ärakirja külge ja viimane paigutatakse ümber kartoteegi paremale poolele. Niiviisi on filiaalil „A" alati andmed nõndanimetatud „kviteerimata"

filiaalidevaheliste algkäivete kindlakstegemiseks; siit saab ta (kinnituskaardi tagastamise tähtaja täitumisel) signaalid ebakorrapärasustest (näit. võib ette tulla aviisi mittekättesaamine, selle saatmine valekohta jms.) ja peab samme astuma asja selgitamiseks.

Filiaalidevaheliste käivete tsentraliseeritud kontrolli teostab Riigipanga juhatuse juures asuv mehhaniseeritud arvestuse vabrik, mis on Riigipanga keskraamatupidamise organ. Vabrik saab filiaalidelt „A" aviiside ärakirjad filiaalidevaheliste käivete alal ja koostab nende alusel arvestus-analüütiliste masinate abil nõndanimetatud „tabulagrammi", s. o. arvestustabeli, kus filiaali „A" kohta on andmed kõikidest tema poolt antud käsunditest ja filiaali „B" kohta andmed kõikidest temale esitatud käsunditest.

Filiaal „B", saades vabrikult tabulagrammi ja leides sealt need summad, mis on kirjendatud filiaalidevaheliste lõppavkäivete kontosse, siirab need juhatuse kontosse lausendiga:

Deebet — *Juhatus filiaalidevaheliste lõppavkäivete alal*
Kreedit — *Filiaalidevahelised lõppavkäibed*

Filiaalidevaheliste lõppavkäivete konto filiaalis „B" on seega ajutine vahekonto, mis suletakse peale käsundi kviteerimist summade siirmisega juhatuse kontosse filiaalidevaheliste lõppavkäivete alal (osakonnad teevad seda kontorite kaudu ja juba kontorid siiravad need summad juhatuse kontosse).

Siit järeldub, et Riigipanga koondbilansis kujunevad kaks vastastikku tasakaalustuvat ning seega kustutamisele tulevat summat: aktivas — juhatuse konto filiaalidevaheliste lõppavkäivete alal ja passivas — filiaalidevaheliste algkäivete konto. Nii on asi kreediti algkäivete puhul. Deebeti algkäivete puhul, mis esinevad palju harvemini, on summade kujunemine bilansis vastupidine, s. o. aktivas on filiaalidevahelised algkäibed ja passivas konto filiaalidevaheliste lõppavkäivete alal.

Filiaalis „B" veel noteerimata, kuid tabulagrammis leiduvad summad siirdakse juhatuse andmeil kviteerimata summade ajutisse kontosse.

Tegevusaasta filiaalidevaheliste käivete lõpetamine, s. o. täielik tasakaalustumine, peab jätkuma ka järgmise aasta alguses. Et möödunud aasta lõppevaid kviteeringuid mitte segi ajada uue tegevusaasta kirjenditega, nimetatakse filiaalidevaheliste käivete kontod 31. detsembril vastavat lausendit koostamata ümber: 1) filiaalidevaheliste algkäivete konto — möödunud aasta filiaalidevaheliste algkäivete kontoks; 2) filiaalidevaheliste lõppavkäivete konto — möödunud aasta filiaalidevaheliste lõppavkäivete kontoks; 3) juhatuse konto filiaalidevaheliste lõppavkäivete alal — juhatuse kontoks möödunud aasta filiaalidevaheliste lõppavkäivete alal. Peale kõikide käivete reguleerimist lõpetatakse möödunud aasta filiaalidevaheliste lõppavkäivete konto (filiaalides „B") ja ülejäänud kaks kontot pärast andmete siirmist juhatusele lõpetatakse samuti viimase keskraamatupidamises, ja nimelt möödunud aasta filiaalidevaheliste algkäivete konto lõpetatakse deebeti järgi ja konto möödunud aasta filiaalidevaheliste lõppavkäivete alal kreediti järgi.

Seda arvestussüsteemi nimetatakse „MFO" (filiaalidevaheliste käivete) süsteemiks. Temale on iseloomulik, et nõndanimetatud „kviteering", s. o. kirjendite vastastikune kokkukõlastamine, toimub detsentraliseeritult, mehhaniseeritud arvestuse vabriku tabulagrammide abil. Iga filiaal võib ja peab ise kontrollima oma vastastikuseid arvlemisi kõikide teiste filiaalidega, milledega temal on suhteid. See kontroll toimub pidevalt, kuna andmete saatmise tähtajad vabri-

kule on täpselt kindlaks määratud. Peale selle on sellele süsteemile iseloomulik, et kirjendite kontroll vastastikuste arvlemiste alal on tsentraliseeritud selle kaudu, et tabulagrammidest saadakse andmed filiaalidevaheliste algkäivete ning juhatuse kontosse siirdud filiaalidevaheliste lõppavkäivete kohta. See annab juhatusele täieliku võimaluse vastastikuste arvlemiste pidevaks kontrolliks kõigepealt nende aritmeetilise tasakaalustamise mõttes. Kuid ühtlasi on juhatusel võimalik kontrollida, kas mõnes filiaalis ei esine kuritarvitusi näit. lõpetamise venitamise mõttes jms.

See süsteem kehtib Riigipangas alates 1. aprillist 1933 ja tunnistatakse Riigipanga töötajate poolt otstarbekaks.

Sellelaadiline vastastikuste arvlemiste arvestussüsteem on arusaadavalt võimalik ainult seetõttu, et Riigipanga juures asub mehhaniseeritud arvestuse vabrik.

Filiaalide raamatupidamise tsentraliseerimisel kujunevad nende suhted keskusega raamatupidamise alal järgmiselt.

Kõik dokumendid filiaalide toimingute kohta või nende ärakirjad saadetakse filiaalide poolt iga päev või muudel keskuse poolt määratavail tähtaegadel keskusele — laialikandmiseks vastavaisse kontodesse. Kõige väiksema iseseisvusega filiaalid saadavad algdokumendid keskusele ilma neid eelnevalt töötlemata. Enamasti töödeldakse algdokumendid eelnevalt filiaalides; keskusele esitatakse kassa päevaaruanded kõikide väljamineku ja sissetuleku kassaorderite ja vastavate tõestavate dokumentide lisandamisega ja (kaubandusorganisatsioonides) samuti kaupade päevaaruanded vastuvõtmise aktide, saadetud kaupade kaaskirjade ja muude tõestavate dokumentide lisandamisega.

Rahalised vahendid, mida keskus annab filiaalidele neile ülesandeks tehtud operatsioonide (kaupade soetamine ja kättetoimetamine, mitmesuguste kulude tasumine jms.) teostamiseks, arvestatakse aruandeliste summade kontos.

Iga liiki väärtused, mis asuvad osalise raamatupidamisega filiaalides, arvestatakse keskuses vastavais materiaalkontodes ühes keskuses asuvate sama liiki väärtustega. Sel puhul avatakse keskuses ainult nende väärtuste kollektiivsed allkontod, kuna vastavaid üksikkontosid peetakse filiaalides enestes. Nii avatakse keskuses näit. jaekauplustes olevate **kaupade** kollektiivkonto, kuna arvestust sortide järgi (ja nimelt mitte ainult koguslikku, vaid ka koguslik-summalist arvestust) peetakse filiaalides.

Osalise arvepidamisega filiaalide tulude ja kulude arvestus koondub täielikult keskusesse. Mingisuguseid tulemuskontosid filiaalides ei peeta. Keskuses aga avatakse filiaalide tulemuste allkontod tulude ja kulude iga liigi kohta, näit. kaubamüügi konto jaekauplustes jms. Iseseisva bilansita filiaalide rentaablust kontode süsteemi korras ei sel-

gitata: sääraste filiaalide tegevuse puhas tulemus määratakse väljavõtmise teel keskorgani tulemuskontodest.

Siirdume nüüd tagasi raamatupidamise plaani juurde. Järgmine moment selles plaanis on raamatupidamise vormi valik. Bilansilise raamatupidamise vormide käsitlemisel (vt. V peatükk) oli juttu sellest, et raamatupidamistöö mitmesugustes paikades rakendatakse sageli vormide kombineeringuid. Näit. mõnede operatsioonide alal rakendatakse kopeerarvestust, teiste alal tavalist kirjendamist, mõnikord koguni kirjendamist raamatuisse. Seepärast enne teatava vormi rakendamisele võtmist raamatupidamistöö antud paigas tuleb see küsimus läbi töötada, võttes aluseks raamatupidamise eritingimused antud majandis.

Siin peab lähtuma sellest, kuivõrd üks või teine vorm on antud operatsioonide arvestuseks otstarbekas, kuivõrd ta raamatupidamistööd kergendaks ning võimaldaks selles töös stahhaanovlike meetodite rakendamist; peab lähtuma ka materiaalsetest võimalustest (näit. kopeerarvestus nõuab vastavaid seadiseid jms.).

Edasi, plaanis peavad olema kindlaks määratud aruannete esitamise tähtajad ja kord. Aruannete esitamise äärmised tähtajad määratakse kas valitsuse määrustega või vastava keskasutise juhendite ja instruktsioonidega. Kuid iga üksik ettevõte peab välja töötama aruande koostamise korra, tähtajad selle töö lõpuleviimiseks ja need vahendid, mis peavad tagama aruande õigeaegsust ja kõrget kvaliteeti. On selge, et selle plaani koostamisel tuleb taotella kehtivate tähtaegade lühendamist.

Seni rääkisime raamatupidamistöö üldplaanist. Peale selle on edukuse huvides vajalikud perioodiliselt koostatavad individuaalsed tööplaanid raamatupidamisaparaadi iga üksiku alljaotuse ning koguni iga üksiku raamatupidamistöötaja kohta. Kõige otstarbekam on nende plaanide koostamine igakuiselt raamatupidamistöötajate tootmisnõupidamistel operatsioonide-osakondade juhtide osavõtul. Nende plaanide ümber peabki antud raamatupidamisaparaadis kõige enam arenema sotsialistlik töövõistlus. Samadel tootmisnõupidamistel peab välja töötama ka raamatupidamistöö stahhaanovlikke meetodeid, mis tagaksid raamatupidamise ja aruandluse kõrget kvaliteeti ja õigeaegsust ning ka nende meetodite rakendamise ning efektiivsuse edukat kontrollimist.

2. RAAMATUPIDAMISAPARAATIDE JA NENDE TÖÖ ORGANISATSIOON.

Selleks, et raamatupidamine oleks õigesti organiseeritud, on vajalikud kõigepealt vastavad arvestustöö kaadrid, kes valdavad raamatupidamist teoreetiliselt ja praktiliselt ning suudavad raamatupidamise praktikat edasi arendada, on andunud sotsialistlikule ülesehitustööle, valdavad bolševismi õpetust ning on teadlikud neile nõukogude võimu poolt usaldatud töö tähtsusest ja vastutusest. Seepärast on raamatupidamistöö organiseerimisel kaadrite valikul ja kasutamisel suurim tähtsus. Peab kõikide vahenditega avastama raamatupidamisaparaati pugenud rahvavaenlased, sotsialistliku omandi varastajad, prügi silmaajajad jms.; neid ei tohi sotsialistliku arvestuse teostamise juurde lasta, nagu nende jaoks pole üldse ruumi sotsialismi ülesehitustööle andunud ausate töötajate keskel.

Edasi, ülesannete edukaks teostamiseks on vaja raamatupidamise alal töötajate tööd õigesti organiseerida. Seepärast on raamatupidamise juhid kõigepealt kohustatud ehitama oma aparaadi nii, et see täidaks kõik oma ülesanded täpselt ja õigeaegselt, et aparaadi töö toimuks häireteta, et igaühe töö oleks vajalikult kontrollitud nii koguselt kui ka kvaliteedilt, et ei tekiks võimalusi kuritarvitusteks, eriti just varguste ja raiskamiste kaasategemise ja varjamise mõttes. Organiseerimistöös on peaasi — inimeste valik ja ülesannete täitmise kontroll. Töös ei tohi olla vastutusetust, s. o. isikliku vastutuse puudumist tehtud töö suhtes.

Raamatupidamisaparaatide töö peab olema rajatud sotsialistliku töövõistluse laia arendamise ja stahhaanovlike töömeetodite rakendamise alusele. Ainult sel juhul võib välja töötada uusi tööviise, mis tagaksid raamatupidamise ja aruandluse kvaliteedi ja arvestustöö tootlikkuse tõstmist. Stahhaanovlike töömeetodite arendamist tuleb tagada raamatupidamisaparaadi kogu töö õige organiseerimisega. Muuhulgas on vajalik kogu töö korraldamine üksikasjaliselt väljatöötatud kalendriplaani kohaselt, mis võimaldab selle täitmise käigu pidevat kontrollimist. Raamatupidamistöötajate vahel tuleb luua kindlapiiriline tööjaotus ja teostada igaühe kohuste selge piiritlemine. See annab võimaluse iga töötaja vastutuse täpseks kindlaksmääramiseks temale usaldatud töösektori eest. Stahhaanovlike töömeetodite arendamiseks on vaja töö organiseerida nii, et ei oleks tööseisakuid, et tööpäev oleks tihendatud, et raamatupidamises töödeldavate dokumentide saabumine toimuks õigeaegselt ja pidevalt. See loob raamatupidamises kogu tööprotsessi ratsionaliseerimise ning vähendab miinimumini vigu doku-

mentide töötlemisel ja kirjendamisel ning teistes raamatupidamise toimingutes.

On vaja tähelepanu pöörata ka raamatupidamisaparaadi töötingimustele, sest need mõjutavad töötootlikkust. Siia kuuluvad seadised, valgustus, küte, ventilatsioon, kära ja suitsetamise kõrvaldamine raamatupidamisaparaadi ruumidest jms.

Edasi on vaja soodustada töö kvaliteedi parandamist ja ergutada sotsialistlikku töövõistlust, suhtudes eriti tähelepanelikult eesrindlastesse, neid ergutades ja edutades ning luues neile kvalifikatsiooni tõstmise võimalusi (näiteks nende saatmine kursustele, kursuste korraldamine ettevõttes eneses jms.).

Nüüd siirdume raamatupidamisaparaatide organisatsiooni küsimusele.

Raamatupidamisorganite organisatsiooniline struktuur kujundati põhijoontes NSVL RKN määrusega 29. septembrist 1932. a. Selles määruses märgitakse raamatupidamise erilist tähtsust „võitluses sotsialistliku ülesehitustöö plaani täitmise ja isemajandamise juurutamise eest". Seepärast eraldatakse selle otsusega raamatupidamisaparaat „arvestuse ja statistika ühistest organitest ettevõtteis, trustides, ühtumites ning samuti asutistes ja majandusorganisatsioonides". Raamatupidamisorganid peavad olema iseseisva jaoskonnana, mitte aga mõnesse jaoskonda kuuluma. Sellega rõhutab RKN määrus vajalikkust „raamatupidajate vastutuse kõvendamiseks raamatupidamise organisatsiooni, aruannete kvaliteedi tõstmise ja nende esitamise õigeaegsuse eest".

Kuid ühtlasi ei tohi unustada, et raamatupidamine on ainult üheks liigiks rahvamajandusliku arvestuse ühtsas süsteemis. Seepärast on nõutav arvestuse kõikide liikide seesmine kokkukõlastamine. NSVL RKN 9. mai 1931. a. määruse kohaselt peab see kokkukõlastamine tagama: a) ülesannete täitmise piinlikku kontrolli kvaliteedinäitajate alal (omakulu alandamine, töötootlikkuse tõstmine jne.); b) töö organisatsiooni uute vormide jälgimist; c) isemajandamise läbiviimist; d) aruandluse ja esmase raamatupidamise lihtsustamist.

Sel põhjusel ei tohi üheski organisatsioonis raamatupidamisaparaati tema enese hooleks jätta. Raamatupidamise organiseerimise juhtimise ja kontrollimise vahetu teostamine on praegu pandud NSVL Rahandusministeeriumi peale. Viimane teostab juhtimist näiteks teatud ministeeriumi või muu keskasutise majandusorganite bilansi nomenklatuuri kinnitamisega jms.

Üksikute ministeeriumide ja muude ressooride piirides teostavad

juhtimist ja kontrolli arvestuse ja aruandluse sektorid (osakonnad, valitsused), milledes moodustatakse raamatupidamise eri rühmad. Ministeeriumide ja muude keskasutiste enamikus moodustatakse iseseisvad raamatupidamisvalitsused (keskraamatupidamised).

Üldreeglina säärased keskraamatupidamised ise raamatupidamist vahetult ei teosta ning nende funktsioonid piirduvad instrueerimisega, revisjoniga, aruannete analüüsimisega ja kokkuvõtmisega.

Üksikute ministeeriumide ja muude keskasutiste keskraamatupidamised peavad koosnema peaasjalikult **kolmest rühmast:**

1) metodoloogiline rühm,
2) kontrollirühm,
3) bilansside (koondaruannete) ja analüüsi rühm.

Arvestusorganite struktuur peavalitsustes võib olla umbes sama, juurde tuleb ainult arvlemis- ja kassatoimingute arvestuse rühm. Kuid metodoloogiline rühm muutub seal instrueerimisrühmaks.

Raamatupidamistöötajate töö suhtes ülalesitatud nõuete alusel tuleb raamatupidamisaparaadid üksikutes asutistes ja ettevõtetes ehitada erinevalt, lähtudes ettevõtte või asutise tegevuse iseloomust ja ulatusest ning tema organisatsioonilisest struktuurist.

Raamatupidamistöötajate töö oleneb esiteks arvestatavate toimingute ja teiseks nende tööülesande iseloomust.

Raamatupidamistöötajate poolt arvestatavate toimingute hulgas tuleb eristada: tootmist, soetamist, arvlemisi tööliste ja teenistujatega, hulgi- ja jae-realiseerimist, arvlemisi ostjatega ja hankijatega jne. Aparaati on võimalik jaotada selle tunnuse alusel — võivad olla erijaotused tootmise, soetamiste, hulgimüügi, jaemüügi, tööliste ja teenistujatega arvlemiste jne. arvestuse alal.

Näiteks tootmisettevõtte raamatupidamine võib jaotuda järgmiselt:

a) üldjaoskond;
b) tootmise arvestuse ja kalkulatsiooni jaoskond;
c) kapitaalehituste ja üldse kapitalimahutuste arvestuse jaoskond;
d) arvlemis-finantsjaoskond (arvlemised pankadega, hankijatega, ostjatega jms.);
e) töötasu arvestuse ning tööliste ja teenistujatega arvlemiste jaoskond;
f) kauba-materiaalsete väärtuste arvestuse jaoskond.

Suurtes ettevõtetes ja asutistes, milledel on filiaalid, võib olla eri instrueerimisjaoskond.

Kaubanduslikes ettevõtteis raamatupidamise jaotus vastavalt muutub. Tootmisarvestuse ja kalkulatsiooni jaoskondade asemel peavad

olema hulgi- ja jaemüügi arvestuse jaoskonnad (ühised või eraldi hulgimüügi ja jaemüügi kohta) jms.

Vähemais ettevõtteis mingit jaotust raamatupidamisaparaadis ei tehta ning ülesanded jaotatakse vahetult üksikute raamatupidamistöötajate vahel.

Olenevalt täidetavaist ülesandeist tuleb raamatupidamisaparaadis eristada (see kehtib kõikide eelmainitud alljaotuste kohta): a) üldist juhtimist, mida teostab pea- (vanem-) raamatupidaja, suurtes asutistes ka tema asetäitja ning abilised; b) raamatupidamisdokumentide töötlemist (konteerimine ja töödeldavaist dokumentidest tingitud uute dokumentide — aviiside, teadiste jms. — koostamine); c) raamatupidamist kitsamas mõttes (kirjendamine dokumentide alusel kaartidele või raamatuisse, kokkuvõtmised, käibearuannete koostamine üksikkontode järgi jms.); d) raamatupidamise andmete kokkuvõttu.

Siit tuleneb raamatupidamisaparaadi jaotamise teine alus, nimelt sooritatava töö iseloomu järgi.

Need mõlemad jaotamise alused ei ole teineteisega vastuolus, vaid tungivad teineteisesse. Vaadeldes „kopeerarvestust" (vt. peatükki raamatupidamise tehnikast) nägime, et raamatupidamistöötajate terve koosseis jaguneb kartoteekide järgi, mis annabki jaotuse arvestatavate toimingute liigi ja ühtlasi täidetava töö iseloomu alusel. Peaasi raamatupidamisaparaadi organisatsioonis on see, et iga töötaja viiks temale ülesandeks tehtud töö lõpule ja niiviisi vastutaks selle töö eest. Edasi on tähtis, et ta võiks oma tööd teha pidevalt algusest lõpuni, katkestamata seda teiste tööde jaoks, ning esitada oma töö lõpuleviiduna selles ulatuses, nagu seda temalt nõutakse, olenevalt tema tööülesande iseloomust. Näiteks kartoteekija peab tegema kõik vajalikud kirjendid ja koostama nende kokkuvõtu jms.

Arvestustöö, milles on ülekaalus tehnilised protsessid (dokumentide läbivaatamine, kirjendamine jne.), on normeeritav ja peab olema normeeritud. Selle kõrval on normeeritavad ka säärased tööd, nagu näiteks kalkuleerimine, konteerimine, kontrollaruannete koostamine jne. See on tingitud sellest, et iga üksiku majandi raamatupidamistöös on kergesti kindlaksmääratav raamatupidamise üksiku sektori töömaht. Nii näiteks tööstuskäitiste raamatupidamises on suurima töömahuga sektoriks töötasuarvestus. Nii „Profinterni" tehases toimunud uurimise kohaselt moodustab töötasuarvestus kogu arvestustööst 44,9%, „Svarzi" tehases — 33%. Ehituste alal (Magnitostroi 1933. a. andmeil) annab töötasuarvestus 45%, trammidepoos — 43,8%. Arvestustöö muud sektorid jagunevad näit. „Profinterni" tehases järgmiselt:

materjalide arvestus annab 13,2%, tootmise arvestus ja kalkulatsioon 20,2%, üldjaoskond 9,6% ja statistilised tööd 12,1%[2]. See arvutus annab võimaluse kõik raamatupidamistöötajad töö sektorite järgi õigesti jaotada.

Edasi, ajamõõtmise läbiviimisel võib kindlaks määrata, kui palju aega kulub üksikuile tööprotsessidele.

