

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Teivi Pärna

**RAAMATUPIDAJA ROLL ETTEVÕTTE EBASEADUSLIKU**

**TEGEVUSE AVALIKUSTAMISEL**

Magistritöö

Juhendaja: lektor Monika Nikitina-Kalamäe

Kaasjuhendaja: Krista Aas

Tallinn 2017

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele,  
olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Teivi Pärna .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 153466

Üliõpilase e-posti aadress: Teivi.Parna@gmail.com

Juhendaja lektor Monika Nikitina-Kalamäe:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaasjuhendaja Krista Aas:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

## SISUKORD

ABSTRAKT .....	4
SISSEJUHATUS .....	5
1. ETTEVÕTTES TOIMUVA EBASEADUSLIKU TEGEVUSE AVALIKUSTAMINE.....	8
1.1. Ebaseaduslik tegevus ja selle avalikustamist mõjutavad tegurid.....	8
1.1.1. Ebaseaduslik tegevus majandusvaldkonnas .....	8
1.1.2. Avalikustamist mõjutavaid tegureid käsitlevad uuringud .....	11
1.2. Ebaseadusliku tegevuse avalikustajat kaitsvad õigusaktid Eestis ja mujal maailmas .....	16
1.2.1. Ebaseadusliku tegevuse avalikustajat kaitsvad õigusaktid mujal maailmas.....	16
1.2.2. Ebaseaduslikust tegevusest avalikustajat kaitsvad õigusaktid Eestis .....	21
1.3. Raamatupidaja kutse-eesitika koodeks.....	26
2. RAAMATUPIDAJA ROLLI UURING ETTEVÕTTE EBASEADUSLIKU TEGEVUSE AVALIKUSTAMISEL .....	29
2.1. Uuringu metoodika ja valim .....	29
2.1.1. Uuringu metoodika .....	29
2.1.2. Valimi kirjeldus .....	32
2.2. Uuringu tulemused ja analüüs .....	34
2.2.1. Teadlikkus Raamatupidaja kutse-eesitika koodeksist .....	34
2.2.2. Tegurite mõju raamatupidajatele ebaseadusliku tegevuse avalikustamisel.....	36
2.3. Tulemuste võrdlemine maailmas tehtud uuringutega.....	45
2.4. Järeldused ja ettepanekud .....	48
KOKKUVÕTE.....	51
VIIDATUD ALLIKAD .....	54
SUMMARY .....	59
LISAD .....	62

Lisa 1. Küsimustik.....	62
Lisa 2. Küsimuste 9-15 vastused (uuringus osalejate demograafilised andmed).....	68
Lisa 3. Küsimuste 1-3 vastused .....	69
Lisa 4. Küsimuse 4 vastused.....	70
Lisa 5. Küsimuse 4 vastused (Raamatupidaja kutse-eetika koodeksit lugenud raamatupidajad) . .....	71
Lisa 6. Küsimuse 4 vastused (Raamatupidaja kutse-eetika koodeksit mittelugenud raamatupidajad) .....	72
Lisa 7. Küsimuste 7-8 vastused .....	73
Lisa 8. Küsimuse 4 vastused (raamatupidajad, kes on olnud olukorras, kus on pidanud otsustama, kas avalikustada neile teadaolev ebaseaduslik tegevus).....	74
Lisa 9. Küsimuse 4 vastused (raamatupidajad, kes ei ole olnud olukorras, kus on pidanud otsustama, kas avalikustada neile teadaolev ebaseaduslik tegevus).....	75
Lisa 10. Küsimuse 4 vastused (naised).....	76
Lisa 11. Küsimuse 4 vastused (mehed) .....	77
Lisa 12. Küsimuse 4 vastused (alla 25-aastased meeste ja naiste lõikes).....	78
Lisa 13. Küsimuse 4 vastused (25-34 aastased meeste ja naiste lõikes) .....	79
Lisa 14. Küsimuse 4 vastused (35-44 aastased meeste ja naiste lõikes) .....	80
Lisa 15. Küsimuse 4 vastused (üle 45-aastased meeste ja naiste lõikes) .....	81
Lisa 16. Küsimuste 5-6 vastused .....	82

## **ABSTRAKT**

Töö pealkiri on: Raamatupidaja roll ettevõtte ebaseadusliku tegevuse avalikustamisel

Töö eesmärk oli välja selgitada tegurid, mis mõjutavad kõige enam raamatupidajate otsust avalikustada ettevõttes toimuv seaduse rikkumine ning hinnata nende mõju tugevust