Ühes tehases („Svarzi" tehases) on ajamõõtmisega määratud järgmine tööaja jaotus üksikute tööprotsesside järgi:

a) algdokumendi koostamine nõuab umbes 17% arvestustöödeks kulutatavast ajast;

b) dokumendi arvestuslik töötlemine (valuteerimine ja takseerimine) umbes 13%;

c) algdokumentide rühmitamine ning algandmete väljavalimine ja laialikandmine — umbes 24%;

d) kokkuvõttude tegemine algandmete rühmade järgi — umbes 15%;

e) omakulu kalkuleerimine tootmisühiku kohta, protsentide, koefitsientide jms. arvutamine — umbes 11%; ülejäänud 20% langeb operatiivsele tööle (umbes 12%) ning juhtimisele ja instrueerimisele (umbes 8%). Operatiivse töö all mõistetakse igasuguste andmete nõutamist.

Säärane ajakulu jaotus annab täieliku võimaluse kindlate töönormide määramiseks. See omakorda võimaldab arvestustöö alal tükitöö rakendamist, mis aitab kaasa töötootlikkuse suurenemisele.

Arvestustöötajate töötootlikkuse tõstmiseks on töötasu vormil suur tähtsus. On vaja luua säärased töötasu vormid, mis stimuleeriksid nii töö kvaliteedi kui ka kvantiteedi tõstmist. Kui pea- (vanem-) raamatupidaja, tema lähemate abiliste, raamatupidamisaparaadi üksikute osade juhtide jne. töö ei ole täpselt määratav, sest selle töö näitajaks on kogu aparaadi või selle vastava osa töö edukus, siis on raamatupidamist vahetult teostavate arvestustöötajate töö kergesti kindlaksmääratav kõigepealt oma mahu suhtes. Seepärast on arvestustöötajate selle kategooria töötasu ratsionaalsemaks vormiks tükitöötasu kirjendite koguse alusel, progressiivse kõrgendamisega normi ületamisel ja alandamisega vastavalt tehtavaile vigadele. Juhtivaile töötajaile tuleb tagada kindel palk, kuid selle kõrval anda preemiaid raamatupidamise eduka töö

[2] Vt. V. A. Ginodmani kirjutus „Problemõ mehhanizatsii i avtomatizatsii utšetnogo truda" ajakirjas „Avtomatika i telemehhanika", NSVL Teaduste Akadeemia väljaanne, 1937, nr. 4.

eest neile alluvas osas ning esitatavate aruannete kvaliteedi ja õigeaegsuse eest.

Nüüd mõni sõna kohustest, õigustest ja vastutusest raamatupidamise ja aruandluse korrastamise alal.

Määrus pea- ja vanemraamatupidajate õigustest ja kohustest kinnitati NSVL RKN poolt (määrus nr. 1511, 29. septembrist 1932).

Selle määrusega kehtestatakse, et pea- või vanemraamatupidaja kannab asutise, ettevõtte või majandusorganisatsiooni juhi kõrval täielikku vastutust finantsilisest, riigieelarvelisest ja omaeelarvelisest distsipliinist kinnipidamise eest, raamatupidamise ja koostatavate aruannete korrapärasuse eest, samuti ka raamatupidamise üldise korrastuse eest antud asutise, ettevõtte või majandusliku organisatsiooni koosseisu kuuluvais eri majandusühikuis või osakondades, kes on iseseisva raamatupidamisega ning esitavad täieliku aruande.

Vastavalt sellele kehtestatakse järgmised korrastuse alused.

Asutiste, ettevõtete ja majanduslike organisatsioonide pea- või vanemraamatupidajad tegutsevad vastavalt seadustele ja valitsuse korraldustele ning kõrgemalseisvate organite instruktsioonidele. Administratiivselt alluvad nad vahetult antud asutise, ettevõtte või majandusorganisatsiooni juhile, kuid raamatupidamise ja aruandluse korra ja meetodite suhtes nad alluvad kõrgemalseisvaile organitele, kellele vahetult allub antud asutis, ettevõte või majanduslik organisatsioon. Pea- ja vanemraamatupidajate ametisse nimetamist, ametist vabastamist ja ümberpaigutamist teostab kõrgemalseisev organ antud asutise, ettevõtte või majandusliku organisatsiooni juhi ettepanekul.

Asutiste, ettevõtete või majanduslike organisatsioonide kõik raamatupidamise ja aruandluse alal töötajad alluvad pea- või vanemraamatupidaja juhtimisele. Pea- või vanemraamatupidaja juhendid raamatupidamise ja aruandluse korrastuse ning toimingute õige ja õigeaegse dokumentatsiooni ja kirjendamise küsimustes on kohuslikud kõikide antud asutise, ettevõtte või majandusorganisatsiooni koosseisu kuuluvate eri majandusühikute ja filiaalide pea- ja vanemraamatupidajaile. Pea- või vanemraamatupidaja korraldused toimingute õige ja õigeaegse dokumentatsiooni ja kirjendamise ning aruannete jaoks ettenähtud andmete raamatupidamisele esitamise asjus on kohuslikud antud asutise, ettevõtte või organisatsiooni kõigile osadele ja üksikuile töötajaile. Pea- või vanemraamatupidajate juhendite ja korralduste mittetäitmise või rikkumise puhul võetakse süüdlased distsiplinaarsele ja kohtulikule vastutusele.

Kõik operatiivsed korraldused asutises, ettevõttes või majanduslikus organisatsioonis, mis puudutavad raamatupidamist või aruandlust (nende hulgas raamatupidamise ja aruandluse organite koosseisude määramine ja rakendamine, samuti nende organite kõikide töötajate ümberpaigutamine ja ametist vabastamine, ametite, palkade ja preemiate määramine), teostatakse kokkukõlastatult pea- või vanemraamatupidajaga või tema ettepanekul. Lahkarvamuste puhul pea- või vanemraamatupidaja ja antud ettevõtte, asutise või majandusliku organisatsiooni juhi vahel lahendab küsimused kõrgemalseisev organ.

Bilansid ja aruanded kirjutatakse alla vastava asutise, ettevõtte või majandusliku organisatsiooni juhi ja pea- või vanemraamatupidaja poolt. Kõik rahalise, materiaalse, arvlemise ja krediidi iseloomuga dokumendid, mis on aluseks raha väljaandmisel või vastuvõtmisel, ja üldse kõik dokumendid, mis on aluseks kirjendite tegemisel, kinnitatakse pea- või vanemraamatupidaja või tema poolt volitatud isiku allkirjaga. Ilma säärase kinnitava allkirjata loetakse kõik eeltähendatud dokumendid kehtetuks.

Ebaseadusliku või aruandluse alal kehtiva korra vastase korralduse saamisel on pea- või vanemraamatupidaja kohustatud enne selle täitmist kirjalikult juhtima korralduse andnud isiku või organi tähelepanu korralduse ebaseaduslikkusele. Kui pea- või vanemraamatupidaja saab korralduse kohta kirjaliku kinnituse, täidab ta korralduse, teatades asjast viivitamatult kõrgemalseisvale organile ja Rahandusministeeriumile. Kui korralduse sisu on ilmselt ebaseaduslik, teatab pea- või vanemraamatupidaja asjast eelnimetatud organitele ning jätab korralduse täitmata.

Ebaõigete andmete ja aruannete esitamise puhul võetakse pea- või vanemraamatupidajad kohtulikule vastutusele.

Kriminaalvastutusele võetakse arvestustöötajad ka arvestuse ja aruandluse materjalide kehtivate vormide ja esitamistähtaegade süstemaatilise või kuritahtliku rikkumise puhul.

Isiklike eeliste korras on pea- või vanemraamatupidajail ja nende asetäitjail insener-tehniliste töötajate õigused.

Sellest nähtub see suur tähtsus, mida meil raamatupidamise ja aruandluse õigele korrastusele omistatakse. Seadus mitte ainult karistab raamatupidamistöötajaid raamatupidamise ebaõige korrastuse eest, vaid ka kaitseb neid võimaluste eest, et neile loodaks tingimused, mis takistavad neid oma kohuseid täitmast vastavalt seaduse nõuetele.

VIII peatükk.

RAAMATUPIDAMISE ARENEMISE AJALUGU.

1. AJALOOLINE ÜLEVAADE RAAMATUPIDAMISE ARENEMISEST KAPITALISMIEELSEIS FORMATSIOONIDES JA KAPITALISMIS.

Majanduslik arvestus tekkis, nagu nägime, materiaalse tootmise tarvetest. Just materiaalne tootmine tingis vajalikkuse ning tarbe arvestuseks. See tarve põhjustas matemaatika arengu, esmalt selle algelisel kujul, s. o. lihtsa aritmeetikana. Matemaatika ajaloolased märgivad näit., et Egiptuses ja Babülonis oli „paleede ja templite komplitseeritud majanduslikus tegevuses" vajalik „tolleaegse matemaatika kõikide vahendite laialdane rakendamine". Sealseid õpilasi „valmistati ette arvestus-majanduslikule tegevusele", milline tegevus nõudis juba tol ajal palju matemaatilisi teadmisi ja arendas teaduslikke matemaatilisi huve [1].

Kuid arvude kasutamise mõte ei tekkinud inimkonnal korraga. Fr. Engels kirjutas, et

„Arvutamiseks ei ole vaja ainult arvutatavaid asju, vaid ka juba võimet nende asjade vaatlemisel kõik nende muud omadused kõrvale jätta peale arvu — ja see võime on pika ajaloolise, kogemuspärase arengu tulemus" [2].

Kuid varem või hiljem õppisid inimesed loendama, oma riistade, oma varude jms. kohta arvet pidama. Kirjutusoskuse puudumisel teostati seda algelisemal kujul, näit. lõigete abil kividesse, puudesse jms.

Ja juba ürgvanas kogukondlikus korras esineb majanduslik arvestus, kujutades enesest teatud süsteemi. Selle arvestuse olemasolu ja iseloomu üle võib otsustada K. Marxi tähenduste alusel India ürgvanade väikeste kogukondade kohta, mis „osalt eksisteerivad edasi

[1] Vt. „Bolšaja Sovetskaja Entsiklopedija", 38. k., lk. 362.

[2] Engels, Anti-Dühring, lk. 26.

kuni tänaseni". Marx kirjutab, et sealt me leiame . . . „raamatupidaja, kes peab arvestust põllutöö kohta, katastrib ja registrib kõike sinnapuutuvat" . . . Ja et kogukond kujutab enesest tervikut, teostatakse seal arvestust terve kogukonna huvides. Tema „raamatupidaja" on kogukonna „ametnik", kes täidab oma funktsioone terve kogukonna huvides ja kes saab seepärast ülalpidamist „terve kogukonna arvel" [3].

Siin ei tule sõna „raamatupidaja" mõista meie mõttes. Sel ajastul ei olnud ega saanudki olla arvestuse jagunemist eri liikidesse ja termin „raamatupidaja" ise tekkis palju hiljem — meie ajaarvamise XV sajandil. Kuid selles ürgvanade kogukondade majanduslikus arvestuses on juba arvestuse kahe põhiliigi arengu alged. Nende kogukondade raamatupidaja „katastrib", s. o. teostab põllumajandusliku maa inventeerimist. See on tulevase (ja nimelt põllumajandusliku) statistika idu. Selle kõrval „registrib" raamatupidaja põllumajanduslikke toiminguid. See on tulevase raamatupidamise idu.

Eriti tugevneb majanduslik arvestus vahetusmajanduse tekkimisega, ja tugevneb nimelt raamatupidamise suunas. Vahetus tekitab kahekordset kirjendust, mis väljendab ühe toote andmist ja teise toote saamist. Tekivad asjade kontod. Kui esemete üldmassist eraldub väärtuse mõõduna ning makse-, siirde- ja akumulatsioonivahendina raha, tekib raha-konto. Kahekordne kirjendus laieneb veel rohkem, ja mis peaasi — arvestusel on nüüd ühtne üldistav mõõtja, nimelt väärtuseühik. Krediidi tekkimisest olid omakorda tingitud arvlemiskontod ja kahekordse kirjenduse rakendusvälja uus laienemine. Edaspidiselt soodustab pangandus, kauplemine rahaga arvestuse arengut nimelt raamatupidamise väljakujunemise suunas. K. Marx tähendab, et

„Kauplemine rahaga kergendab bilansside tasastamist, kuivõrd raha funktsioneerib maksevahendina, vähendab nende tasastamiste kunstliku mehhanismi abil maksevahenditena vajalikku rahahulka . . ." [4].

Siin ei tule sõna „bilansid" mõista raamatupidamise mõttes. Jutt on arvlemiste tasastamisest mitmesuguste isikute ja organisatsioonide, muuhulgas ka pankade vahel. Marx kirjutab kassapidajate-rahakauplejate instituudi kohta:

„Kassapidaja saab kaupmeestelt, kes kasutavad tema teenuseid, teatud rahasumma ja avab neile selle summa võrra „kreediti" oma raamatuis; siis nad saadavad temale oma võlanõudmised, milliste summad ta kasseerib ja krediteerib neid vastavalt; vastupidi, ta teostab

[3] Marx, Kapital, I k., lk. 322—323.
[4] Marx, Kapital, III k., 1. osa, lk. 305.

väljamakseid nende ettekirjutuste *(Kassiers-briefe)* järgi ja vähendab nende jooksvat kontot nende summadega . . . Kui on vajalik õiendada kahe kaupmehe maksed, kusjuures mõlemad töötavad ühe ja sama kassapidajaga, toimub see õiendamine väga lihtsalt vastastikuste kirjendite kaudu, kuna kassapidajad tasastavad päevast päeva nende vastastikused nõudmised" [5].

Siin esineb arvestus juba rahaliiklemist mõjutava „kunstliku mehhanismi" osas.

Niiviisi areneb raamatupidamine ja kujuneb **kaubanduslikuks** ja **panganduslikuks** arvestuseks. Kaupmeheline raamatupidamine loob suletud kontode-süsteemi „iseseisva" majandi kõikide vahendite ning toimingute arvestamiseks. Kõikide kaubanduslike operatsioonide aluseks on „kapital" kaupmehe poolt ettevõttesse paigutatud vahendite summana. Siit tuletub uus konto — „kapitali-konto", ja vahendite ning tehingute kogum võetakse raamatupidamise kaudu kokku iseseisva ettevõtte bilanssi; niiviisi kujuneb eraomanduslik raamatupidamine omaette isoleerituna. Tema tekkimise tee on lühidalt järgmine: vahetusmajanduse areng teostub väärtuse seaduse alusel ja tema väljendusvormiks on raha; see tingis kontode tekkimise, mis kujundasid hiljem bilansi aktiva — asjad ja rahad, ning kahekordse kirjenduse vahetusväärtuste ringimise väljendamiseks; krediidi ja krediidioperatsioonide tekkimine laiendab aktivat ja loob passiva majandi kohustuste summana; kapitali eraldumine funktsioonina ja omandina võtab lõpliku kuju erakapitalistlikus bilansis, laiendab kahekordset kirjendust kõigile majanduslikele tehinguile ja raamatupidamise kui säärase loomise protsess on sellega teostunud.

Raamatupidamise väljakujunemise täpse aja kindlaksmääramine ei ole võimalik, sest tema arengu protsess käis rööbiti vahetuse järkjärgulise arenguga, rahaliiklemise, krediidi ja panganduse arenguga. Pikema aja kestel toimus **eelduste kujunemine raamatupidamise eraldumiseks** majandusliku arvestuse endisest diferentseerumata seisundist.

Ajaloolised ürikud jätsid meile andmeid, mis annavad ettekujutuse majandusliku arvestuse olemasolust ja iseloomust vanaaja mitmesugustes maades ja kõigepealt muidugi seal, kus arenesid kaubandus ja kaubandussuhted naabermaadega. Nii on näit. teada, et arvestuskunst saavutas kõrge arenguastme vanas Egiptuses. Seal pidasid vaaraode omandi arvestust erilised kirjutajad ja neid kirjutajaid valmistati nende tööks ette erilistes koolides preestrite juhtimisel. Nende „arves-

[5] Marx, Kapital, III k., 1. osa, lk. 303, märkus.

tus-majanduslikuks tegevuseks" ettevalmistavate koolide olemasolu mainisime juba käesoleva ülevaate algul. On säilinud näit. katkend kuningakoja arveraamatust ajast umb. 1900 a. enne meie ajaarvamist. See katkend kujutab endast mitmesuguste asjade saamise ja kulutamise igapäevast kirjendamist. Arvelehe alguses tuuakse andmed teatud päeva algsaldost, siis kirjendatakse selle päeva sissetulekud („selle päeva erakordsed tulemid", „saamad Amoni templist") ja tehakse sissetuleku kokkuvõtt. Siis loetellakse kulud (näit. „hoovkonnale antud", „aukandjate ülalpidamine", „ratsioonid õuemarssalile" jms.) ja peale nende kokkuvõtmist tuletatakse saldo järgmiseks päevaks [6].

See näitab, et arvestus toimus juba teatud süsteemi järgi. Kuid siin peeti arvestust ilma rahalise mõõtjata ainult kaalu ja arvu järgi.

Teiseks kohaks Egiptuses, kus rakendati arvestust, olid paganlikud templid. Need koondasid endi kätte ülisuured varad ja nende preestrid olidki teadmiste kandjad arvestuskunsti alal.

Egiptuses rakendati arvestust ka suurmaaomanike eramajandites. „Arvestus-majanduslikuks tegevuseks" ettevalmistavates koolides õppinud isikud said ka nende suurmajapidamiste valitsejate kohti ja nende kohuseks oli arvestuse pidamine ja aruannete koostamine mõisa kõikide tulude ja kulude kohta.

Egiptuses tekib ka riigi arvepidamine, s. o. riigi kõikide tulude ja kulude arvestus. Säärasest riigi arvepidamisest on andmeid juba XIV sajandist enne meie ajaarvamist. Seda arvepidamist teostasid samuti isikud, keda valmistati ette preestrite koolides preestrite juhtimisel ja nende järelevalve all.

Vana Babülon oli samuti üks majandusliku arvestuse arengu kohti. Babülon oli suur kaubanduskeskus, kus kohtusid ida (India) ja lääne (Egiptuse, Foiniikia ja teiste maade) kaupmehed. Siin tekkis ka pangandus. Näit. VIII sajandil enne meie ajaarvamist tegutses seal Igibi (Egisbi) pank, mis toimetas rida pangatehinguid. Briti Muuseumis asuv selle panga arhiiv näitab, et seal teostati arvepidamist kõikide tehingute kohta ja muuhulgas ka arvlemiste kohta panga arvukate klientidega. Ja see nõudis juba kindlat arvestussüsteemi.

Vana-Kreekas oli suuremaks pangandusettevõtteks Delfi tempel, kus peeti üksikasjalist arvestust kõikide liigkasuvõtmise operatsioonide kohta. Selle templi kulude aruanne sisaldas ainult ühe kirje — pidustuste korraldamise kulud, kuna tulude osa jagunes kuueks kirjeks:

1) linnadelt neile laenatud summade pealt saadud intressid;

---

[6] Vt. ajakiri „Stšetovodstvo", 1924, nr. 1 (4), lk. 11.

2) eraisikuilt sama operatsiooni alusel saadud intressid;
3) templi maade renditamisest saadud summad;
4 majade renditamisest saadud summad;
5) üksikuilt isikuilt usuvastaste roimade eest võetud trahvid;
6) tulud konfiskeeritud varade müügist.

Eriti arenes arvestus Vana-Roomas. Seal tekkisid patriitside suurmõisad, esinevad ka suured kaubandus-tööstuslikud ühingud ja edasiselt areneb ka pangandus. Esialgu tehakse neis kohtades kirjendeid nn. tabelitele (*tabulae,* siit arvestajate nimetus *tabularii*), s. o. pronks- (kui kirjendid olid kestva tähtsusega) või vahastatud puust lauakestele ja hiljem pärgamendilehtedele. Viimaks tekivad ka raamatud. Sääraseist raamatuist on teada: memoriaal, sissetulekute ja väljaminekute raamat, kontode ja tähtajaliste kohustuste raamat. Memoriaalis on esialgsed kronoloogilised kirjendid kõikide toimingute kohta; sissetulekute ja väljaminekute raamat, kuhu algul kirjendati ainult kassatehingud, hiljem ka kõik muud tehingud, on žurnaali algkuju. Kontode raamat on pearaamatu algkuju.

Vana-Rooma tema arvutamatute rikkustega, mis olid saadud arvukate asumaade röövimisega, arendas eriti laialt tulude ja kulude riiklikku arvestust.

Veel Julius Caesari ajal peeti Roomas erilist „impeeriumi kontode" raamatut. Siia kirjendati eelarvelised assigneeringud eelolevateks kuludeks üksikute kirjete järgi ja siis eelarve tegelik täitmine. Selle kõrval kirjendati samasse raamatusse ka riigiomandi tähtsamad objektid (metsad, aasad, soolakaevandused, laevastik jms.). Järelikult oli see raamat ka inventariraamatuks riigiomandi kohta.

Varajasel keskajal, kui kirikuorganisatsioonid jõudsid endile juba hiiglasuuri maatükke koguda ja lõid suure ning keeruka majapidamise, arenes arvestus kõige enam just tänu kirikule. Paavsti hoovkonnas näit. asutati XI sajandil peaarvepidaja amet, kelle kohuseks oli paavsti rikkuste arvestamise järelevalve ja mitmesugustest kohtadest saabuvate aruannete kontroll. Juba XIV sajandil asutati koguni eriline „apostlik kaamera" 12-liikmelises koosseisus. Sellele kaamerale pandi paavsti kõikide varade ja finantside valitsemine ning arvestuse ja aruandmise teostamine.

Hiljem sai kirik suureks pankettevõtteks, mis tegi temas veelgi vajalikumaks organiseeritud arvestuse arendamise.

Kirik, kellel oli suuri maavaldusi, peab ka põllumajanduslike tehingute arvestust. K. Marx kirjutas, et

„Keskajal leiame raamatupidamist põllumajanduse kohta ainult kloostrites“ [7].

Raamatupidamise lõplikku väljakujunemist soodustab hilisemal keskajal, eriti suurtes Itaalia linnades Genuas, Veneetsias jm., laialt arenenud kaubandus ja kaubanduse edasine paisumine pärast seda, kui avastati Ameerika ja mereteed Indiasse jne. Ja raamatupidamine kujuneb lõplikult välja just kaubanduslikuks ja pangandusliku ks.

Termin „raamatupidaja“ ise, siit ka „raamatupidamine“, tekkis keskajal. Keiser Maximilian käskis 1499. a., et tema kaameras Innsbruckis peab olema usaldatav ja hoolas kirjutaja, kes on suuteline raamatuid pidama ja peab kandma „raamatupidaja“ nimetust, kusjuures esimene, keda nimetati raamatupidajaks, oli Christophor Stecher [8].

Raamatupidamine arvestussüsteemina, mis on juba välja kujunenud üksikuis kaupmehelisis ettevõtteis, leiab XV sajandil kirjanduslikku käsitlust. Esimene kirjanduslik töö raamatupidamise alal oli Napolis 1458. a. Benedicti Cotrugli kirjutatud teos „Kaubandusest ja täiuslikust kaupmehest“. Kuid see töö avaldati trükis alles 1573. a. Rohkete praktiliste juhiste hulgas, mis on laiali paisatud selle mahuka raamatu 50 peatükis, räägib esimese raamatu XIII peatükk kaupmehe raamatute pidamise korrast, kusjuures arvestuse korra käsitlus on antud säärasena, nagu see on võimalik kahekordse kirjenduse võtte täielikul läbiviimisel. Sel raamatul ei olnud suurt mõju, kuigi ta avaldati 1602. a. teise trükina ja veel varem — 1582. a. — tõlgiti prantsuse keelde ja avaldati Lyon'is.

Palju suurem mõju ja levik oli Luca Paciolo raamatul „Traktaat kontodest ja kirjenditest“, mis avaldati 1494. a., s. o. varsti pärast trükikunsti leiutamist Gutenbergi poolt (1436. a.). L. Paciolo't nimetatakse sageli kahekordse raamatupidamise isaks ja rajajaks, mille „leiutamine“ omistatakse temale. Kuid esiteks me juba nägime, et kahekordne raamatupidamine on majanduse pika arengu vili; teiseks oli Cotrugli raamat kirjutatud varem kui L. Paciolo oma; kolmandaks L. Paciolo ise ütleb, et ta annab oma raamatus ainult veneetsia raamatupidamisviisi kirjelduse. Ta kirjutab: „Meie peame kinni veneetsia viisist, millele teiste hulgas osutame eriti, sest selle abil võib orienteeruda kõigil juhtudel“ [9].

Järelikult L. Paciolo töö koostamise ajal eksisteerisid peale veneetsia viisi ka teised.

---

[7] Marx, Kapital, II k., lk. 105, märkus.
[8] Vt. Klinge, II, lk. 4.
[9] Paciolo, lk. 35.

L. Paciolo, andes kontode kinnise süsteemi kapitali-kontoga keskkohas, väljendas oma traktaadis kujukalt uusi tootmissuhteid, mis olid tekkinud feodaalühiskonna alanud lagunemise tagajärjel. L. Paciolo töö klassi-iseloom väljendub teravalt selles, et ta võitleb laguneva feodalismi vastu ja tõstab esile kaubandusliku kapitali osa. Kaupmehe ja kaupmehelise kaubanduse tähtsusest kõneleb ta oma traktaadis korduvalt. Selles paistab teravalt silma raamatupidamise enda kui ka selle algava teoreetilise käsitluse klassi-iseloom. L. Paciolo kirjutas näiteks, et „selleks, et olla hea kaupmees, on rohkem vaja kui õigusteaduse doktori hariduse saamiseks", või et „kaupmehe pead võrreldi korduvalt peaga, millel on sada silma; kuid ka sellest on vähe sõnaks ja teoks", ja sellepärast kaupmeestel peab olema „esimene koht Itaalia teiste elanike hulgas" [10].

L. Paciolo töö jaguneb kahte ossa. Esimest osa nimetab ta „inventariks" ja teist osa „dispositsiooniks". Esimeses osas ta näitab, et „alguses peab kaupmees koostama üksikasjalise inventari, s. o. kirjendama eri lehtedele või eri raamatusse kõik, mis temale maailmas tema arvates kuulub, nii vallas- kui kinnisvara näol, alustades alati nende asjadega, mis on väärtuslikud ja kergemini kaotatavad, nagu sularaha, väärtesemed, hõbeasjad jm. Kinnisvarad aga, näit. majad, põllumaad, laguunid, orud, tiigid jm., ei ole kaotatavad nagu vallasvarad. Kõik muud varad tuleb kirjendada järjekorras inventari, märkides sinna kõigepealt aasta ja kuupäeva, samuti koostamise koha ja oma nime. Kogu inventar peab olema koostatud üheks ja samaks päevaks, muidu võib edaspidi äritegevuses raskusi esineda" [11]. Ja edasi antakse inventari näide „kõikide sinna kuuluvate formaliteetidega". On iseloomulik, et selles inventaris tuuakse mitte ainult kaubanduse otstarbeks määratud varad, vaid ka kõik kaupmehe isiklikud varad, nagu: „kruusid, tassid, vaskpotid, lusikad, kahvlid, voodipesu ja lauapesu, särgid, rätikud jm., udusulgedest madratsid patjadega, uute või tarvitatud udusulgedega" jms. See näitab, et keskaegses kaupmeeskonnas ulatus raamatupidamine mitte ainult kaubandusele, vaid ka kaupmehe kodumajapidamisele, s. o. segatakse ära kaupmees ärimehena ja tarbijana.

Niiviisi nõuab raamatupidamine juba L. Paciolo ajal (sisuliselt juba varem) kohuslikku inventuuri.

Raamatu teine osa — dispositsioon — kujutab endast raamatupidamise kirjendite teostamise viisi käsitlust kõikide tehingute alal. Juba

[10] Paciolo, lk. 44—45.

[11] Sealsamas, lk. 37.

koostatud inventariga määratakse kindlaks raamatupidamise objekt, kõik, mis kaupmehele maailmas kuulub. Kuid õigusega laiendab L. Paciolo seda objekti, kuna ta sellele lisab: „Kaupmees kirjendab kõik oma tehingud, suured ja väikesed, selles järjekorras, nagu need on teostunud“ [12].

Järelikult tolleaegse raamatupidamise objektiks on kapital ja selle ringe majanduses.

Dispositsioonis antakse kolme raamatu — memoriaali, žurnaali ja vihiku (mis sai hiljem pearaamatu nime) kirjeldus. Memoriaal kujutab endast esialgse kronoloogilise kirjendamise jaoks peetavat raamatut, kuhu kaupmees „kirjendab üksikasjaliselt kõik, mis puutub ostusse ja müüki või muudesse kaubandustehinguisse, ühtki pisiasja vahele jätmata: kellele, mis, kuidas ja kus, iga selgitava asjaolu märkimisega“ [13]. Žurnaalis, „milline raamat on salajane“, tulevad koostamisele lausendid debiteeritava ja krediteeritava konto märkimisega, kusjuures antakse nende lausendite mitmesugused näited. Neis lausendites on aluseks kontode isikustamine: üks konto saab ja jääb selle eest võlgu (siit — deebet), teine annab ja selle eest omab (siit — kreedit). Näit.: Sularaha kassa on võlgu Kapitalile, Palermo suhkur on võlgu Kassale, Palermo suhkur on võlgu härra Johann Antoniole Messiinast, Kaupade kulud on võlgu Kassale, hr. Lipomani pank on võlgu Kassale jms. Vihik kujutab endast kõikide üksikkontode kogu, kuhu kirjendid siirdakse žurnaalist. Antakse ka kasumite ja kahjumite ehk ülejääkide ja puudujääkide konto, mis lõpetatakse aasta lõpul siirdega kapitalikontosse. Sellega ongi antud meile juba tuntud vana-itaalia vorm (vt. V ptk., § 6).

Nüüd peatume raamatupidamise kontode süsteemil L. Paciolo ajal. L. Paciolo ei anna muidugi mingit kontode klassifikatsiooni, kuid temal juba kujuneb nende teatud rühmitamine. Kõigepealt kujuneb temal kontode rühm raha, asjade, kaupade ja arvlemiste, samuti kapitali, s. o. kõige inventaris väljenduva arvestamiseks. Edasi esineb tal tulemuskontode rühm, kuhu kuuluvad kaupade kulud, kaupmehe majapidamise kulud, kasumite ja kahjumite konto. Siit kontode jagunemine paljudel kodanlikel raamatupidamise teoreetikuil inventari- ja tulemuskontodeks.

Selle kõrval tekib kontode süsteemi tulevase arengu idu, säärase arengu idu, mis suudab rahuldada kapitalistliku arvestuse nõudeid.

---

[12] Paciolo, lk. 48.

[13] Sealsamas.

L. Paciolo osutab erilisele „reiside" kontole, kuhu peab kirjendama kaubanduse kogu protsessi reiside ajal. Selle konto deebetisse peab kirjendama kõik selle, mis kulutatakse selleks reisiks (raha, kaubad, kulud), kreeditisse aga kõik selle, mis saadakse pärast reisi lõpetamist. See on juba operatsiooni-kontode või täpsemalt — operatsiooni-tulemuskontode algus. Reiside kontos kujuneb kas kasum või kahjum, mida L. Paciolo juhendi järgi peab siirma „suurde vihikusse vastavaisse kohtadesse" [14].

L. Paciolo tööl oli Euroopas suur levik, mis tingiski autori kuulsuse kahekordse raamatupidamise loojana. Selle raamatu täpne koopia kirjastati Itaalias 1534., 1539. ja 1558. a. Flandrias töötati L. Paciolo raamat ümber Jan Ympyni poolt ja tõlgiti Inglismaal 1543. a. ja 1547. a. Venemaal avaldati raamat Ympyni poolt ümbertöötatud kujul pealkirjaga „Äritegevuse võti" 1783. a.

Venemaal säilis raamatupidamise süsteem peaaegu möödunud sajandi lõpuni samal kujul, nagu seda käsitles L. Paciolo. Näit. alates 60-ndatest aastatest ja peaaegu kuni möödunud sajandi lõpuni oli kõige populaarsem raamat raamatupidamise alal A. V. Prokofjevi kursus. Selles kursuses käsitellakse kahekordse raamatupidamise L. Paciolo aegset vana-itaalia vormi. L. Paciolo algupärase töö vene tõlge ilmus alles 1893. a.

Keskaja kirjanduses leiame raamatupidamise alal raamatupidamise ülesehitamise küsimuste teoreetilise käsitluse seisukohalt ainult formalismi ja üksikasjalisi retsepte kaubandusliku tegevuse kõikide üksikjuhtude jaoks. Kuid see kirjandus on iseloomulik selle poolest, et temas kujukalt väljendub tema klassi-iseloom. Selles kirjanduses rakendatakse kõiki vahendeid selleks, et kaupmehe tähtsust tõsta. Kaupmehelist kaubandust, mis tõi (eriti pärast seda, kui avastati Ameerika ja meretee Indiasse) Euroopasse hiiglasuured rikkused, käsitatakse jumalale eriti meelepärase asjana (sest nende rikkuste suur osa sattus kiriklike organisatsioonide kätte). Ja kaupmehelise kaubanduse arvestust ennast käsitatakse vagaduse suurendamisena ja taevariigi saavutamise teena.

L. Paciolo kirjeldab kaupmehe raamatupidamist, mis on oma organisatsioonilistes vormides kõige lihtsam. Edaspidi mõjutab nende vormide arengut võimsate pankade tekkimine. K. Marx märgib, et üksik kaubatootja

[14] Paciolo, lk. 112—114.

„. . . peab oma tulude, kulude, makseterminite jne. raamatut ainult muu seas, väljaspool oma tootmisaega“ [15].

Tõepoolest, L. Paciolo soovitab kaupmehele teha žurnaalis kõik kirjendid isiklikult ja hoida seda raamatut „sahtlis või karbis või nööriga seotud kotis — selle järgi, kuidas on komme“, ning ainult kirjendamisele mustand-memoriaalis lasta oma „äriabilisi, õpilasi ja müüjannasid“ [16].

Pankade kujunemisega ja nende laia arenguga eralduvad arvestuse funktsioonid ka üksikuis eraomanduslikes ettevõtteis, tekivad suured kontorid, arvukad raamatupidajad ja kassapidajad.

Säärane oli üldjoontes raamatupidamise seisund ja areng kodanlike revolutsioonide ajaks, mis viisid kodanluse poliitilisele ja majanduslikule võimule.

Esimesi kirjandustöid, mis asetasid raamatupidamise uutele roobastele, oli Prantsusmaal 1795. a. E. Degrange'i poolt kirjutatud teos. Degrange'i töötas välja raamatupidamise teooria põhialused, mis aegamööda arenesid nn. **„juriidiliseks teooriaks“** kahekordse kirjenduse põhjendamiseks. Degrange'i teooria seisneb selles, et Degrange, vaadeldes iseseisvat eraettevõtet, peab kogu majandusliku tegevuse peateguriks ettevõtte omanikku, kelle seisukohalt vaadeldaksegi kogu majanduslikku tegevust. Vastupidiselt L. Paciolole, kelle juures samuti peituvad juriidilise teooria alused (arvete isikustamine — personifitseerimine) ja kes püüab kogu aeg põhjendada ning kaitsta kaupmehe õigusi, lähtub Degrange juba sellest põhimõttest, et iseseisva ettevõtte omanik on kapitalist, et see on säärane kuju, kes on majanduselu vaieldamatu ning igavene valitseja.

Degrange'i järgi ei saa kõik majandustehingud olla midagi muud kui muutused omaniku suhetes oma ettevõttega ja kolmandate isikutega. Degrange arvas, et raamatupidamisele peab asetama kaks põhieesmärki: 1) valgustada majanduslike vahendite liikumist ja sellega anda omanikule pilt ettevõtte seisundist ning selgitada saavutatud tulemused, s. o. kasumid ja kahjumid, ja 2) esitada andmed omaniku arvlemiste seisundi kohta ettevõtte endaga (kapitali-konto kaudu) kui ka kolmandate isikutega. Ja kahekordne raamatupidamine, nagu väitis Degrange, vastab neile eesmärkidele, luues kontode süsteemi väärtuste liikumiste, arvlemiste ja tulemuste arvestamiseks. Kõik majanduslikud tehingud on Degrange'i arvamuse järgi kas saamise või

[15] Marx, Kapital, II k., lk. 104.
[16] Vt. Paciolo, lk. 49, 58.

andmise tehingud. Saamist tuleb kirjendada deebetisse, andmist kreeditisse. Kahekordse kirjenduse võtte peamine põhjendus on järgmine: saamine on deebet, temaga kaasneb andmine — kreedit. Siit lähtudes osutuvad kõik kontod nagu isikute asendajaiks, kes saavad ja annavad.

Täielikuma arengu said Degrange'i mõtted XIX sajandil itaalia autori D. Cerboni töödes, kes lõplikult välja arendas juriidilise teooria. Cerboni teooria sai „logismograafia", s. o. kontode süstemaatilise kirjelduse nimetuse.

Logismograafia tugineb oma järgnevaile põhialuseile [17]:

1) iga juhtimine ulatub ühele või mitmele majandile või ettevõttele. Igal iseseisval majandil või ettevõttel on oma esindaja — majandi või ettevõtte pea, kellele kuuluvad kas tingimusetult kui omanikule või ainult kui selle esindajale kõik vahendid ja nende käsutamise õigus. Mistahes ettevõtte juhtimine nõuab vältimatult omaniku ja teiste isikute vastastikuste õiguslike suhete kindlaksmääramist;

2) ettevõtte omaniku ja selle haldaja osa on oluliselt erinevad;

3) samuti on erinevad ühelt poolt haldaja osa ja teiselt poolt väärtuste säilitajate osa, kes vastutavad materiaalselt nende säilimise eest;

4) ei saa olla deebitori, kellele ei seisaks samaaegselt vastu kreeditor, ja vastupidi;

5) omanik, olenematult sellest, kas ta juhib ettevõtet või mitte, on kogu aktiva faktiline kreeditor oma agentide (väärtuste säilitajate) ja korrespondentide (käesoleval juhul deebitoride) suhtes;

6) omaniku deebet ja kreedit võivad muutuda ainult kahjumite ja kasumite tõttu, samuti ettevõttesse esialgu mahutatud kapitali suurendamisest või vähendamisest.

Edasi põhjendab Cerboni kahekordset kirjendust. Iga majand koosneb kahest vastupidisest poolest, s. o. omanikust ja kolmandatest isikutest. Need viimased omakorda jagunevad agentideks, kes on omaniku varade vastutavad säilitajad (näit. kassapidajad, ladude ja kaupluste juhatajad jms.), ja korrespondentideks, s. o. omaniku deebitorideks ja kreeditorideks. Need kaks vastupidist poolt tekitavad kujutluse kaaludest, millede ühel kausil on omanik ja teisel — kolmandad isikud. Siit on tingitud kaks põhikontot: omaniku-konto ja kolmandate isikute konto. Kirjend ühte kontosse toimub omaniku ja kolmandate isikute vastandlikkuse tõttu sissetuleku poolele (deebet), teise kontosse aga väljamineku poolele (kreedit).

Sellele on ehitatud bilanss, mida Cerboni nimetab „majanduslikuks

[17] Võetud ajakirjast „Stšetovodstvo", 1892. a., nr. 16 jj.

ehk põhibilansiks", kuhu tehaksegi kirjendid. Näit. operatsioon kreeditorile intresside tasumise kohustuse kohta summas 1 000 rbl. tingib kirjendi omaniku-konto vasakule poolele ja korrespondendi-konto paremale poolele. Logismograafiline bilanss selle operatsiooni kirjendiga on järgmine:

Omaniku-konto		Agentide ja korrespondentide konto	
Peab andma	Peab saama	Peab andma	Peab saama
1 000			1 000

Operatsioonide jaoks, mis ei puuduta kahte põhikontot, vaid toimuvad ainult agentide ja korrespondentide kontos (näit. kaupade ost sularaha eest — agent kaupade alal peab andma ja kassapidaja peab saama; või kaupade ost võlgu — agent kaupade alal peab andma ja korrespondent, s. o. hankija, peab saama), on selles bilansis olemas lahter „arvestamised ja ümberpaigutused".

Kolmandate isikute konto võib jaotada kaheks kontoks — agentide konto ja korrespondentide konto, ja nii moodustub kogu kontode süsteem kolmest isikute kontost.

Lisades sellele põhibilansile lahtrid kirjendi järjekorranumbri, kuupäeva ja tehingu enda kirjelduse jaoks, saame logismograafilise žurnaali.

Bilansi sellise ülesehituse juures pidi Cerboni rajama analüütilise arvestuse. Seepärast lõi ta nn. „liigendused", mis kujutavad enestest mitte midagi muud kui abiraamatuid. Selles on logismograafia suur saavutus raamatupidamise organiseerimisel, selle jagunemisel sünteetiliseks ja analüütiliseks arvestuseks. L. Paciolo ei tundnud üksik- ja kollektiivkontosid. Kõik kontod olid tal „vihikus". Kuid juba Degrange'il (kes on muuseas nn. ameerika vormi looja) on kollektiiv- ja üksikkontod. Kuid tervikuna analüütilise arvestuse süsteem ei olnud seotud sünteetilise arvestusega. Abiraamatuil ei olnud sidet pearaamatuga. Cerboni tõestas esimesena, et analüütiline arvestus ei ole muud kui bilansi edasine liigendamine.

Niiviisi muutus ja kohanes „juriidiline teooria", mis tekkis kaubandusliku kapitali arengu ajastul, enam arenenud majanduse muutunud tingimustega ja uute tootmissuhetega. Sellele teooriale on ise-

loomulik, et ta võtab aluseks kodanlike suhete välise vormi nii, nagu see avaldub käibe sfääris, s. o. see teooria väljendab kodanlike majandusteadlaste vaateid käibe primaadile.

Juriidilise teooria kõrval ja peaaegu üheaegselt selle arenemisega tekib teine suund kahekordse kirjenduse põhjendamise alal, mis saab **„majandusliku teooria"** nimetuse. Selles teoorias võetakse kahekordse kirjenduse põhjendusena mitte ainult õiguslikud suhted, vaid eraomandi kogu kompleks tema ringes. Järelikult esinevad siin raamatupidamise objektina mitte ainult õiguslikud suhted, vaid ka majandusliku tegevuse põhiobjekt — väärtused ja nende ringe. Kuid ka siin võetakse aluseks käibe sfäär.

Selle suuna esimeseks rajajaks oli itaalia insener G. Forni, kes avaldas 1790. a. „Traktaadi tõelisest kahekordsest kirjendusest". Siin arendas autor mõtet, et raamatupidamise ülesanne kahekordse meetodi järgi on aktiva ja passiva arvestus majanduslike hüviste kogumina väljaspool igasuguseid suhteid majandussubjektidega.

See suund võis kõige enam areneda suurte, eriti just aktsioneeritud ettevõtete tekkimise tingimustes. Edasi arendati seda suunda samuti Itaalias prof. Pisani (1875. a.) ja prof. Besta (1891. a.) poolt. See suund, millel puudus side tootmisviisiga ja kus arvestusmeetodeid vaadeldi „igaveste" seadustena, viis lõppude lõpuks selleni, et raamatupidamise objektiks hakati juba pidama (Besta, Venemaal Rudanovski jt.) mitte majandit, vaid bilanssi ennast, s. o. majandi kajastust.

Prof. Pisani kirjutas, et igas majandusühikus tuleb eristada majanduse „staatikat" ja majanduse „dünaamikat". Majanduse staatika all mõistis Pisani nende väärtuste kompleksi, millede kogum moodustabki antud majandi. Siit lähtudes võetakse tarvitusele staatiliste operatsioonide mõiste, mis määravad majandi üldseisundi ja muutused selles seisundis, ning dünaamiliste operatsioonide mõiste, millede kaudu lülituvad väärtused majanduse üldkäibesse. Siit tuletatakse arvestuse „aksioom": staatiliste kontode saldo võrdub ja on vastupidine dünaamiliste kontode saldole. Siit tuletatakse kahekordne kirjendus.

„Majanduslike teooriate" hulgas on veel üks, mis eriti selgekujuliselt põhineb käibe sfääril, see on nn. „vahetusteooria", mis tekkis revolutsioonieelsel Venemaal möödunud sajandil ja mille mõju oli suur ja kestis väga kaua.

Selle autoriks on A. M. Wolf [18], ajakirja „Stšetovodstvo" toimetaja ning väljaandja (1888.—1904. a.).

[18] Enne teda arendas vahetusteooria mõningaid seisukohti raamatupidamise iseõpiku autor Scubitz.

A. Wolf kirjutas: „Igasuguse ettevõtte kogu tegevus väljendub väliselt (meie allakriipsutus. — N. K.) üksikute kaubanduslike tehingute või toimingute reas; nende aluseks on vahetus. Iga vahetus eeldab kahte tegu — saamist ja andmist — ja tekitab kaks küsimust: mida me vahetusel saame ja mida me anname. Vastus neile küsimustele erineb vahetustehingute iseloomu järgi: 1) on võimalik ühtede väärtuste vahenditu vahetus teiste vastu või väärtuste vahetus vahetusühiku, s. o. raha vastu, 2) väärtuste vahetus teenuste vastu. Sellest tuletub ka vahetuse teine liik, mis eeldab omakorda kahte küsimust: millise väärtuse meie anname ja mida vahetuseks saame ning vastupidi." Siit järeldab Wolf: „Kõikide kirjendite tegemisel loetakse põhireegliks järgmist: lausendid, millede põhjal konto annab, tehakse tema kreeditisse, paremale poolele; lausendid aga, millede põhjal ta saab, tehakse tema deebetisse, vasakule poolele" [19].

„Vahetusteooria" võeti hiljem (selle sajandi algul) omaks ja arendati E. E. Sievers'i poolt, keda hakatigi ekslikult vahetusteooria rajajaks pidama.

Kahekordse kirjenduse kodanlike teooriate edasises arengus näeme juba püüet mitte ainult seletada raamatupidamise meetodite „seaduspärasust", vaid ka anda säärane teooria, mis seab endale eesmärgiks kodanliku korra „õigluse ja igavese kestuse" „teadusliku" põhjendamise.

See suund raamatupidamise kodanliku teooria arengus esineb eriti kujukalt prantsuse arvendusteadlastel E. Léautey'l ja A. Guilbault'l, kes kirjutasid oma töö varsti pärast Pariisi Kommuuni ja seetõttu arvestasid väljapurskunud vastuolusid kapitalistliku ühiskonna klasside vahel. Näit. Léautey kirjutas, et „majanduse ratas liigub mitte ainult töö ja kapitali, vaid ka arvestuskorra abil". See kord on mõeldud harmoonia kujundamisena töö ja kapitali vahel. Arvepidamine „annab materjalid, mis on vajalikud nii majandusstatistika jaoks kui ka töö ja kapitali suhete määramiseks, samuti ühiskondlike ülesannete lahendamiseks, mis praegu maailma erutavad" [20].

Sellest nad tuletavad arvepidamise vajalikkuse igale kapitalistile ja nimetavad ettevõtte omanikku „kohustatud" ehk „esmaseks" arvepidajaks, kusjuures sääraseks esmaseks arvepidajaks-omanikuks võib olla nii proletaarlane kui ka kapitalist, ärimees või põllumees [21]. Nende

[19] Vt. ajakiri „Stšetovodstvo", 1888. a., lk. 42—43 ja 57.

[20] Võetud ajakirjast „Izvestija Obštšestva razrabotki i rasprostranenija stšetovodnõh znanii", nr. 6, 1916. a.

[21] Léautey ja Guilbault, lk. 5.

autorite kontseptsiooni järgi on proletaarlane „indiviid, kes valdab ainult oma mõistust, oma südant ja oma lihaseid, kõlbelisi, meelelisi ja füüsilisi väärtusi, kuid kelle käsutuses pole mingisuguseid majanduslikke väärtusi, koguni riietust, ja kes rahuldub sellega, mis temale tasuta antakse“ [22].

Kuid proletaarlane muutub kapitalistiks, „kui temal on käes vaba, realiseeritud kapital, mis võimaldab temale kas puhkamist teatud aja jooksul või esemete ja väärtuste omandamist, mis annavad talle vahendeid tema töö kiirendamiseks ja teenistuse tõstmiseks, või kasulikku paigutamist tulu saamiseks või oma olemasolu kindlustamiseks“. Ja on veel „proletaarlane — sõna absoluutses mõttes“ — see on säärane „indiviid, kes ei tooda, kes saab, tunnustamata ennast deebitoriks, ja kes niiviisi rikub arvestuslikku, majanduslikku ja ühiskondlikku seadust“ [23]. See on rantjee.

Töölised kuuluvad „esmaste arvepidajate rühma, sest nad toodavad ja saavad, kohustudes tasa tegema seda, mis on neile antud“ [24]. Siit ka „harmoonia“ töö ja kapitali vahel.

Nimelt on „esmane arvepidaja“ kahekülgne isik. Ühelt poolt on ta kapitalist ehk omanik, kes mahutab antud ettevõttesse kapitali, teiselt poolt on ta ärimees, kes andvat ettevõttele oma isiklikku tööd ja seepärast õigustatult saavat oma kasumi.

Ta „muudab oma ühiskondliku seisundi tavalise eraisikuna ärimehe seisundiks“ [25]. Ja edasi, kogu arvestusteooria ehitatakse kapitalisti kui omaniku ja kui ärimehe ja kolmandate isikute vastastamisele. Peale seda analüüsi ei ole raamatupidamine midagi muud kui „matemaatika rakendamine majanduslike koguste arvutamiseks“ [26].

Järgmine autor, kes arendas lõplikult välja kapitalistliku raamatupidamise kui üksikute iseseisvate ettevõtete raamatupidamise „teooria“, oli saksa-šveitsi professor J. F. Schär (suri 1924. a.).

Schär õpetab, „et üksikmajand on rahva majandusliku tegevuse põhivorm, mis saab iseseisvaks majandiks oma majandusliku ja õigusliku sfääri eraldumisega kõigist teistest üksikmajanditest“; ja igas majandis tuleb eristada „tema ajaloo kolme astet: tekkimine, olemasolu, lõppemine, või asutamine, ekspluateerimine ja likvideerimine“ [27].

---

[22] Léautey ja Guilbault, lk. 74.
[23] Sealsamas, lk. 75.
[24] Sealsamas.
[25] Sealsamas, lk. 123.
[26] Sealsamas, lk. 4.
[27] Schär, lk. 4.

Schär väidab, et „mis ulatuse võtaksidki sõja ja revolutsiooni poolt (kirjutatud 1921. a. — N. K.) tekitatud pöörded rahvaste majanduslikus ja ühiskondlikus elus ja kuidas need edaspidiselt areneksidki jätkuva võitluse tõttu erakapitalistliku tootmise sotsialiseerimise eest, jääb majanduse iga liigi ja vormi ülesanne ning eesmärk samaks: viia majanduslikud hüvised ringesse, et vahetuse, muundamise, ümbertöötamise, üldse töö rakendamise teel säilitada või suurendada neid hüviseid“ [28]. Siit lähtudes „on raamatupidamine säärane historiograafia, mille objektiks on üksikmajandi asutamine, majanduslik tegevus ja likvideerimine ning milline arvestuslikult kujutab majandi hüviste ringet väärtuse ja koguse järgi, samuti tema kulusid ja tulusid“ [29]. Nii määratakse selgelt ja kindlalt raamatupidamise objekt — individuaalkapitali ringe. Siit ka kahekordse arvutamise teooria. Ta tuletub kapitali ringe olemusest. See ringe koosneb kaubanduslikes ettevõtteis „säärastest vahetuslülidest: raha — kaup — nõudmine — veksel — raha pangas — sularaha“, ja tööstuslikes ettevõtteis: „raha — immobiliseeritud vara — toode (kaubad) — nõudmised — raha“ [30]. Mis puutub majanduslike hüviste „suurenemise“ põhjuste seletamisse, siis on põhjus kapitalisti tegevuses, kes rakendas oma kapitali tootmisse, ja kapitalistlik „tulu“ „ei ole muud kui kuluna veel arvestamata ettevõtja tasu, omakapitali intressid, riisikopreemia, teenuste täiendav tasumine (tantjeemid), varude moodustamine jms.“ [31].

Oma töödes püüab Schär küllaldase otsekohesusega tõestada, et „vaatamata sõjast ja revolutsioonist tekitatud sotsiaalseile pöördeile“ jäävad kodanliku arvendusteaduse alused „igavesteks“ ja „vankumatuiks“.

Neis „teooriates“ on selgesti väljendatud kodanliku poliitilise ökonoomia orienteeringud, mis püüab varjata lisaväärtuse loomist töölise poolt ja selle omastamist kapitalisti poolt. Siin kajastub raamatupidamise alal tuntud kodanlik kolmainus tuluallikate formel: „Kapital — kasum (ettevõtja tulu pluss intress), maa — maarendis, töö — töötasu“ [32]. Vulgaarne poliitiline ökonoomia ja ühes temaga ka kodanlik raamatupidamine ignoreerivad seega kasumit kui kapitalistlikule tootmisviisile iseloomuliku lisaväärtuse muundatud vormi.

Kahekordse kirjenduse põhjendamise alal on prof. Schär (ja ühes

---

[28] Schär, lk. 1.
[29] Sealsamas, lk. 4.
[30] Sealsamas, lk. 21.
[31] Sealsamas, eessõna, lk. XIV—XV.
[32] Marx, Kapital, III k., 2. osa, lk. 349.

temaga saksa-šveitsi õpetlane F. Hügli) nn. **„kontode kahe rea teooria"** esindaja. Schär ütleb, et on kaks liiki operatsioone: „vahetusprotsessid" ja „operatsioonid, mis annavad kasumit või kahjumit". Siit tuleneb bilansiliste muutuste ülesehitamise skeem: 1) vahetusoperatsioonide alal: a) aktiva osa vahetus aktiva teise samaväärtusliku osa vastu, b) võla tasumine, c) võlguost ja d) ühe võla muutmine teiseks võlaks; 2) kasumit või kahjumit andvate operatsioonide alal: a) uue hüvise saabumine, b) hüvise lähtumine, c) uue võlakohustuse tekkimine ilma kompensatsioonita aktivas, d) võlakohustuse kustutamine [33].

Järelikult Schäri järgi nõuab raamatupidamise täielikkus **kahte kontode rida** („kontode kahe rea teooria") — ühelt poolt on kontod, millede eesmärk on aktiva ja passiva iga osa seisundi kindlaksmääramine (ilma kapitali muutusteta), ja teiselt poolt kontod, millede eesmärgiks on nende muutuste kindlaksmääramine, mis toimuvad ettevõttele kuuluvate väärtuste kogusummas.

See on oluliselt kontode klassifitseerimise sama variant, mille visandas juba L. Paciolo — inventari-kontod ja tulemuskontod.

Siit tuletatakse ka kahekordse kirjenduse vajalikkus, sest tema toimetamist nõuavad bilansiliste muutuste kõik juhud. „Kahekordse raamatupidamise" nimetus ise tuleneb Schäri järgi just kontode kahest reast, s. o. ettevõtte tegevuse kahekülgsest jälgimisest.

Nende kahe kontode rea vahel peab olema kindel vastastikune suhe. Kirjendades esimese rea kontode deebetisse ja kreeditisse kogu aeg ühtlase hindega kõikide väärtuste ja kohustuste käibed, saame materiaalsete kontode deebeti saldona ettevõttesse jäänud kõikide materiaalsete hüviste väärtuse, aktiva arvlemiskontode deebeti saldona meie deebitoride võla jäägi ning passiva arvlemiskontode kreediti saldona ettevõtte võla jäägi tema kreeditoridele. Üldkokkuvõtus kujuneb kõikide sääraste kontode aktiva saldode ja arvlemiskontode passiva saldode vahena omakorda saldo, mis kujutab endast ettevõtte „puhaskapitali". Kui lisada muutumatuks jäänud kapitali-konto passiva-kontode reale, siis esimese rea kõikide aktiva- ja passiva-kontode saldode vahe ongi ettevõtte kasum või kahjum.

Kontode teine rida — tulemuskontod, olles esimese rea täiendiks, annab kreeditis kasumite kokkuvõtud ning deebetis — kahjumite kokkuvõtud, kusjuures, kui kõik kirjendid on õiged, peab lõpptulemus olema sama, nagu see on kontode esimeses reas (ühes kapitali-kontoga, milles tulemused pole väljendatud).

---

[33] Schär, lk. 21—24.

Järelikult kujuneb suhe kontode esimese ja teise rea vahel sääraselt:

kui esimese rea üldkokkuvõtus kujunes deebeti-saldo (aktiva ülekaal passiva üle, s. o. kapitali suurenemine — kasum), siis kujuneb teises reas samas suuruses kreediti-saldo (tulude ülekaal kulude üle);

kui esimeses reas kujunes kreediti-saldo (passiva ülekaal aktiva üle), siis kujuneb teises reas samas suuruses deebeti-saldo, s. o. kulude ülekaal tulude üle.

Teiste sõnadega, kontode esimese rea saldo võrdub kontode teise rea saldoga ja on sellele vastupidine.

See prof. Schäri omapärane lähenemine kahekordse kirjenduse ja üldse raamatupidamise ülesehituse küsimuse lahendamisele seletub ei millegi muuga kui püüdega alistada üksikute omanike huvid kapitalistide kogu klassi kui terviku huvidele.

Nagu teame, toimub raamatupidamine kapitalistlikus ühiskonnas iseseisvais ettevõtteis ja allub seal täielikult üksikute omanike tahtele ning soovidele. Üksik omanik on sageli huvitatud sellest, et varjata raamatupidamises oma kasumit (kas või maksukoormise vähendamiseks), mõnel juhul ta on huvitatud sellest, et näidata kasumit suuremana (eriti aktsiaseltsides, et näit. tõsta aktsiate väärtust). Et omaniku tahet ei kitsenda mingisugused normid ja ta on pealegi kaitstud ärisaladuse seadusega, on tal väga palju võimalusi aruannete andmeis kasumit oma suva järgi varieerida. Üheks vahendiks selleks on aktivakirjete ümberhindamine tegeliku väärtuse kõrgendamise (siis on kasum tegelikust suurem) või alandamise suunas (siis on kasum tegelikust väiksem). Prof. Schär püstitab raamatupidamise teoorias säärase nõude, mis peaks piirama omaniku suva. Prof. Schär nõuab bilansi kõikide kirjete hinde püsivust, segakontode mitterakendamist (vt. IV peatükk, § 6, kontode klassifikatsioonist), kasumite ja kahjumite tuletamist ainult lähtudes teostatud operatsioonidest, mis andsid kontode teises reas väljendatud kasumi või kahjumi. Selles on prof. Schäri kaheldamatu teene raamatupidamise teooria arendamisel. Kuid arusaadavalt ei saa prof. Schäri kõik sääraseid „vagad soovid" kapitalismi tingimustes olukorra muutmisele viia.

V. I. Lenin kirjutas:

„Igasugustel kontrolli, bilansside avaldamise, nende kindla skeemi väljatöötamise, järelevalve korraldamise jms. reeglitel, milledega avalikkuse tähelepanu köidavad heasoovlikud — s. o. kapitalismi kaitsmise ning ilustamise häid soove omavad — professorid ja ametnikud, ei saa siin mingit tähtsust olla. Sest eraomandus on püha ja seepärast

ei saa kellelegi keelata aktsiate ostmist, müümist, vahetamist, nende pantimist jne.“ [34].

Kapitalistliku raamatupidamise edasise arengutee määravad kapitalide järjest tugevnev kontsentratsioon, kapitalistlike ettevõtete kasv, turgude haaramise püüe ja klasside vastuolude teravnemine.

Kodanlus saab aru raamatupidamise kui oma klassivalitsuse ühe võimsa vahendi tähtsusest ja igati loob tema jaoks soodsad tingimused. Nii näit. kestab alates 1879. a. arvendusteadlaste maailmakongresside katkestamatu rida kogemuste vahetamise ja kapitalistliku raamatupidamise probleemide sügavama läbitöötamise otstarbel. Need kongressid toimusid: 1879. a. Roomas, 1880. a. Pariisis, 1884. a. Firenzes, 1888. a. Milanos, 1889. a. Pariisis, 1890. a. Bolognas, 1893. a. Genuas, 1896. a. Roomas, 1900. a. Veneetsias ja nii edasi kuni imperialistliku sõjani. Need kongressid jätkusid ka peale I Maailmasõda (Amsterdamis, Brüsselis, New Yorgis). Kodanlus loob ka kõrgemate erikoolide võrgu, kus valmistatakse ette tulevasi tööjõude (näit. Handelshochschule Berliinis jm.) või organiseerib arvendusteaduse õppetoole ülikoolide juures (näit. Itaalias alates 1839. a.). Peale selle tekivad arvendusteadlaste teaduslikud organisatsioonid — arvendusteadlaste akadeemiad Milanos 1869. a., Roomas 1885. a., Arvendusteaduse Akadeemiline Selts Prantsusmaal ja samasugune selts Belgias; selts teadmiste läbitöötamiseks ja levitamiseks arvepidamise alal, Vene selts vastastikuseks abistamiseks arvepidamise alal jt. Venemaal.

Imperialismiajastul kujunevad kapitalistliku raamatupidamise arengus uued tendentsid:

1) tugevasti kasvas raamatupidamise osa pankades nende mõju all olevate kaubanduslik-tööstuslike ettevõtete kontrolli vahendina. Selles mõttes ületavad raamatupidamise ülesanded iseseisva ettevõtte raamid;

2) raamatupidamine hakkab leiutama ettevõtja suurima „kasumi“ saavutamise viise sel teel, et ta annab ettevõtjate kätte järelevalve vahendid iga töölise suhtes, sellega töölistest higi veel suurema väljaajamise vahendid;

3) teostub väga suur progress arvestustehnikas, mis soodustab kogu arvestusmaterjali odavat ja kiiret läbitöötamist.

Esimesest tendentsist rääkisime juba paragrahvis koondraamatupidamise kohta (III-s peatükis). Me märkisime, et Marxi ja Lenini õpetuse järgi loovad kapitalistlikud pangad ühise arvepidamise

[34] Lenin, Teosed, XIX k., lk. 110—111.

„vormi". V. I. Lenin kirjutas pankade osa kasvamisest tänu raamatupidamisele järgmist:

„Üksteisest eraldatud kapitalistidest kujuneb üks kollektiivne kapitalist. Pidades jooksvat kontot mitmele kapitalistile, teostab pank nagu puht-tehnilist operatsiooni, millel on ainult täiendav tähtsus. Aga kui see operatsioon kasvab hiiglasuureks, selgub, et käputäis monopoliste alistab endale kogu kapitalistliku ühiskonna kaubandus-tööstuslikud operatsioonid, saades võimaluse — panga-suhete, jooksvate kontode ja teiste finantsoperatsioonide abil — esiteks **täpselt tutvuda** asjade seisundiga üksikuil kapitalistidel, siis neid **kontrollida,** neid krediidi laiendamise või kitsendamise kergendamise või raskendamise kaudu mõjutada, ja viimaks **täiesti määrata** nende saatust, määrata nende tulusid, võtta neilt kapital ära või võimaldada kapitali kiiret ja hiiglaulatuslikku suurendamist jms." [35].

Nüüd siirdume teise tendentsi juurde.

Kapitalistlik võistlus, mis sunnib kapitaliste katkestamatult oma toodangu turustamise viise otsima, tõukab neid toodangu odavnemise taotlusele igasuguste „ratsionaliseerimise" vahenditega, mis võivad olla suunatud peale tööliste palkade alandamise ainult töölisklassi loomaliku ekspluateerimise tugevdamisele. See tugevdamine on võimalik siis, kui iga töölise tööd alatiselt ja pidevalt jälgitakse, normeeritakse ja arvestuslikult kontrollitakse.

Ameerika arvenduslik mõtlemine loob arvestuse erilise süsteemi nimetusega *„Standard-cost"*. Esimene autor, kes seda süsteemi käsitles, Ch. Harrison (on olemas venekeelne tõlge 1931. a.), määratleb *Standard-cost*-süsteemi „juhtimise teadusliku organiseerimise põhimõtete laiendamisena kalkulatiivse arvestuse alale . . . põhiorienteeringu radikaalse muutmisena retrospektiivselt aruandvast projektiivselt plaanivaks" [36]. Muuhulgas tööjõu kasutamise alal peab see uus raamatupidamissüsteem saavutama „purgivad andmed tootlikkusest, ja nimelt

a) iga tootmistöölise tootlikkusest iga päeva, nädala ja pikemate perioodide jooksul;

b) tootmistööliste iga kategooria tootlikkusest;

c) iga tsehhi tootlikkusest;

d) ettevõtte kui terviku tootlikkusest.

Edasi, omakulu suurenemine või vähenemine peab olema analüüsitud

---

[35] Lenin, Teosed, XIX k., lk. 97.

[36] Harrison, lk. 36.

a) palganormide vaatevinklist ja

b) tööaja vaatevinklist“ [37].

Ja koguni materjali tootliku kasutuse kraad peab olema analüüsitud „iga tootmistöölise, tootmistööliste iga kategooria, iga tsehhi, ettevõtte kui terviku suhtes“ [38].

Viimaks kolmandast tendentsist.

Arvestustehnika areng, arvestuse mehhaniseerimine saavutasid kapitalistlikus maailmas tänapäeval silmapaistva kõrguse ja võiks paista, et arvestustehnika säärane täiustamine pidanuks tekkima riikliku statistika organites, sest see tegeleb massnähtustega ja materjalide suure hulga üldistamisega. Kuid kodanliku seadusandlusega kaitstud tootmis- ja ärisaladuse tõttu on kapitalistlikule (majanduslikule) statistikale iseloomulik see, et tal puudub võimalus raamatupidamise andmete kasutamiseks; seepärast panid arvestustehnika täiustamisele aluse kapitalistlikud pangad ning edasiselt laienes arvestuse mehhaniseerimine muudele iseseisvaile, esimeses järjekorras suurtele ettevõtetele. Masinate rakendamine toimus järelikult peaasjalikult raamatupidamise alal.

* *

*

Lõpuks peatume raamatupidamise arengul revolutsioonieelsel Venemaal.

Raamatupidamist rakendati Novgorodis ja Pihkvas, sest neil linnadel olid püsivad kaubandussuhted Läänega, kuid nimetused „raamatupidamine“, „raamatupidaja“ („buhgalterija“, „buhgalter“) tekkisid Venemaal alles XVIII sajandil, enne kirjanduses ja siis praktikas. Esimesi raamatuid, mis trükiti raamatupidamise alal, oli tõlge pealkirjaga „Savari Leksikoni Ekstrakt. Äritegevusest riigi kommertskolleegiumi nõudmisel; prantsuse keelest vene keelde on see raamat tõlgitud Teaduste Akadeemia sekretäri S. Voltškovi poolt 1743.—1744. a.“ Siis, nagu juba mainisime, anti 1783. a. välja raamat „Äritegevuse võti“, mis kujutab enesest Ympyni raamatu tõlget (vt. eespool). Selle kõrval hakkasid samal XVIII sajandil ilmuma ka algupärased tööd, näit. Peterburis anti välja tundmatu autori raamat „Raamatupidamise juhend“ (1766. a.) jm.

XIX sajandil algab eriliste kommerts-õppeasutiste loomine. Nii avati 1810. a. Moskvas Kaubandusteaduste Akadeemia, mis püsis Oktoobri-

[37] Harrison, lk. 55.

[38] Sealsamas, lk. 55.

revolutsioonini. Varsti peale seda avati kommertskoolid Peterburis ja Moskvas. See soodustas õppeiseloomuga arvenduskirjanduse arengut. Esialgselt ei läinud see kirjandus L. Paciolo'st kaugemale, püüdes teenindada Vene kaupmeeskonda. Nii näit. ilmuvad 1809. a. korraga kaks raamatut: üks antakse välja Peterburis — „Itaalia ehk kogemuslik raamatupidamine" (autor Ahmatov) ja teine Moskvas — „Raamatupidamise iseõpik, koostatud saksa keeles ja tõlgitud vene keelde" (tõlkija Arnold). Ja nagu L. Paciolo XV sajandil ülistas kaupmeeste seisust, nii teeb sedasama XIX sajandil Ahmatov.

Kaubanduse teenindamise kõrval tungib raamatupidamine mõisadesse. Nii näit. ilmub 1855. a. Šipovi raamat „Põllumajandusliku arvepidamise kord kahekordse viisi järgi". Muuseas esinevad selles raamatus „kinnisvara"-kontos põllumaade kõrval ka talupoegade „hinged", hinnanguga 75 rubla hinge eest. 1860. a. avati Venemaal Riigipank ja siis hakkasid tekkima ka erapangad. Sellest tingitult ilmuvad panga-arvepidamise käsiraamatud, nagu näiteks V. Dobroljubovi raamat „Panga-raamatupidamine" (1864. a.), siis P. Reinboti „Panga-arvepidamine" (1874. a.). Esimene töö tööstuskäitise arvepidamise alal ilmus alles 1875. a., nimelt P. Reinboti „Vabriku-arvepidamine". Siis ilmub raamatuid linna- ja semstvovalitsuste arvepidamise alalt.

XIX sajandi lõpp, mil Vene hakkas kindlalt liikuma kapitalistliku arengu roobastel, oli tähistatud kommerts-õppeasutiste võrgu ja arvenduskirjanduse laia arenguga.

Selles kirjanduses võib tähele panna järgnevat kolme iseloomulikku joont.

Esimene joon on ikka veel edasikestev kaubanduse teenindamine L. Paciolo vanade põhimõtete alusel. Sinna näiteks kuulub A. Prokofjevi kahekordse raamatupidamise käsiraamat, millest ilmus rida trükke alates 60-ndatest aastatest kuni sajandi lõpuni.

Teine joon on igasugune „leiutamine" raamatupidamise alal. Sinna näit. kuuluvad K. Jeserski tööd, kes on arvukate raamatute autor nn. „raamatupidamise kolmekordse süsteemi" alal, siis Šmeljevi raamat „Uus neljakordne vene arvepidamise süsteem" jm.

Kolmas joon on arvepidamise küsimuste tõsise teadusliku läbitöötamise algus. Eespoolmainitud autor P. Reinbot pani juba sellele aluse. Kuid eriti tugevasti avaldus see A. Wolfi poolt 1888.—1904. a. väljaantud ajakirjas „Stšetovodstvo" („Arvepidamine"). Sel ajal tehti ka katset anda raamatupidamisele Venemaa kogu taastootmise protsessi arvestuse tähendus. See on I. Balitski raamat „Arvepidamise teooria, rakendatuna rahvamajanduse suhtes, kontode seisu lisandamisega

Venemaa majanduse kohta" (1877. a.). Balitski püüdis „esitada raamatupidamise alusel majanduslike andmete süstemaatilise kokkuvõtu skeemi eesmärgiga uurida rahvusliku ja rahvakapitali seisundi muutusi, näidata selle osad (koguse, hindade ja üldväärtuse järgi), ja samuti eesmärgiga näidata, kuivõrd aastast aastasse, sajandist sajandisse koguneb riigis see materjalivaru, mis suubub uuesti edasisse tootmisse" [39]. Arusaadavalt ei saanud see taotlus tulemusi anda.

Pärast 1905. a. revolutsiooni ja endisel tsaariaegsel Venemaal kaubandus- ja tööstusministeeriumi loomist elavnenud tööstus ja kaubandus nõudsid mitmesuguse kvalifikatsiooniga arvestustöötajate hulga suurenemist, alates juhtidest, keda kodanlus tahtis omada kõrgemate õppeasutiste diplomitega, ja lõpetades tehniliste töötajatega, keda ette valmistati madalama astme koolides ja kursustel ning osalt lihtsalt kontoripraktika teel.

Sel ajal loodi kõrgemad kommerts-õppeasutised (Moskva, Harkovi ja Kiievi kommertsinstituut, kõrgemad kommerts-kursused end. Peterburis). Sellest ajast algabki raamatupidamise küsimuste teaduslikum läbitöötamine (arusaadavalt kodanluse huvides ja kodanlike orienteeringutega). Selles etendas muude hulgas suurt osa Moskva Kommertsinstituut tänu oma õppejõule — prof. N. S. Lunski'le (kes avaldas oma tööd alates 1905. a.). Moskva Kommertsinstituut valmistas ette ka rea teadlasi raamatupidamise alal, kellest mitmed tegutsevad veel tänapäeval. Samal ajastul ilmuvad ka muud tõsised tööd raamatupidamise alal, mis tõstsid selle teaduslikku tähtsust ja valmistasid ette arvestustöötajate kvalifitseeritud kaadrid. Selle perioodi tähtsamaist teaduslikest töötajaist, kes hiljem osutasid teeneid ka sotsialistliku arvestuse kaadrite ettevalmistustöös, peab eriti märkima hiljuti surnud teadlasi prof. R. J. Weitsman'i (1870—1936) ja prof. A. M. Galagan'i (1879—1938). Prof. R. J. Weitsman on tuntud „Arvepidamise kursuse" (esimene väljaanne avaldati 1909) ja arvukate tööde autorina tööstuskäitise- ning panga-raamatupidamise ja muudel aladel. Tema viimse töö „Arvestuse kursus" 3. trükk avaldati 1936. a. pärast autori surma (Sojuzorgutšeti väljaanne).

Prof. A. M. Galagan on tuntud tööde autorina arvestusteooria, linnavalitsuste arvepidamise ja raamatupidamise ajaloo alal. Tema esimene töö arvestuse ajaloost pealkirjaga „Arvestuse idee arengu põhimomendid" avaldati 1914. a. Tema viimne töö avaldati (pärast ta surma) 1939. a. Gosplanizdati poolt pealkirjaga „Raamatupidamise alused".

---

[39] Barats, lk. 813—814.

2. PÕHIJOONI RAAMATUPIDAMISE ARENGUST SOTSIALISTLIKUS ÜHISKONNAS.

Nõukogude raamatupidamisel on seljataga ümberkujundamise ja arengu pikk ning keeruline tee, mis vastab sotsialistliku ülesehitustöö käigule.

Pärast Suurt Oktoobrirevolutsiooni, mis hävitas kapitalismi endisel tsaariaegsel Venemaal, sai arvestus kõigepealt uue omaduse: kodanluse riistast sai ta võiduka proletariaadi riistaks, üheks vahendiks, mis aitab kaasa sotsialismi ehitamiseks.

NSVL Stalinlik Konstitutsioon määrab, et meil on tänapäeval „rahvamajandusliku arvestuse ühtne süsteem", mis peab väljendama, kontrollima ja uurima laiendatud sotsialistliku taastootmise ja „ühtsa rahvamajandusliku plaani" täitmise kogu protsessi, arvestama sotsialistliku ühiskonna majanduslike fondide tervet kogumit nende liikumises, kasvamises ja kasutamises. Selles ühtsas süsteemis on raamatupidamisel oma kindel koht.

Kuid selle kogu rahvamajandust hõlmava ühtsa arvestussüsteemi loomine ei toimunud korraga. Raamatupidamine ei tunginud korraga riigi majanduselu kõikidesse urvetesse.

Rääkides 1918. a. Nõukogudemaa majandusest, loetles V. I. Lenin viis majandusformatsiooni:

„1) patriarhaalne, s. o. suurel määral naturaalne talupoja-majapidamine;

2) väiketootmine turule (siia kuulub vilja müüvate talupoegade enamik);

3) eramajanduslik kapitalism;

4) riigikapitalism;

5) sotsialism.

Venemaa on nii suur ja nii kirju, et kõik need ühiskondlik-majanduslike formatsioonide mitmesugused tüübid on temas vastastikku läbi põimitud" [40].

Esimeses kahes formatsioonis raamatupidamine üldse puudus. Kolmandas ja neljandas formatsioonis ei saanud raamatupidamine sotsialistliku arvestuse süsteemi kuuluda. Ainult sotsialismi ehitamise edasine tee viis riigikapitalismi, eramajandusliku kapitalismi ja kulakliku turutootmise järk-järgulisele kitsendamisele ja lõpuks hävitamisele.

---

[40] Lenin, Teosed, XXII k., lk. 513.

Sotsialismi võidu tulemusena on NSVL-s kogu maa majanduslikud fondid sotsialistlik omand, mis on meie maal ainuvalitsev omandivorm. NSVL majandusliku aluse moodustavad tänapäev „sotsialistlik majandussüsteem ja tootmisriistade ning -vahendite sotsialistlik omandus, mis on kindlustunud kapitalistliku majandussüsteemi likvideerimise, tootmisriistade ja -vahendite eraomanduse kaotamise ja inimese teise inimese poolt ekspluateerimise hävitamise tulemusena" (NSVL Konstitutsiooni § 4).

Raamatupidamine, mis hõlmas algul ainult natsionaliseeritud panku, transporti ja siis pärast tööliskontrolli lühikest perioodi ka natsionaliseeritud suurtööstust, hõlmab tänapäeval täielikult 99% rahvamajandusest tema kõigis harudes. Raamatupidamise säärase laienemise eelduseks oli killustunud väiketalumajanduse siirdumine ühismajanduse alustele ja sellega seoses kolhooside raamatupidamise sisselülitumine sotsialistliku arvestuse ühtsasse süsteemi.

Säärane oli raamatupidamise arengutee rahvamajanduse hõlmamise ulatuse suhtes. Kuid see olukord ei tähenda sugugi, et raamatupidamine esimese perioodi erakapitalistlikes ettevõtteis oleks jäänud nõukogude võimu poolt kontrollimata.

27. juulil 1918. a. avaldati VNFSV RKN määrus kaubanduslike raamatute kohta. See määrus käsitleb kaubanduslikke ja kaubandustööstuslikke eraettevõtteid, mis jäid pärast suurtööstuse natsionaliseerimist eravaldajate kätte. Selle määruse põhiülesanne seisneb kõikide sääraste eraettevõtete allutamises rangeimale järelevalvele ja kontrollile. See põhieesmärk väljendub määruse üksikuis artikleis. Näit. art. 24 ütleb, et ettevõtete valdajaid ja ettevõtte eest vastutavaid isikuid, kes on süüdlased kaubanduslike raamatute mittepidamises või nende raamatute pidamise kohta kehtivate eeskirjade rikkumises jms., karistatakse trahviga mitte alla 3000 rbl. või vangimajaga vähemalt 3 kuud. Kui aga seaduse nõuete mittetäitmine kaubanduslike raamatute pidamise suhtes on kuritahtliku iseloomuga, siis konfiskeeritakse ettevõte. Art. 23 määrab, et ei võeta arvesse mingisuguseid seletusi raamatute puudumise või nende mittepidamise asjus, või selle kohta, et ebakorrapärasused neis on juhtunud ettevõtte teenistujate süü läbi.

See määrus kehtis kuni 18. septembrini 1923. a., mil avaldati NSVL RKN uus määrus kaubanduslike raamatute kohusliku pidamise kohta kaubanduslikes ja tööstuslikes ettevõtteis „kaubandusliku käibe korrastamiseks, kommertskrediidi tagamiseks ning kaubandus- ja tööstusettevõtete korrapärase aruandluse loomiseks". Need eeskirjad ulatusid nii riiklikele ja ühistegelikele kui ka eraettevõtteile. Raamatupidamine

kahekordse süsteemi järgi tehti kohuslikuks 5. järgu kaubandusettevõtteile ja esimese 6 järgu tööstusettevõtteile. Tähendatud määruses määrati kindlaks järgmised põhimõmendid: 1) kaubanduslike raamatute mõiste, 2) kes on kohustatud raamatuid pidama, 3) iga keele tarvitamise õigus, peale surnud keelte ja šifri, 4) raamatute kohusliku pidamise eesmärk, 5) kaubanduslike raamatute kohuslik miinimum ettevõtete iga järgu kohta, 6) raamatute pidamise viis, 7) raamatute kohuslik registrimine, 8) raamatute ja tõestavate dokumentide säilitamise kohustus, 9) raamatute lõpetamise ja aruande koostamise kohustus tegevusperioodi (aasta) lõppemisel, 10) raamatute tõestav jõud ja 11) sanktsioonid raamatute pidamise kohta kehtivate eeskirjade rikkumise puhul.

Raamatupidamise reglementimine sotsialistliku sektori piirides, ja nimelt valitsuse määruste avaldamine raamatupidamise ja aruandluse alal, algas kõigepealt tolleaegses Rahvamajanduse Kõrgemas Nõukogus (VSNH). 1919. a. organiseeriti tema finants-arvestusosakonna juurde Arvestuse Nõukogu. Tema töö tulemusena ilmus kaks raamatut, mis said kohuslikuks kogu tööstuse kohta: „Tootmisettevõtete ja Rahvamajanduse Kõrg. Nõukogu asutiste majanduse organiseerimise ja arvestuse üldmõisted“ ja „Natsionaliseeritud ettevõtete bilansside koostamise ja tootmisarvestuse põhireeglid“. Neis töödes avaldus taotlus **ühtlaste** reeglite tehnilise teostamisviisi väljatöötamiseks arvestuse ja aruandluse alal üleriiklikus ulatuses. Sellega mõeldi nõukogude arvestust juba selle kujundamisel nimelt ühtsa arvestusena, nagu see on tingitud nõukogude majanduse oludest.

1920. a. töötas Tööliste ja Talupoegade Inspektsioon (NK RKI) välja ja VNFSV RKN kinnitas riikliku arvepidamise ja aruandluse põhireeglid. Nende põhireeglite esimeses osas määratakse kaupade ja materjalide vastuvõtu, säilituse ja välje kord ladudes ning antakse mõningad juhendid arvestuse ja aruandluse alal. Teises osas luuakse riigiladude valitsemise tsentraliseeritud kord, jaotuse kord, arvestus ja aruandlus laomajanduse alal ning arvestuse ja aruandluse kohuslikud vormid.

Mida laiemalt hõlmab raamatupidamine rahvamajandust, seda enam tugevneb raamatupidamise ja aruandluse juhtimine nii partei kui ka valitsusorganite poolt. Toome mõned tähtsamad partei otsused raamatupidamise ja aruandluse kohta.

Partei XV kongress (1927. a.) nõudis Kontrolli Keskkomisjonilt — Tööliste ja Talupoegade Inspektsioonilt (TsKK—RKI) töö jätkamist „arvestuse loomiseks ja aruandluse väljatöötamiseks, mis oleks lühike,

odav, selge ning täpselt vastav plaanimise ja valitsemise ülesannetele". Muu hulgas tunnistas partei kongress vajalikuks „laiendada kontori- ja arvestusasjanduse mehhaniseerimise praktikat".

Partei XVI konverents (1929. a.) püstitas nõudmise „tagada haldustehnika saavutuste võimalikult kiiret omandamist meie aparaadi poolt ning arvestuse mehhaniseerimise levikut lähemate aastate jooksul kõigis suurimais majandusasutistes". Samal konverentsil püstitati nõudmine „raamatupidamise, operatiivse ja statistilise arvestuse ühtsuse" loomise kohta, samuti ka aruandluse süsteemi organiseerimise kohta „esmase raamatupidamise andmete alusel vastavalt plaani vormidele".

Partei XVI kongress (1930. a.) nõudis, et Kontrolli Keskkomisjon — Tööliste ja Talupoegade Inspektsioon seaksid endale ülesandeks ettevõtete „arvestuse ja aruandluse organisatsiooni parandamise selleks, et need mitte ainult teeniksid üldise haldamise ja tehnilise juhtimise sihte, vaid oleksid oma vormide poolest arusaadavad tööliste laiadele hulkadele ning aitaksid kaasa sotsialistliku töövõistluse ja löök-töö-liikumise organiseerimiseks ja juhtimiseks".

ÜK(b)P KK pleenum juhtis 1931. a. juunis tähelepanu sellele, et „arvestuseta ei ole võimalik kolhoosi olemasolu suurmajandina", ning ÜK(b)P KK 1931. a. 2. augusti määrusega on kõikidele parteiorganisatsioonidele ette pandud asetada oma tegevuse keskpunkti kolhoosides muude ülesannete hulgas ka „arvestusasjanduse korraldamine".

Partei XVII kongress (1934. a.) nõudis arvestuse ja aruandluse kokkutõmbamist, muidugi sel vältimatul tingimusel, et nende seesmine kvaliteet tõuseb.

Partei XVIII kongress juhtis tähelepanu sellele, et „rahvamajanduse kõikide harude ülisuur tõus nõuab kogu töö edasist parandamist rahvamajanduse plaanimise ja arvestuse organiseerimise alal".

9. novembril 1926. a. avaldati NSVL RKN määrus, millega lubati raamatupidamist kaartidel või lahtistel lehtedel, kuid ainult neis ettevõtteis, milledele oli kohuslik raamatupidamine kahekordse süsteemi järgi.

Algab raamatupidamise reguleerimine ka selles suhtes, et bilansikontode nimestikud töötatakse välja üksikute rahvakomissariaatide ja muude keskasutiste poolt (ilma nende järgneva kinnitamiseta tsentraliseeritud korras). Ettevõtteid, asutisi ja organisatsioone kohustatakse neid sundnimestikke oma raamatupidamises rakendama.

Seadusandlikult korraldatakse ka lõppbilansside koostamise ja nende kirjete hinde küsimus. Bilansikirjete hindenormid kehtestati NSVL Töö ja Kaitse Nõukogu (STO) määrusega 28. juulist 1926. a.

Nende normidega on kindlaks määratud põhivahendite, kauba-materiaalsete väärtuste ja väärtpaberite (riigilaenude obligatsioonide) ühtlane hindemeetod.

TKN (STO) määrus ei luba kauba-materiaalsete väärtuste ja väärtpaberite ümberhindamist. Neid tuleb näidata bilansis nende raamatulises hindes. Juhul, kui nende väärtuste turuhind osutus raamatulisest hinnast madalamaks, lubati luua passivas brutokasumi arvel eriline reserv järgneva aruandeaasta kahjumite katteks.

Edasi korraldati põhivahendite hinde küsimus. Määrati, et põhivahendite hinne peab vastama nende inventuuri alghindele, väljendatult tšervoonetsites, nende kulumise arvestamisega kuni ettevõtte ülevõtu päevani.

Määruses täpsustati ka muud momendid, näit. kahtlaste ja lootuseta võlgade mahakirjutamise kord, amortisatsioonifondi moodustamise kord jms.

Kuid see määrus ei kehtinud kaua. 20. oktoobril 1927. a. avaldati NSVL TKN uus määrus, mis täpsustas palju norme bilansikirjete hinde ning lõppbilansside ja aruannete koostamise korra kohta. Mõningate edasiste muudatuste ja täiendustega kehtis see viimane määrus kuni 29. juulini 1936. a., mil NSVL RKN avaldas uue juhendi.

Seadusandlus korraldab ka avalikku aruandlust. 6. oktoobril 1922. a. avaldatakse TKN esimene määrus aasta-, poolaasta- (ja krediidiasutiste suhtes ka kuu-) bilansside kohusliku avaldamise kohta ajalehes „Ekonomitšeskaja Žizn". Kuigi seda määrust täpsustati TKN poolt 17. novembril samal aastal, oli temas siiski see põhipuudus, et ta ei nõudnud sugugi aruannete ja bilansside esitamist Rahanduse RK-le ning vastavaile rahvakomissariaatidele ja muudele keskasutistele. Seepärast avaldasid 21. oktoobril 1923. a. Rahanduse RK ning Tööliste ja Talupoegade Inspektsiooni RK „Avaliku aruandluse juhendi", kus peale nende instantside, kuhu peab esitama bilansid ja aruanded, määrati kindlaks ka tegevusaasta (tol ajal 1. oktoobrist, kusjuures alates 1. oktoobrist 1923 oli nõutav arvestus tšervoonetsites). Edasiselt (1926. a.) aruandluse juhend täpsustati ja tehti kohuslikuks aruannete ja bilansside esitamine Rahanduse RK-le (3-kuise tähtajaga) ning määrati samuti kindlaks aruannete ja bilansside läbivaatamise ja kinnitamise kord. Et aruandlus erakordselt paisus ja aruandeid nõudvate organisatsioonide hulk oli väga suur, avaldati 1927. a. uus NSVL Kesktäitevkomitee (TsIK) ja RKN määrus 30. aprillist, millega määrati kindlaks, millistel asutistel ja keskasutistel on aruannete nõudmise õigus, ning keskasutistele pandi ette revideerida ühiselt Tööliste ja

Talupoegade Inspektsiooni Rahvakomissariaadiga aruandluse korda mahukuse ja vormide suhtes.

Järgnevaist valitsuse määrustest on eriti suur tähtsus NSVL RKN määrusel 9. maist 1931. a. Selles määruses märgitakse, et „seoses plaanimise tugevnemisega sotsialistliku ülesehitustöö antud etapis tõuseb sotsialistliku arvestuse süsteemi kindlustamise tähtsus", ja nõutakse, et raamatupidamine ja statistika oleksid „ehitatud nii, et tagada sellega isemajandamise teostamist rahvamajanduse kõigis harudes". Sel põhjusel nõuab määrus „arvestuse ühtsa süsteemi loomist kohaldatult rahvamajanduse antud haru vajadustele ja iseärasustele, lähtudes olemasolevate arvestusliikide ühendamise põhimõttest", kusjuures arvestuse mitmesuguste süsteemide seesmine koordineerimine „peab tagama: a) ülesannete täitmise hoolsat kontrolli kvaliteedi näitajate alal (omakulu alandamine, töötootlikkus, toodangu kvaliteet jne.), b) tööorganisatsiooni uute vormide jälgimist, c) isemajandamise teostamist, d) aruandluse ja esmase raamatupidamise lihtsustamist".

NSVL Kesktäitevkomitee ja RKN määrusega 17. detsembrist 1931. a. asutati eriline Rahvamajandusliku Arvestuse Keskvalitsus NSVL Riikliku Plaanikomisjoni juures (TsUNHU) [41].

29. septembril 1932. a. avaldatakse NSVL RKN määrus pea- ja vanem-raamatupidajate õigustest ja kohustest, kus märgitakse raamatupidamise erilist tähtsust „võitluses sotsialistliku ülesehitustöö plaani täitmise ja isemajandamise juurutamise eest".

Ka rahvakomissariaadid ja muud keskasutised töötavad välja kindlad juhendid raamatupidamise, kalkulatsiooni ja aruandluse kohta, millega loodi tõeline ühtlus iga rahvakomissariaadi ja iga muu ressoori piirides.

* *
*

Edasi on vajalik jälgida, kuidas teostas raamatupidamine need ülesanded, mis sotsialismi ehitamise sellel või teisel perioodil tema ees seisid.

Esimestel kuudel pärast sotsialistlikku Oktoobrirevolutsiooni (1917. a. ja 1918. a. algus), kui kogu maa majanduses olid ülekaalus väikekodanlikud elemendid, olid majandusalal Lenini arvamise järgi peaülesanneteks rahvamajanduses toodetava arvestus ja kogu toodangu kulutamise kontroll [42].

[41] Praegu on raamatupidamise vahetu reguleerimine antud NSVL Rahandusministeeriumi kätte.

[42] Vt. ÜK(b)P ajaloo lühikursus, lk. 208.

V. I. Lenin nõudis 1917. a. novembris: „Võtku töölised käsile töölis-kontrolli loomine oma vabrikuis ja tehastes, varustagu nad valmistoodetega küla, vahetagu neid vilja vastu. Ükski toode, ükski nael leiba ei tohi väljapoole arvestust jääda, sest sotsialism — see on kõigepealt arvestus“ [43].

Pärast võitu kodanluse üle ja võitlust nõukogude võimu kindlustamise eest asuti sotsialistliku ülesehitustöö arendamisele.

„Nõukogude võimul õnnestus murda 1918. aasta esimese poole vältel kodanluse majanduslik tugevus, koondada enda kätte rahvamajanduse (vabrikute, tehaste, pankade, raudteede, väliskaubanduse, kaubalaevastiku jms.) juhtivad positsioonid, lammutada kodanlik riigivõimu aparaat ja võidukalt likvideerida kontrrevolutsiooni esimesed katsed kukutada Nõukogude võimu“ [44].

Arvestusele pandi erakordse poliitilise tähtsusega ülesanded, sest:

„Lenin pidas selle etapi peaülesandeiks kõige selle arvestamist, mida rahvamajanduses toodetakse, ja kogu toodangu kulutamise kontrolli“ [45].

Kõik see nõudis raamatupidamiselt kõigepealt täiesti uut korrastust vastavalt uutele sotsialistlikele tootmissuhetele, täpsust, hoolsust ja õigeaegsust.

Kuid raamatupidamine ei täitnud sotsialistliku ülesehitustöö abistamisel oma osa lõpuni. Juba märtsis-aprillis 1918. a. kirjutas V. I. Lenin:

„Otsustava tähtsusega on rangeima ja kogu rahva poolt teostatava arvestuse ja kontrolli organiseerimine toodete tootmise ja jaotuse alal. Ja ometi neis ettevõtteis, majanduse neis harudes ja funktsioonides, mis meie kodanluse käest ära võtsime, ei saavutanud me veel arvestust ja kontrolli“ [46].

Selle peamiseks põhjuseks oli, et arvestust teostati seda seesmiselt täiesti ümber ehitamata, teostati endiste kodanlike arvestustöötajate poolt, kelledest paljud saboteerisid ja püüdsid kõiki nõukogude võimu üritusi luhta ajada. Selle põhjuse kõrval oli ka teine: kapitalismi „pärandina“ säilinud üleolev suhtumine arvestusse ja kontrolli.

„Arvestuse ja kontrolli küsimuses — selles sotsialistliku revolutsiooni põhiküsimuses järgmisel päeval pärast kodanluse kukutamist — avaldub see „pärand“ eriti teravalt. Möödub vältimatult teatud aeg,

---

[43] Lenin, Teosed, XXII k., lk. 45.
[44] ÜK(b)P ajaloo lühikursus, lk. 207.
[45] Sealsamas, lk. 208.
[46] Lenin, Teosed, XXII k., lk. 444.

kuni hulgad, kes pärast mõisnike ja kodanluse kukutamist esimest korda endid vabana tundsid, mõistavad — mitte raamatuist, vaid oma, *nõukogude* kogemusest — mõistavad ja *tunnevad,* et ilma igakülgse riikliku arvestuse ja kontrollita toodete tootmise ja jaotuse üle *ei* saa töötajate võim, töötajate vabadus püsida, tagasipöördumine kapitalismi ikkesse on *vältimatu*" [47].

1918. a. keskpaiku algas sõjalise välisinterventsiooni ja kodusõja raske ajastu (1918.—1920. a.). Sõjaväe varustamise kindlustamiseks ja võitluseks nälja vastu siseriigis oli vajalik veelgi rangem arvestus ja kontroll. Kuid raamatupidamine rahalise arvestusena sattus püsiva rahaühiku puudumise tõttu sel ajal kriisi.

Langeva vääringu olukorras peeti õieti ainult rahavahendite arvestust ja kauba-materiaalsete väärtuste arvestust natuuras. Bilansse rahalises väljenduses kuni 1921./22. a. peaaegu ei koostatud. Langev vääring andis mõnedele oportunistidele, kelledest mitmed osutusid hiljem rahvavaenlasteks, ettekääande rääkida raha ärasuremisest, hindades arvestuse mittevajalikkusest ja tema asendamisest arvestusega tööühikuis ja leppelistes koefitsientides jms. Üksikuis kohtades peeti arvestust ja koostati bilansse antud ettevõtte põhitoodangu sõjaeelsete (1913. a.) hindade alusel. Nii tekkisid vilja-, suhkru-, puuvillriide- jms. bilansid.

Kuid nõukogude võim ei jätnud ka sel ajastul sotsialismile viivat majanduslikku ülesehitustööd hooletusse. Partei IX kongress (märts 1920. a.) määras kindlaks peaülesanded sel alal ning pööras erilist tähelepanu ühtsa majandusplaani küsimusele, mille peapunktiks oli kogu rahvamajanduse elektrifitseerimine. See asetas uusi ülesandeid ka raamatupidamisele. Nagu varem mainitud, algas sellel ajastul töö arvestuse organiseerimiseks, kusjuures kõigepealt taoteldi arvestuse kujundamise ühtlasi põhimõtteid tööstusettevõtteis.

Kodusõja ja interventsiooni ajastu lõppes nõukogude võimu võiduga ja algas uus, rahulisele tööle siirdumise ajastu rahvamajanduse taastamiseks (1921.—1925. a.). Sel ajastul töötati välja uued orienteeringud kogu maa majanduselu küsimustes vastavalt uuele olukorrale.

Uus majanduspoliitika, mis nõudis kõikide meie ettevõtete üleviimist „ärilisele tasuvusele", tõstis tugevasti raamatupidamise tähtsust sotsialistlikes ettevõtteis. Kindla vääringu loomine kergendas raamatupidamise taastamist. Trustide seadusega 10. aprillist 1923. a. määrati kindlaks nende töö plaaniline organisatsioon, tulenevalt antud tööstus-

[47] Lenin, Teosed, XXII k., lk. 450.

haru üldisest tootmisplaanist. Seega seoti raamatupidamine plaaniga ja püstitati eesmärk: kogu riigimajanduse bilansi saavutamine. Algas töö raamatupidamise ja aruandluse organiseerimiseks ja nende korrastuse täieliseks ühtlustamiseks. Raamatupidamise ja aruandluse ühtlus oli peagi saavutatud, kuid ainult rahvakomissariaatide ja muude ressooride piirides. Tõsist tähelepanu pühendati aruandekampaaniate küsimustele — aruannete esitamise õigeaegsusele ja nende kõrgele kvaliteedile.

Sel ajastul hakkasid tekkima raamatupidamistöötajate ühiskondlikud organisatsioonid. Raamatupidamise ja aruandluse korrastamise töös etendas eriti suurt osa 1924. a. loodud Arvestustöötajate Ühing (ORU), mis hiljem nimetati ümber Sotsialistliku Arvestuse Edendamise Seltsiks (VOSSU). Arvestustöötajate Ühing andis välja kolme ajakirja: kõrgema kvalifikatsiooniga isikute jaoks ajakirja „Stšetovodstvo" („Arvepidamine"), mis sai hiljem uueks nimeks „Za sotsialistitšeski utšet" („Sotsialistliku arvestuse eest"), keskmise kvalifikatsiooniga isikute jaoks ajakirja „Stšetnaja mõsl" („Arvenduslik mõtlemine") ja madalama kvalifikatsiooniga isikute jaoks ajakirja „Sputnik kontorštšika i stšetovoda" („Kontoriteenistuja ja arvepidaja teekaaslane").

Arvestustöötajate Ühing, millel olid osakonnad üle terve Nõukogude Liidu ja oma rühmad suurettevõtteis, aitas rohkesti kaasa arvestusküsimuste läbitöötamiseks, uute arvestustöötajate kaadrite loomiseks ja vanade töötajate ümberõpetamiseks, aruandekampaaniate õigeks läbiviimiseks jms. Arvestustöötajate Ühingul oli suur osa ka nõukogude raamatupidamise ümberkorraldamisel vastavalt sotsialistliku majanduse nõuetele.

Selle ajastu lõpul (NSVL RKN määrus 18. augustist 1925. a.) loodi Tööliste ja Talupoegade Inspektsiooni Rahvakomissariaadi juurde Riiklike Raamatupidajate-ekspertide Instituut (IGBE).

Temale pandi järgmised ülesanded:

a) avalikult aruandvate asutiste ja ettevõtete aastabilansside kontroll;

b) arvamuste avaldamine arvepidamise ja aruandluse kõigis küsimustes asutiste ja ettevõtete revisjonikomisjonide või muude kontrollorganite nõudel;

c) arvamuste avaldamine ja konsulteerimine arvestusküsimustes NSVL ja liiduvabariikide Tööliste ja Talupoegade Inspektsiooni rahvakomissariaatide vastavate kesk- ja kohalike organite erilisel ülesandel;

d) ekspertiiside toimetamine kohtu- ja haldusorganite nõudel;

e) tööde sooritamine raamatupidamise ja aruandluse korrastamise ja teostamise alal, eelarvete ja aastaaruannete koostamine, samuti arvestuslike ekspertiiside toimetamine, arvamuste avaldamine ja muude arvestustööde teostamine kokkuleppel nii avalikult aruandvate kui ka muude asutiste ja ettevõtetega.

See instituut (tegutses 1931. aastani) aitas samuti palju kaasa raamatupidamise korrastustöö parandamisele NSV Liidus.

Pärast taastamisajastu kõikide raskuste ületamist asus Nõukogudemaa partei ja valitsuse juhtimisel kindlalt majandusliku ülesehituse teele sotsialistliku ühiskonna ehitamise suunas. Järgnesid kaks otsustavat ajastut: esiteks riigi sotsialistliku industrialiseerimise eest toimunud võitluse ajastu (1926.—1929. a.), mil lahendati industrialiseerimise raskemaid ülesandeid — rasketööstuse ehitamiseks vajalike vahendite akumulatsiooni ülesanne „säästurežiimi" kaudu, millise teostamiseks aitas kaasa raamatupidamine, — pandi alus rasketööstuse ehitamisele ning teostati suur murrang, mis tähendas „sotsialismi suurimaid edusamme tööstuses, esimesi tõsiseid edusamme põllumajanduses, keskmiktalupoja pöördumist kolhooside poole, hulgalise kollektiviseerimisliikumise algust" (vt. ÜK(b)P ajaloo lühikursus, X peatükk, lühikokkuvõte, lk. 313), ja teiseks põllumajanduse kollektiviseerimise eest toimunud võitluse ajastu (1930.—1934. a.), mil lahendati raskeim ülesanne — miljonite väikeomandiliste talupojamajandite siirmine kolhooside, s. o. sotsialismi teele.

Selle aja vältel toimuski raamatupidamise laienemine peaaegu kogu meie rahvamajandusele. Partei XVII kongressiks (jaanuar 1934. a.) moodustas sotsialistlik tööstus juba 99% maa kogu tööstusest, sotsialistlik põllumajandus ulatus umbes 90%-ni kogu maa külvipindalast ja kaubanduslikust käibest tõrjuti kapitalistlikud ollused täielikult välja (vt. sealsamas, XI peatükk, § 3, lk. 300).

Sel ajal avaldas suurt mõju raamatupidamise sisule ja organisatsioonile 1930./31. a. krediidireform.

Kuni krediidireformini, millega kaotati vahetud rahalised maksed ettevõtete vahel, olid meie bilansid oma hiiglasuurte arvlemissummadega „lahtiste kontode" ja vekslite järgi väliselt väga sarnased kapitalistlike ettevõtete bilanssidega. Näit. ühe suure riigiettevõtte 1925. a. bilansis kogusummaga 26 198 000 rbl. arvlemised (aktivas) annavad 10 377 000 rbl., s. o. umbes 40% bilansi kogusummast; selle hulgas oli ainult veksleid 6 558 000 rbl. Krediidireform tegi bilansi selle osa summad hoopis tühiseks ning kaotas vekslid täiesti.

Nep'i („uue majanduspoliitika") esimesel perioodil esines ühiskon-

nastatud sektori piirides kaubakrediit ja selle hulgas vekslikrediit, kuid „sotsialistlike elementide kiire areng rahvamajanduses ja saavutatud tase rahvamajanduse plaanimisel" nõudsid krediidi radikaalset reformi. See reform teostati alates 1. aprillist 1930. a. valitsuse määrusega, mis nõudis ettevõtete-vahelise vahetu krediidistamise likvideerimist kaupade, materjalide jms. väljamisel ja teenuste tootmisel ning lõi ühtlasi sularahata makseliikluse ühiskonnastatud sektori piirides.

Krediidireformil olid Kesktäitevkomitee ja NSVL RKN 1930. a. 30. jaanuari määruse kohaselt järgmised põhieesmärgid [48]:

1) krediidisüsteemi plaanimistöö meetodite parandamine ja tema osa tugevdamine plaanipõhimõtte ranget läbiviimist juurutava tegurina rahvamajanduse kõigis lülides;

2) kõikide vahenditega isemajandamise laiendamine ja süvendamine ettevõtteis;

3) rahvamajanduse lühiajalise krediidistamise ratsionaliseerimine;

4) Riigipanga kasutamine plaani koguslikest ja kvalitatiivseist ülesannetest hälbimiste signaliseerijana ja Riigipanga muutumine plaani täitmise kontrollorganiks;

5) Riigipanga muutumine kogu rahvamajanduse arvlemiskeskuseks ja selle kaudu ka toodete tootmise ja jaotuse arvestuse üleriiklikuks aparaadiks;

6) rahamärkide liigse hulga eemaldamine käibest arveldussüsteemi loomise teel.

Krediidireformi teostamise esimesel perioodil moonutasid rahvavaenlased, kes tegutsesid Riigipangas, krediidireformi põhiülesandeid. Selle esimese perioodi praktikas ei tehtud mingit vahet ettevõtte seesmiste ressursside (tema omavahendite) ja laenatud (panga) vahendite vahel. Tulemuseks oli mitte krediidistamine, vaid ettevõtete mittetagasimakstav finantseerimine panga poolt „plaani tagatisel", olenematult plaani täitmisest. Arvlemised Riigipangaga olid koondatud ühtsasse kontokorrentkontosse. Selles kontokorrentkontos segunesid ettevõtte enese vahendid ja vahendid, mis saadi täiendavalt Riigipangalt; see rikkus täielikult majandamise põhimõtteid ja tekitas ettevõtete mittetagasimakstavat finantseerimist panga poolt. 1931. a. tehti NSVL RKN määrusega 20. märtsist krediidireformi teostamise praktikasse korrektiivid, mis olid tingitud ühelt poolt selle teostamise täiesti mitterahuldavast ettevalmistusest ja teiselt poolt otsesest kahjurlikkusest.

---

[48] Vt. Kesktäitevkomitee ja NSVL RKN krediidireformi määrus 30. jaanuarist 1930. a.

RKN märkis oma määruses järgmisi põhilisi moonutusi krediidireformi teostamisel:

a) otsene üldine krediidistamine „plaani tagatisel" ettevõtete ja organisatsioonide üksikute majanduslike tehingute krediidistamise ainuõige süsteemi asemel, mis põhjustas nn. krediidistamise automatismi, milline lülitab välja plaani täitmise käigu kontrolli võimaluse panga ja majandusorganite poolt;

b) lepinguliste suhete põhimõtte mitte-elluviimine ettevõtete ja ühtumite (hankijate ja ostjate) vahel, mis nõrgendas ostja kontrolli hankijate üle toodangu kvaliteedi ja sortimendi, varustamise tähtpäevade, arvlemistingimuste jms. küsimustes;

c) isemajandamise rikkumine ettevõtteis ja ühtumites, mis ühes nende kasumite ja käibevahendite samastamisega nõrgendas majandusorganite huvi oma tegevuse finantsiliste tulemuste vastu (omakulu alandamine, kasumite saavutamine jne.);

d) Riigipanga tehniline ettevalmistamatus uue süsteemi valdamiseks, arvlemiste tehnika äärmine ja mittevajalik keerukus, mis ei võimaldanud Riigipangale tagada kontrolli rublaga tootmise ja käibe üle.

Uue määrusega nõutakse, et majandusorganisatsioonid plaani-ülesannete piires korraldaksid oma suhteid lepingute kohusliku sõlmimise teel, määrates lepingutes kindlaks hankijate vastutuse tellimuste täitmise eest; pangakrediit peab olema limiteeritud ja krediidistamine peab toimuma kindla tähtaja peale ja rangelt otstarbelises korras.

Sama (1931.) aasta 23. juulil avaldas NSVL Töö ja Kaitse Nõukogu täiendava määruse „Riiklike ühtumite, trustide ja teiste majandusorganisatsioonide käibevahenditest", kus nõutakse, et majandusorganite omad kui ka laenatud rahalised vahendid koonduksid majandusorgani arvelduskontosse Riigipangas, mille kaudu majandusorgan toimetab kõiki väljaminekuid ja tasub kõik oma kohustused, kusjuures need väljaminekud ja tasumised peavad toimuma ranges kokkukõlas plaaniga ja vastavatel juhtudel lepingute alusel.

Lühiajaline pangakrediit on ette nähtud ainult „vajaduste katmiseks, mis on seotud teelolevate väärtuste finantseerimisega, tootmise hooajaliste protsesside avansseerimisega, toorainete, tootmis- ja abimaterjalide hooajaliste varude kujundamisega, mahutuste ajutise tõusuga lõpetamata toodangusse, valmistoodete ja kaupade hooajalise kuhjumisega, samuti ka teisteks ajutisteks vajadusteks, mis tulenevad kaupade tootmise ja käibe käigust".

See Töö ja Kaitse Nõukogu määrus on krediidireformi loomulik

lõpuleviimine, täiel määral tagades isemajandamise juurutamist ja kontrolli rublaga.

Uue krediidisüsteemi juures asetub kõigepealt sootuks uuel kujul küsimus arvestuse osast Riigipangas. Kui pank oli varem ainult krediidiorgan, siis muutus ta nüüd sääraseks kontrollorganiks, mis asuski teostama temale määratud ülesandeid toodete tootmise ja jaotuse üldriikliku arvestuse aparaadina.

Edaspidi ei toimunud krediidisüsteemis mingisuguseid põhimõttelisi muudatusi. Krediidireform mõjutas niiviisi ettevõtete, asutiste ja majandusorganite raamatupidamist sellega, et esiteks nad kõik hakkasid aruande korras alluma Riigipangale ja teiseks muutusid reformi tõttu oluliselt nende bilansid.

Endiste jooksev-kontode asemel, mida sageli oli mitu, esineb bilansi aktivas arvelduskonto Riigipangas. Igal ettevõttel, asutisel, majandusorganisatsioonil on õigus ainult ühe arvelduskonto avamiseks Riigipangas oma asukoha järgi. Kassakonto kahanes peaaegu nullini, kuna ettevõtted annavad kogu lunastise Riigipanka arvelduskontosse, kust siirmiste kaudu toimetatakse väljamakseid. Sularaha antakse vastavalt plaanile ainult pisikuludeks ja töötasu väljamaksmiseks töölistele ja teenistujatele.

Riigipank täidab antud juhul arvelduskeskuse funktsiooni, kes toimetab arveldusi sotsialistlike ettevõtete, asutiste ja majandusorganisatsioonide vahel. Kuid ühes sellega täidab Riigipank ka plaani täitmise kontrolli funktsiooni, kuna arvelduskonto käsutamise õigus on piiratud, — pank täidab arvelduskontost maksete toimetamise ülesandeid ainult vastavalt plaani täitmisele ja vastavate lepingute olemasolul (tasumine hankijaile jms.).

Krediidireformi kahjurlikul teostamisel peeti üht kontokorrentkontot Riigipangaga, kuhu vahet tegemata kirjendati nii ettevõtte, asutise või majandusorganisatsiooni omavahendid kui ka pangast laenatud vahendid. Seetõttu, et krediidistamine ei toimunud vastavalt plaani täitmisele, vaid „plaani tagatisel", kujunes olukord, kus Riigipanga kontokorrentkonto esines alati bilansi passivas, näidates õieti mittetagasimakstavat finantseerimist, mis hävitas huvi plaani täitmise, kasumi saavutamise jms. vastu.

Otstarbelise ja tagasimakstava tähtajalise krediidi loomisega moodustavad Riigipanga poolt antavad iga liiki laenud tänapäeval ettevõtete, asutiste või majandusorganisatsioonide bilansside passivas eri rühma — „lühilaenud", alljaotusega kontodeks saadavate laenude otstarbe järgi (näit. laenud kaubakäibe krediidistamiseks, laenud teelole-

vate summade tagatisel, laenud hooajaliselt kuhjunud kaupade ja materjalide tagatisel, laenud erikontode ja akreditiivide tagatisel jms.).

Edasi: kui ajavahemikul 1923.—1926. a. püstitati koondbilansi saamise ülesanne tööstuse üksikute harude ja siis ka rahvamajanduse üksikute harude kohta, siis asetati edaspidi ühtsa sotsialistliku arvestuse loomine ning juba kogu rahvamajanduse bilansi saamine päevakorda mitte põhimõttelise taotlusena, vaid konkreetse nõudena.

Seltsimees Stalin ütles juba 27. detsembril 1929. a. oma ajaloolises kõnes marksistlike põllumajandustegelaste konverentsil:

„NSVL rahvamajanduse tasakaalu skeemi peavad välja töötama revolutsioonilised marksistid, kui nad üldse tahavad tegelda üleminekuperioodi majanduse küsimuste läbitöötamisega“ [49].

Kuid rahvamajanduse bilansi loomine pole mõeldav ilma rahvamajandusliku arvestuse ühtsa süsteemi loomiseta, seesmiselt kõiki tema liike vastastikku kokkukõlastamata. Raamatupidamise teooria kohuseks on koondraamatupidamise metodoloogia üksikasjaline väljatöötamine.

Samal — 1929. a. — nõudis ÜK(b)P XVI konverents „raamatupidamise, operatiivse ja statistilise arvestuse ühtsuse loomist“. 1931. a. avaldatakse NSVL RKN määrus 9. maist arvestuse mitmesuguste süsteemide seesmise kokkukõlastamise tagamise kohta ja keskasutistele pandi ette viivitamatult välja töötada tööde plaan ühtsa arvestussüsteemi loomiseks. Selleks pidi Riiklik Plaanikomisjon tugevdama keskendatud juhtimist arvestuse ja statistiliste tööde metodoloogia ja organisatsiooni alal. Peab märkima, et töö arvestuse kõikide liikide suurema vastastikuse seose loomiseks, nende kohandamiseks kogu rahvamajanduse kui terviku ülesannetele kestab seniajani. Kuid rahvamajanduse bilansi skeemi väljatöötamine, milline skeem täpselt kindlaks määraks arvestuse iga liigi ülesanded ja ülesehituse, ei ole seniajani toimunud.

Sotsialistliku arvestuse põhijoon — tema ühtsus, sotsialistliku laiendatud taastootmise kogu protsessi hõlmamine — avaldub eriti kujukalt NSVL Riigipangas toimuvas arvestuses.

NSVL Riigipank muutub selleks keskuseks, kes peab enda kätte koondama üldriikliku arvepidamise, tootmise ja toodete jaotuse üldriikliku arvestuse. V. I. Lenin kirjutas juba suure Oktoobri eelõhtul oma töös „Kas bolševikud suudavad võimu enda käes hoida“:

„Ühtne, suurimaist suurim riiklik pank osakondadega igas vallas,

[49] Stalin, Leninismi küsimusi, 11. tr., lk. 258.

iga vabriku juures — see on juba **sotsialistliku** aparaadi üheksa kümnendikku. See on üldriiklik **arvepidamine**, üldriiklik tootmise ja toodete jaotuse **arvestus**, see on niiöelda midagi sotsialistliku ühiskonna **kondikava** taolist" [50].

Riigipanka ei organiseeritud kohe pärast Suurt Oktoobrirevolutsiooni. Võttes võimu enda kätte, natsionaliseeris nõukogude valitsus dekreediga 14. detsembrist 1917. a. kõik revolutsioonieelse Venemaa pangad ja ühendas need endise Riigipangaga, nimetades selle panga ümber VNFSV Rahvapangaks, mis lülitati hiljem Rahanduse Rahvakomissariaadi süsteemi. Pärast partei X kongressi, kus võeti vastu otsus siirdumise kohta rahvamajanduse taasehitamiseks suunatud uuele majanduspoliitikale, asutatakse VNFSV valitsuse määrusega 12. oktoobrist 1921. a. Rahanduse Rahvakomissariaadi süsteemis VNFSV Riigipank. Pärast Nõukogude Sotsialistlike Vabariikide Liidu Konstitutsiooni vastuvõtmist nimetati VNFSV Riigipank ümber NSVL Riigipangaks. Sellega taastati rahvamajanduses krediidisüsteem. Riigipanga funktsioon sel ajastul seisneb rahaliiklemise reguleerimises, ühiskonnastatud sektorile kaasaaitamises tema majanduslike ülesannete täitmisel ja selle sektori juhtiva osa tagamises rahvamajanduses. Kuid Riigipank ei võinud tol ajal veel saada üldriikliku arvepidamise ja arvestuse organiks. 1922. a. rahareform ja lõpuks ülalkäsiteldud krediidireform, mis oli rahvamajanduses toimunud muutuste ja temas plaanimise tugevnemise tagajärjeks, tingisid esiteks seda, et Riigipank sai rahvamajandusliku plaani täitmise kontrollorganiks nii tervikus kui ka üksikuis osades ja plaani täitmise üksikuis sektorites. Järelikult tootmise ja toodete jaotuse plaaniline mõjutamine satub Riigipanga kätte. Tootmise, vahetuse, jaotuse käigu õigsuse kontroll muutub Riigipanga funktsiooniks.

Sotsialistliku ühiskonna Riigipank teostab sotsialistlike ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide kõikide rahavahendite koondamist ja tema vahetu kontrolli all lähevad kõik need vahendid mitmesuguste plaani täitmise käigust tingitud vajaduste katteks. Ühes sellega teostab Riigipank tähtajalise, otstarbelise ja tagasimakstava krediidistamise teel tema kätte koondatud vahendite plaanilist ümberjaotust üksikute ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide, sellega ka rahvamajanduse üksikute harude vahel. Riigipank muutub tõesti laiendatud taastootmise kogu protsessi **arvestuse ja kontrolli** organiks. Väljendades seda kõike oma arvepidamises, muutub Riigipank ka riikliku **arvepidamise**

[50] Lenin, Teosed, XXI k., lk. 260.

organiks, nimelt säärase ühendava arvepidamise organiks, mis võib olla omane ainult sotsialistlikule ühiskonnale. Sellest kõnelesime juba §-s raamatupidamise objekti kohta (vt. II peatükk, § 1). 1930. a. krediidireformini ei saanud Riigipank seda ülesannet täielikult nii täita, nagu see tuleneb kogu rahvamajandust ühtsa tervikuna haarava sotsialistliku majandussüsteemi nõuetest.

Tänapäeval on Riigipangas toimuval arvestusel sünteetilise rahvamajandusliku arvestuse funktsioon. Riigipank saavutas seda, et ta tõesti sai **üldriikliku arvepidamise** organiks ja ühtlasi **tootmise ja toodete jaotuse üldriikliku arvestuse** organiks.

Üldriikliku **arvepidamise** organiks sai Riigipank seepärast, et ta väljendab ja kontrollib oma arvestuses kõiki rahavahendeid ja nende ümberjaotust, pangatähtede emissiooni, riigikassatähtede ja vahetusraha väljamist, s. o. riigi kogu rahaliiklust, riigieelarve kassalist täitmist, arvlemisi väliskaubanduse alal jms.

Kui lai on Riigipanga tegevus ja kui suur on selle tähtsus kogu rahvamajanduses, nähtub pangakäivete pidevast kasvust. Nii moodustasid 1928./29. a. Riigipanga arvlemised rahvamajandusega, arvestamata panga sisemisi arvlemisi, ükssada seitsekümmend kuus miljardit kuussada kuuskümmend kaks miljonit kakssada üheksateist tuhat rubla (176 662 219 000). Kuid juba 1936. a. moodustasid need käibed kaks triljonit ükssada viisteist miljardit seitsesada üheksakümmend kolm miljonit kaheksasada kaheksakümmend kuus tuhat rubla (2 115 793 886 000).

Kasvas ka riigieelarve, mille kassalist täitmist teostatakse ja arvestatakse Riigipanga poolt.

Tootmise ja toodete jaotuse üldriikliku **arvestuse** organiks sai Riigipank seepärast, et ta neid protsesse plaaniliselt mõjutab.

V. I. Lenini sõnu ei tohi mõista nii, et Riigipank peaks enda peale võtma tootmise ja jaotuse vahetu arvestuse (arvepidamise) funktsioonid. Säärast vahetut arvestust teostatakse ja seda peabki teostama plaani täitmise kohtades. Riigipanga ülesanne on meie ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide tegevuse plaaniline mõjutamine. Seda ülesannet ta täidab, analüüsides üksikute organite plaane, kontrollides nende aruandeid, koondades enda kätte nende rahalised vahendid, neid krediidistades jms., niiviisi ta teostab kogu aeg pidevat arvestust laiendatud taastootmise protsessi kontrollina.

Just sääraselt määratakse Riigipanga osa kindlaks ÜK(b)P programmis, mis vastu võeti partei VIII kongressi poolt 1919. a. märtsis: „Pangatehingute radikaalne muutmine ja lihtsustamine pangaapa-

raadi muutmise teel Nõukogude vabariigi ühtlase arvestuse ja ühise arvepidamise aparaadiks. Sel määral, nagu organiseeritakse ühiskondlik plaanimajandus, viib see panga ärakaotamisele ning selle muutumisele kommunistliku ühiskonna keskraamatupidamiseks" (§ 14).

Sotsialistliku ühiskonna ülesehituse lõpuleviimise ja uue Konstitutsiooni teostamise eest toimunud võitluse ajastul (1935.—1937. a.) viiakse lõpule rahvamajandusliku arvestuse ühtsa süsteemi organiseerimine; selles süsteemis esineb raamatupidamine ainult plaani täitmise teatud näitajate saamise ühe meetodina, ja see organiseerimine on Stalinliku Konstitutsiooni kohaselt NSVL võimu kõrgemate organite ja riigi valitsemisorganite üheks ülesandeks.

* *
*

Nüüd peatume raamatupidamise kirjandusel nõukogude ajastul.

Üheks esimeseks raamatuks (kui mitte arvata Rahvamajanduse Kõrgema Nõukogu ametlikke väljaandeid, milledest kõnelesime eespool) oli 1919. a. Tekstiilkeskuse (Tsentrotekstil'i) poolt väljaantud raamat tekstiilettevõtete riiklikust arvepidamisest. See raamat sisaldab väga huvitava katse välja töötada tootmise arvestuse korrastus kahes läbilõikes — omakulu arvestuse ning tema ja normeeritud hindade võrdluse läbilõikes ja tootmiseelarve kontrolli läbilõikes (kõik ettevõtted olid tol ajal riigieelarvelised). Selleks jaotati kogu bilanss aktivas ja passivas kolme ossa. Esimeses osas, mida nimetati „inventariks", olid aktivas hooned, ehitised ja seadised, toorained ja materjalid, rahavahendid, valmistooted, toiduained ja loomasööt, arvlemised ja järgmise aasta eelarve kulud. Passivas olid riiklik fond, arvlemised ning järgmise aasta eelarve tulud.

Bilansi teise osa nimeks oli „käibed (eelarve)". Siin on ainult aktiva-osa: üldadministratsiooni kulud, tootmis- ja ekspluatatsioonikulud (eelarve), üldtootmiskulud, kapitaalremont, kulud ettevõtte laiendamiseks ja võlgade tasumine. Kolmanda osa nimeks oli „tulemused". Selle aktivasse kuulusid aruandeperioodil väljalastud tooteile langevate kulude kontod (toodangu omakulu) ja kulude tuludest ülekaalu konto. Passivas olid toodete ja kõrvaltoodete väljalaskmise konto, mitmesuguste tulude konto ja tulude kuludest ülekaalu konto.

Tehti katset parandada ülaltoodud viisi puudused ja luua eelarve täitmise ja ühtlasi ka tootmise kui säärase sünteetiline arvestus [51]. Selleks otstarbeks — ning võttes lähtekohaks, et eelarvelised tootmiskulud loovad kuni toodete valmimise momendini ettevõtte kohustuse toodete

[51] K i p a r i s s o v, Arvepidamine ja asjaajamine, lk. 277—289.

valmistamiseks ja pärast valmimist loovad toodete erilise fondi — pandi ette eeltoodud bilansi skeemi mõningal määral muuta, ja nimelt paigutada kontode teise rühma tootmiskonto ja kulude tuludest ülekaalu konto (kolmandast rühmast) ja passivas valmistusfondi konto ja tulude kuludest ülekaalu konto (samuti kolmandast rühmast); selle teise rühma nimeks oleks „tootmise arvestus"; kolmanda rühma, mille nimeks peaks olema „eelarve arvestus", aktivasse kuuluksid kõik eelarvekulude kontod ja passivasse toodete ja kõrvaltoodete väljalaskmise kontod. Bilansi esimese osa passivasse peab paigutama toodete riikliku fondi konto.

Edaspidi, alates umbes 1924./25. a., kasvab raamatupidamise kirjandus kolossaalselt. Ilmub suur hulk õpperaamatuid nii raamatupidamise teooria kui ka raamatupidamise eriharuliste liikide alal, samuti raamatupidamise andmeil teostatava majandusliku analüüsi alal. Ilmub ka üksikuid monograafiaid samade küsimuste alal. Samal ajal ilmub ka Lääne-Euroopa kodanlike õpetlaste — Léautey ja Guilbault', prof. I. F. Schäri, prof. A. Calmes'i, P. Gerstneri jt. teoste tõlkeid. Alates 1923. a. lõpust tekib ka perioodiline raamatupidamise kirjandus, ja nimelt kuukirjadena. Kuid terve see kirjandus oli põhiliselt rajatud kodanliku raamatupidamise põhimõtteile. Siia kuuluvad näiteks mitmesuguste autorite, nende hulgas ka käesoleva raamatu autori kõik vanad (umbes kuni 1931. a.) tööd. Kuid leidus ka „õpetlasi", kes otseselt suunasid lugejat seisukohale, et arvestus oma meetoditeS ja vormides on ajaloolisest arengust sõltumatu. Nii kirjutati näiteks, et „kõik, mida taotlevad ühiskondliku arvendusteaduse põhimõtted majanduslike suhete uues korras, on arvestusliku mõtte arendamine teaduslikel alustel, mis on ikka ühed ja samad, hoolimata igasugustest muutustest mitte ainult ühiskondlikes suhetes, vaid ka neid ümbritsevas looduses" [52].

Selles on tolleaegse kirjanduse suur kahjulikkus. Ta pidurdas ühtsa sotsialistliku arvestuse arengut. Ta pidurdas raamatupidamise muutumist sääraseks arvestuseks, mis vastaks sotsialistliku plaanimajanduse nõuetele.

Kuid ühtlasi oleks ajalooliselt ebaõige jätta märkimata tolleaegse raamatupidamise kirjanduse mitmeid positiivseid külgi. Kõigepealt reageeris see kirjandus paljudele küsimustele, mida esile tõstis raamatupidamise praktika. Eriti soodustasid seda arvepidamistöötajate ühiskondliku organisatsiooni poolt asutatud ajakirjad (eriti „Stšetovodstvo" ja „Stšetnaja Mõsl"). Need ajakirjad koondasid enese ümber kaunis suure

[52] Rudanovski, lk. XIII.

hulga raamatupidamistöötajaid ja kasvatasid paljusid neist edaspidiselt raamatupidamise teooria ja praktika väga tugevaiks esindajaiks. Need ajakirjad reageerisid jooksva raamatupidamispraktika mitmesugustele vajadustele. Nii näiteks valgustati enne rahareformi raamatupidamise korraldamise küsimusi langeva vääringu tingimustes. Samal ajastul olid laialt arenenud kaubavahetusoperatsioonid ja raamatupidamise kirjandus püüdis anda kaubavahetusoperatsioonide arvestuspõhimõtete teoreetilised alused. Kirjanduses valgustati raamatupidamise ülesehituse põhimõtteid transpordiettevõtteis, krediidiasutistes jms. Samal ajal alustati küsimuste läbitöötamist raamatupidamise andmete kasutamise kohta majandusliku tegevuse analüüsiks. Eriti palju tehti raamatupidamise tehnika arendamiseks. Loobumine vanadest raamatupidamise vormidest ja uute vormide, nende hulgas ka kopeerarvestuse levimine teostus just tänu kirjanduse lakkamatule tähelepanule selle väga tähtsa küsimuse suhtes. Lõpuks, see kirjandus rõhutas alatiselt sügava teoreetilise töö vajalikkust raamatupidamise kogu süsteemi ümberehitamiseks vastavalt sotsialistliku majanduse tingimustele. Sellega valmistas kirjandus ette toda murrangut raamatupidamise teoorias, mille alguseks on 1929.—1931. a.

Need aastad on nimelt just murrangulised raamatupidamise kui ühtsa sotsialistliku arvestuse ühe liigi teooria ja praktika põhiprobleemide läbitöötamises.

Murrangu tulemusel algas visa töö sotsialistliku raamatupidamise uue teooria loomiseks. Seejuures on juhtunud ja juhtub tänapäevalgi vigu ja mõnikord koguni moonutamisi, kuid töö raamatupidamise rekonstrueerimiseks, tema metodoloogiliste põhiorienteeringute väljatöötamiseks jätkub ning ei saa raamatupidamise praktika edendamisele ilma mõjuta jääda.

Sellest tööst võtavad osa meie paremate raamatupidamispraktikute, vanade teaduslike kaadrite ning nõukogude kõrgemates õppeasutistes ja nõukogude raamatupidamisaspirantuuris ettevalmistatud noorte teaduslike töötajate ühendatud jõud. Selles on raamatupidamise kui rahvamajandusliku arvestuse ühtsa süsteemi ühe liigi edasise nende nõuete tasemele tõstmise pant, milliseid nõudeid temale esitab meie võimsalt arenev sotsialistlik ülesehitustöö.

Kuid tuleb meeles pidada, et võitlus arvestusteoreetilisel rindel jätkub ning et sotsialistliku arvestuse teooria võib areneda sotsialismi ehitamisele kasulikul viisil ainult visas võitluses selle teooria puhtuse eest. Siin on vajalik valvsus, valvsus ja valvsus.

* *
*

Me jälgisime üldjoontes raamatupidamise arengukäiku tema tekkimisest üksikute omanike majandites kuni tema muutumiseni töölisklassi diktatuuri riistaks ühtsa sotsialistliku arvestuse ühe liigina. Me nägime, et raamatupidamine tekkis ja töötas välja oma põhimeetodid (bilanss, kontod ja nende korrespondeering jms.) kodanliku arengu ajastul. Meie nägime ühtlasi, et materiaalse elu tingimused ühiskonna arengut määrava jõuna tekitasid selle arengu mitmesuguseil ajastuil raamatupidamise põhjendamise erinevad teooriad. Tuleb meeles pidada, et selles arengus ja neis teooriais olenes kõik ajast ja ruumist, et kõik need teooriad teenisid iganenud ühiskondlike jõudude huve. Kõik need teooriad olenesid ühiskondliku arengu vastava ajastu materiaalse tootmise tingimustest.

„. . . kui me orjapidamise korras näeme ühtesid ühiskondlikke ideid, teooriaid, vaateid, poliitilisi asutusi, feodaalses korras — teisi, kapitalistlikus korras — kolmandaid, siis pole see seletatav ideede, teooriate, vaadete, poliitiliste asutuste endi „loomusega" ega „omadusega", vaid ühiskonna materiaalse elu mitmesuguste tingimustega ühiskondliku arengu mitmesugustel ajajärkudel" [53].

Järelikult kõik need raamatupidamise teooriad on iganenud. Edasi me nägime, kuidas arvestustehnika ise kogu aeg arenes, kuidas ta „vabal ajal" ja lihtsamal kujul tehtavailt kaupmehe märkmeilt jõudis keerukate masinate rakendamiseni.

Kuid sotsialistlik raamatupidamine ei ole oma kõigis avaldustes täiesti uus asi ilma mingisuguse seoseta senise arenguga. Ei. Ta võttis palju senisest arengust üle ega saanudki teisiti.

Raamatupidamise arengu ajalugu näitabki meile, kuidas ja mida **väärtuslikku** ilmus ja arenes majandusarvestuse teaduses ja mida me sellest endisest arengust peame üle võtma, kuid üle võtma nii, et see oleks pööratud sotsialismi kasuks ja kapitalismi kahjuks.

Loetleme lühidalt olulisemat sellest, mis on loodud raamatupidamise arenguprotsessi kodanlikul ajastul ning on meie poolt üle võetud:

1) raamatupidamise rakendus **purgiva** arvestusena, mis kajastab protsessi selle kõigis momentides;

2) protsesside vastastikku seotud väljenduse vajalikkus (bilanss ja kontod);

3) majanduslike protsesside arvestus kronoloogilises ja süstemaatilises korras;

4) sünteetilise ja analüütilise arvestuse vajalikkus (Degrange ja Cerboni);

[53] ÜK(b)P ajaloo lühikursus, lk. 109.

5) ümberhindamiste mittelubamine ja seega finantsiliste tulemuste kindlakstegemine ainult faktiliselt teostatud operatsioonide alusel (Schär, samuti Léautey ja Guilbault);

6) mitmesuguste tehniliste võtete rakendus (storneeringud, käibearuanne jms.).

Kuid sellega oluliselt piirdubki see, mida me kasutame kõigest sellest, mis raamatupidamise alal on välja töötatud kogu selle aja jooksul, mis eelnes sotsialistliku ühiskonna tekkimisele. Meie raamatupidamise seesmisel ülesehitusel on sootuks teised, kõigele senisele põhimõtteliselt vastupidised metodoloogilised alused. Mitmesuguste kodanlike raamatupidamise „teooriate" kasutamise võimalus ei saa kõne alla tulla. Need teooriad on iganenud; nad teenivad iganevate ühiskondlike jõudude huve. Nende tekkimine omal ajal teatud ühiskondlik-majanduslike formatsioonide tingimustes oli täiesti seaduspärane. Kuid meile on vajalik eesrindlik teooria, mis teenib ühiskonna eesrindlike jõudude huve — tööliskassi huve, kes hävitas tootmisriistade ja -vahendite eraomanduse ning inimese ekspluateerimise inimese poolt ja ehitab kommunistlikku ühiskonda. Selles uues teoorias, mida varemalt ei saanudki olla, esineb raamatupidamine ainult ühe meetodina rahvamajandusliku arvestuse ühtsa süsteemi meetodite hulgas, millise arvestuse funktsioonideks on sotsialistliku laiendatud taastootmise protsessi väljendamine, kontrollimine ja uurimine. See uus teooria ongi praegu väljatöötamisel. See sotsialistliku arvestuse väljatöötamine peab sageli murdma paljud väljakujunenud põhimõtted, näiteks tootmis-arvestuse ja sellega seotud kalkulatsiooni alal, kaubakäibe ja käibekulude arvestuse alal, rühmituste kindlaksmääramisel majanduslikes vahendites ja nende paigutamise korras seoses nende plaanilise otstarbega, majandusliku tegevuse analüüsi meetodi alal jne. jms. Siin on veel palju kapitalismi „sünnimärke". Eriti kahjulik mõju on säärastel „teooriatel", mis teevad näo, nagu poleks nad seotud teatud ühiskondlik-majandusliku korraga ja et nad nagu dikteeriksid „puhta teadusena" koguni oma nõudmisi majandusele.

Edasi, ei tohi revideerimata jätta ka raamatupidamise teostamise **väliseid vorme.** Neil on oma olevik ja tulevik, kuid on ka oma minevik, ja nimelt seepärast, et raamatupidamine arenes „ärisaladuse" tingimustes, ainult üksikute omanike erahuvide teenindamise tingimustes.

Sotsialistlik arvestus peab olema vahendiks masside käes, kogu rahva käes. Seepärast ka tema teostamise vormid peab välja töötama säärastena, et nad oleksid arusaadavad töötajaile ning neile mitte üle jõu käivad.

Nii arvestuse metodoloogia kui ka tema praktilise teostamise (vormistamise) alal peame kõiki seisukohti julgelt revideerima ja vajaduse korral uusi looma. Meie ei tohi unustada seltsimees Stalini sõnu, mis ta ütles 17. mail 1938. a. kõrgemate õppeasutiste töötajate vastuvõtul Kremlis:

„Teaduse õitsengu eest, — selle teaduse õitsengu eest, mille inimesed, mõistes teaduses kujunenud traditsioonide jõudu ja tähtsust ning neid osavalt kasutades teaduse huvides, ei taha siiski olla nende traditsioonide orjaks; selle teaduse õitsengu eest, millel on julgust ja otsustavust vanade traditsioonide, normide, orienteeringute murdmiseks, kui need vananevad, kui need muutuvad piduriks edasiliikumisel, ja mis oskab luua uued traditsioonid, uued orienteeringud“ [54].

Rahvamajandusliku arvestuse ühtne süsteem nõuab suurt tööd tema organiseerimiseks. Enne kõike on vajalik, et lõpuks välja töötataks rahvamajanduse bilansi kui sotsialistliku laiendatud taastootmise protsessi kõikide külgede kajastumise skeem. Ainult sel tingimusel võib täpselt kindlaks määrata arvestuse kõikide liikide vastastikuse seose teed, võib täpselt kindlaks määrata nõudmiste ringi, millised peab esitama arvestuse igale liigile. Ainult sel tingimusel võib täpselt kindlaks määrata meie ettevõtteilt, asutistelt või majandusorganisatsioonidelt nõutavate aruannete mahukuse. Vastavalt rahvamajanduse bilansi skeemile võivad täielisele ümberkorraldamisele tulla arvestusmeetodid majandusliku tegevuse üksikuis sektorites (kapitaalehituste arvestus, tootmisarvestus, kaubakäibe arvestus jms.). See töö tuleb käsile võtta esimeses järjekorras.

Siis on veel rida küsimusi, mis nõuavad kiiremat lahendamist. Me rääkisime juba sellest, et praegu bilansi-nomenklatuuride ühtlus kujundatakse ainult iga üksiku ministeeriumi või muu ressoori piirides. On vaja välja töötada bilansi ühtne skeem, mis on ehitatud majanduslike fondide ja plaani täitmise protsesside õige klassifikatsiooni alusele ja mis võimaldab bilansside andmete kasutamist analüüsiks ning kokkuvõtmiseks rahvamajanduse ulatuses; ühtlasi tuleb välja töötada ühtsad skeemid rahvamajanduse eri harude (tööstuse, põllumajanduse, kaubanduse, transpordi jne.) jaoks.

Ühtlus (põhimõtteis) peab loodama ka kalkulatsioonis, samuti ka analüüsi meetodites, mida mitmesugused organid aruannete kontrollimisel rakendavad.

Edasine ülesanne on arvestuse tehnilise baasi rekonstrueerimine

[54] Sm. Stalini kõne, lk. 4.

senisest veel suuremal määral, ja nimelt mehhaniseerimise mõttes. Sellel alal on juba eelneval perioodil palju tehtud. Kuid väga palju jääb veel teha. Siin on kaks ülesannet: üks on arvestusmasinate toodangu tõstmine ja teine on kaadrite ettevalmistamine, kes oskaksid neid masinaid kasutada. Esimese ülesande teostamist taotleb NSVL RKN määrus 11. augustist 1937. a. SAM-i (nõukogude analüütiliste masinate) tehase töö laiendamisest, millise määrusega ühtlasi tehti RAKV-le NSVL Riikliku Plaanikomisjoni juures ülesandeks arvestusjaamade organiseerimine ettevõtete teenindamiseks isemajandamise alustel. Teise ülesande teostamiseks tegi RKN samuti RAKV-le ülesandeks korraldada neile jaamadele vajalike kaadrite ettevalmistamist, kusjuures on keelatud arvestusmasinate käsitsemine isikute poolt, kellel pole RAKV tunnistust tehnilise miinimumi kursuse läbitegemise kohta arvestusmasinate alal.

Arvestusjaamade loomine ja laiendamine kuulub tähtsamate ülesannete hulka arvestuse alal.

Järgmine ülesanne on arvestuse ikka suurem lihtsustamine, paisunud aruandluse koondamine kõikide vahenditega. Arvestuse ja aruandluse lihtsustamine on sotsialistliku arvestuse organiseerimisel üheks põhiülesandeks.

Säärased on peaülesanded arvestuse organiseerimise alal. Täies ulatuses kehtivad ka need nõuded, mida esitasid ja esitavad arvestusele meie sotsialistliku kodumaa huvid (sotsialistliku omandi kaitse selle varastamise eest rahvavaenlaste poolt, võitlus plaani täitmise eest, isemajandamise juurutamise eest jms.). Seepärast on vajalik veel suuremat tähelepanu pöörata arvestuse õigete põhimõtete elluviimisele kõikides majandusliku töö sektorites. On vajalik, et arvestusrinde töötajad ilmutaksid kõrget bolševistlikku valvsust oma ülesannete täitmise suhtes. Kahjurlike tegude paljastamine ja nende võimaluste ärahoidmine on arvestustöötajate tähtsam ülesanne.

Nõukogude arvestuse töötajad, ergutatult ÜK(b)P XVIII kongressi otsustest, peavad neljandal viisaastakul tõstma nõukogude arvestuse kõrgusele, mis vastaks sotsialistliku ülesehitustöö ulatusele järk-järgulise siirdumise ajastul kommunismi kui sotsialismi kõrgemasse faasi. Selleks on sotsialistliku arvestuse töötajailt peale asjatundlikkuse nõutav bolševismi omandamine ja sügavaim andumus kommunistliku ühiskonna ülesehitamise suurele tööle, Lenini-Stalini tööle.

SISU INDEKS.

(Rooma numbrid tähendavad raamatu peatükke, araabia numbrid — paragrahve.)

Aastaaruanne VI 1—2.
Aasta lõpetamine III 8, VI 1.
Akreditiivid IV 2.
Aktiva III 2.
Aktiva-kontod II 5, IV 1.
Aktiva-passiva-kontod III 7, IV 5.
Amortisatsioon (arvestuskord) IV 2.
Analüüs, majandusliku tegevuse I 6.
Analüütiline arvestus I 5, III 6.
Analüütilised dokumendid. V 2.
Analüütilised raamatud (kaardid) V 4.
Aruandlus VI 1.
Aruanne, aasta- VI 1—2.
Arvelduskonto (arvestuskord) IV 2.
Arvestusandmete üldistus III 7, VI 2.
Arvestuse mehhaniseerimine V 7.
Arvestus feodaalühiskonnas VIII 1.
„ kapitalistlikus ühiskonnas I 1.
Arvestusliigid I 1, 4.
Arvestuslik mõõtja I 2.
Arvestus, majanduslik I 1.
Arvestusobjekt (-ese) I 1, II 1—2.
Arvestus, operatiivne I 1, 4.
„ sotsialistlikus ühiskonnas I 3, VIII 2.
Arvestusteooria objekt I 6.
Arvestustöötajate Ühing (ORU) VIII 1.
Arvestusühik I 2.
Arvestus ürgkogukondlikus korras I 1, VIII 1.
Arvlemised, sisemised III 9, VII 1.
Arvutusvigade parandamine V 5.

Bilansijärelised kirjed III 2.
„ kontod IV 2.
Bilansikirjete hindemeetod III 2.
Bilanss III 2.
Bilanss, bruto- III 2.
„ inventeeritud III 8.
„ koond- III 9, VI 2.
„ lõpp- III 8, VI 2.
„ neto- III 2.
„ raamatuline III 8.
„ reformitud VI 2.
Brutotoodang (tootmisarvestuse alused) IV 3.

Deebet III 5.
Deebitor II 2.
Detsentraliseerimine, raamatupidamise III 9, VII 1.
Dokumendid V 2.
„ sise- V 1.
„ välis- V 1.
Dokumentide unifitseerimine III 3.
Dokumentatsioon III 3, VII 1.

Eelarvetele jaotavad bilansikirjed III 2.
Eelarvetele jaotavad kontod IV 4.
Eraldatud vahendid II 2.
Erikontod ja akreditiivid IV 2.
Ettevõtte halduskulud (tootmisarvestuse alused) IV 3.

Finantsilis-resultaatsed kontod IV 4.
Fondid II 2, IV 2.

Halduskulud, ettevõtte (tootmisarvestuse alused) IV 3.

Instituut, Riiklike Raamatupidajate-ekspertide VIII 2.
Inventeeritud bilanss III 8.

Inventuur III 8, VI 2.
Itaalia vormid V 6.

Jaotamiskontod IV 3.
Jaotus II 1.
Jooksev-kontod II 2.

Kaardid V 4, 6.
Kahekordne kirjendus III 4—5.
Kalkulatsioon (tootmisarvestuse alused) IV 3.
Kalkulatsioonikontod IV 3.
Kassa-memoriaal V 6.
Kassaorderid V 3—4.
Kassaraamat V 6.
Kaubaarvestus IV 3.
Kirjed väljaspool bilanssi III 2.
Klassifikatsioon, kontode IV 1—6.
Klassifikatsioon (vahendite, nende allikate ja majandusprotsesside) II 2.
Kogumiskontod IV 3.
Koguseühik (naturaalühik, -mõõtja) I 2.
Kollektiivkontod III 6, IV 1.
Kollektiivsaldo III 7.
Kommerts- (äri-) saladus I 1.
Konteering V 3.
Kontod III 5.
Kontod väljaspool bilanssi (Riigipanga arvestuses) IV 2.
Kontode klassifikatsioon IV 1—6.
„ kava IV 6, V 3.
„ korrespondeering III 5.
„ lõpetamine III 8, VI 2.
„ nimestik IV 6.
„ vormiline lõpetamine III 8.
Kontraktiva ja kontrpassiva III 2.
Kontraktiva- ja kontrpassiva-kontod IV 2.
Koondbilanss III 9, VI 2.
Koondraamatupidamine III 9, VI 2.
Korraldusdokumendid V 2.
Korrektuurid V 5.
Korrespondeering, kontode III 5.
Kreedit III 5.
Kreeditor II 2.
Kronoloogiline kirjendus V 4.
Kulud, käibe- (realiseeringu arvestuse alused) IV 3.
Kulud, tootmis- (tootmisarvestuse alused) IV 3.
Kulumine, põhivahendite IV 2.
Käibearuanne III 7.
Käibekiirus, vahendite IV 2.
Käibekulud (realiseeringu arvestuse alused) IV 3.
Käibevahendite normatiiv IV 2.

Lihtsüsteem, raamatupidamise I 5, V 4.
Liigendatud saldo III 7.
Liitdokumendid V 2.
Likvideerimine, põhivahendite IV 4.
Lõpetamine, aasta III 8, VI 1.
„ kontode III 8, VI 2.
Lõppbilanss III 8, VI 2.

Majanduslik arvestus I 1.
Majandusliku tegevuse analüüs I 6.
Majandusteoreetiline analüüs I 3.
Meetodid, bilansikirjete hinde III 2.
„ raamatupidamise III 1—10.
Mehhaniseerimine, arvestuse V 7.
Memoriaal V 6.
Memoriaalorderid V 2.
Muutused bilansis III 4.

Netobilanss III 2.
Netotoodang (tootmisarvestuse alused) IV 3.
Nimestik, kontode IV 6.
Normatiiv, käibevahendite IV 2.
Normatiivne arvestus (tootmisarvestuse alused) IV 3.

Objekt, arvestus- I 1, II 1—2.
„ arvestusteooria I 6.
Operatiivne arvestus I 1, 4.
Operatsiooni-plaani-kontod IV 3.
Operatsioonilis-resultaatsed kontod IV 5.
Orderid (kassa- ja memoriaal-) V 3—4.
Organisatsioon, raamatupidamise ja raamatupidamisaparaatide VII 1—2.

Paariskontod IV 2.
Parandamine, arvutusvigade V 5.

Passiva III 2.
Pearaamat V 6.
Plaanimine, tema seos arvestusega I 3, 6.
Plaan, kontode IV 6, V 3.
Prantsuse vorm V 8.
Puhastamine, bilansi III 2.
Põhiraamatud (-kaardid) V 4.
Põhivahendite kulumine IV 2.
„ likvideerimine IV 4.

Raamatuline bilanss III 8.
Raamatupidamine (üldiseloomustus) I 5.
Raamatupidamise detsentraliseerimine III 9, VII 1.
Raamatupidamise lihtsüsteem I 5, V 4.
Raamatupidamise meetodid III 1—10.
„ (ja raamatupidamis-aparaatide) organisatsioon VII 1—2.
„ tsentraliseerimine VII 1.
„ vormid V 8.
Rahaühik (rahaline mõõtja) I 2.
Realiseerimine (kaupade) IV 3.
Reformitud bilanss VI 2.
Reguleerivad bilansikirjed III 2.
Reguleerivad kontod IV 2.
Reservid (varud) II 2, IV 2.
Resultaatsed (tulemus-) kontod III 8, IV 4.
Riiklike Raamatupidajate-ekspertide Instituut (IGBE) VIII 2.
Risttabeline bilanss III 7.

Saksa vorm V 6.
Saldo III 5.
Sisedokumendid V 1.
Sisemised arvlemised III 9, VII 1.
Soetamised (nende arvestus) IV 3.
Statistika I 1, 4, 6.
Stornod V 5.
Sünoptiline kirjendusviis V 4.
Sünteetiline arvestus I 5, II 6, V 4.
Süsteemi mittekuuluv arvestus I 4.
Süstemaatiline kirjendus V 4.

Žurnaal V 4, 6.
Žurnaal-pearaamat V 6.

Tarbimine II 1.
Toodang, bruto- (tootmisarvestuse alused) IV 3.
Toodang, neto- (tootmisarvestuse alused) IV 3.
Tootmine II 1, IV 3.
Tootmiskulud (tootmisarvestuse alused) IV 3.
Tsehhikulud (tootmisarvestuse alused) IV 3.
Tsentraliseerimine, raamatupidamise VII 1.
Tulemuskontod (resultaatsed kontod) III 8, IV 4.
Tõestavad dokumendid V 2.
Töölised ja teenistujad (nendega arvlemiste arvestus) (tootmisarvestuse alused) IV 3.
Töötasu arvestus (tootmisarvestuse alused) IV 3.
Tööühik I 2.

Unifitseerimine, dokumentide III 3.

Vaatlusühik II 1.
Vahendite käibekiirus IV 2.
Vahetus II 1.
Varud (reservid) II 2, IV 2.
Vigade, arvutus- parandamine V 5.
Vormid, raamatupidamise V 8.
Vormiline lõpetamine, kontode III 8.
Välisdokumendid V 1.

Ühik, arvendus- II 1.
„ vaatlus- II 1.
Üksikkontod III 6.
Üldistus, arvestusandmete III 7, VI 2.

KIRJANDUSE LOETELU TSITEERIMISEL TARVITATUD LÜHENDITEGA.

„Avtomatika i telemehhanika“ — „Автоматика и телемеханика“.

Barats — С. Барац, Курс двойной бухгалтерии.

„Bolšaja Sovetskaja Entsiklopedija“ — „Большая советская энциклопедия“.

Calmes, „Tööstuslik raamatupidamine“ — А. Кальмес, „Фабричная бухгалтерия“.

Engels, Anti-Dühring — Ф. Енгельс, Анти-Дюринг, изд. 6-е, 1934 г.

Harrison — У. Гаррисон, Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта

„Izvestija Obštšestva razrabotki i rasprostranenija stšetovodnõh znanii“ — „Известия Общества разработки и распространения счетоводных знаний“.

„20 aastat nõukogude võimu“ — „20 лет советской власти“.

Kaubandusseadustik, 1908. a. väljaanne — Устав торговый, изд. 1908 г.

Kiparissov, Arvepidamine ja asjaajamine — Н. А. Кипарисов, Счетоводство и делопроизводство.

Kiparissov, Kaubanduslik arvepidamine ja asjaajamine — Н. А. Кипарисов, Торговое счетоводство и делопроизводство.

Klinge — К. Клинге, Руководство конторского знания.

Léautey ja Guilbault — Е. Леотэ и А. Гильбо, Общие руководящие начала счетоведения. Перевод 1924 г.

Lenin, Teosed — В. И. Ленин, Сочинения.

Makarov, „Nagljadnõje possobija po buhgalterskomu utšetu“ — В. Г. Макаров, Наглядные пособия по бухгалтерскому учету“.

Marx, Gotha programmi kriitika — К. Маркс, Критика Готской программы.

Marx, Kapital — К. Маркс, Капитал. Tsitaatide tõlkimisel tarvitatud väljaandeid (algupärandite paginatsioon): Karl Marx. Das Kapital. Kritik der politischen Oekonomie. Erster Band. Sechste Auflage. Hamburg 1909. — Zweiter Band. Dritte Auflage. Hamburg 1903. — Dritter Band, erster Theil. Zweite Auflage. Hamburg 1904. — Dritter Band, zweiter Theil. Zweite Auflage. Hamburg 1904

Marx, Poliitilise ökonoomia arvustuseks — К. Маркс, К критике политической экономии.

Molotov, Ettekanne ÜK(b)P XVIII kongressil — В. Молотов, Доклад на XVIII съезде ВКП(б).

„Narodnõi dohhod SSSR“ — „Народный доход СССР“.

„Operativnaja tehnika i utšet v kreditnõh utšreždenijah" — „Оперативная техника и учет в кредитных учреждениях".

Paciolo — Л. Пачиоло, Трактат о счетах и записях.

Rudanovski — А. Рудановский, Принципы общественного счетоведения.

Schär — И. Ф. Шер, Бухгалтерия и баланс.

Sm. Stalini kõne — Речь товарища Сталина на приеме в Кремле работников высшей школы 17 мая 1938 г., Госполитиздат, 1938 г.

Stalin, Leninismi küsimusi, 11. tr., Tallinn, 1945.

Stalin, partei XIII kongress, stenograafiline aruanne — И. В. Сталин, XIII партсъезд. Стенографический отчет.

„Stšetovodstvo" — „Счетоводство".

VK(b)P XIII kongressi stenograafiline aruanne — Стенографический отчет XIII съезда РКП(б).

ÜK(b)P ajaloo lühikursus, Tallinn, 1945.

ÜK(b)P XVIII kongressi resolutsioonid — Резолюции XVIII съезда ВКП(б).

SISUKORD.

Lk.

I ptk. **Raamatupidamise objektist ja meetodist üldiselt** 3
1. Majanduslik arvestus ja ta ajalooline olenevus 3
2. Arvestuslikud mõõtjad 7
3. Majanduslik arvestus sotsialistlikus ühiskonnas 8
4. Sotsialistliku arvestussüsteemi struktuur 15
5. Nõukogude raamatupidamisest üldiselt 18
6. Nõukogude raamatupidamise teooria, tema süsteem ja seos teiste teaduslikkude distsipliinidega 22

II ptk. **Raamatupidamise rakendusala** 27
1. Kuidas haarab raamatupidamine sotsialistlikku taastootmisprotsessi 27
2. Raamatupidamine ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides 34

III ptk. **Raamatupidamise põhivõtted (meetodid)** 47
1. Üldmõisted 47
2. Bilanss majandi seisundi andmete üldistamise meetodina . 51
3. Majanduslikkude tehingute dokumentatsioon 66
4. Jooksva raamatupidamise seos bilansiga 68
5. Kontod ja nende korrespondeering jooksva raamatupidamise meetodina 76
6. Analüütiline arvestus 88
7. Sünteetilise ja analüütilise jooksva arvestuse andmete üldistus 92
8. Arvestusperioodi (aasta) lõpetamine 109
9. Koondraamatupidamine 112
10. Lühiülevaade raamatupidamise meetodite arengust . . . 119

IV ptk. **Raamatupidamiskontode klassifikatsioon seoses plaani täitmise peamiste operatsioonide arvestusega** 123
1. Kontode klassifikatsiooni üldpõhimõtted 123
2. Majandusvahendite ja nende moodustamise korra arvestuse kontod 126
3. Operatsiooni-plaani- (plaani-kontrolli-) kontod 150
Soetamiste arvestuse alused 150
Tootmise arvestuse alused 158
Kaupade realiseerimise arvestuse alused 177
4. Kahjumite ja kasumite kontod (finantsilis-resultaatsed) . . 185
5. Mitmesuguste kontorühmade ühendamine 192
6. Üldisi lõppmärkmeid kontode klassifikatsiooni kohta . . . 194

Lk.

V ptk. **Raamatupidamise tehnika** 198

1. Raamatupidamise tehnikast üldiselt 198
2. Dokumentimise tehnika 199
3. Dokumentide töötlemine raamatupidamises 205
4. Kirjendamise kord 208
5. Ekslike kirjendite parandusviisid 216
6. Raamatupidamise vormide areng 221
7. Raamatupidamise mehhaniseerimine 239

VI ptk. **Sotsialistliku ettevõtte aruandlus** 243

1. Aruandluse olemus ja tähtsus 243
2. Aruannete liigid. Aruannete koostamine, läbivaatamine ja kinnitamine 244
3. Raamatupidamisaruannete kokkuvõtud ja nende edasine kasutamine 249

VII ptk. **Raamatupidamise ja tema aparaadi organiseerimise alused** . . 254

1. Raamatupidamise organiseerimine 254
2. Raamatupidamisaparaatide ja nende töö organisatsioon . . 265

VIII ptk. **Raamatupidamise arenemise ajalugu** 272

1. Ajalooline ülevaade raamatupidamise arenemisest kapitalismieelseis formatsioonides ja kapitalismis 272
2. Põhijooni raamatupidamise arengust sotsialistlikus ühiskonnas 295

Sisu indeks 318

Kirjanduse loetelu 321

2. trükk.

Vastutav toimetaja K. Raud. Tehniline toimetaja R. Taru. Korrektor M. Kindlam. Ladumisele antud 22. IV 1946. Trükkimisele antud 14. VI 1946. Paberi kaust 67×95. 1/16. Trükipoognaid 20 1/4 + lisa 1/2. Autoripoognaid 22,3. Arvestuspoognaid 22,3. MB 01606. Laotihedus trpg. 49 300. Tiraaž 5200. Trükikoja tellimus nr. 414. Trükikoda „Noor-Eesti", Tartu, Kastani 38. Hind rbl. 24.—

Н. А. Кипарисов, Теория бухгалтерского учета.
На эстонском языке. Эгосиздат „Научная Литература", Тарту.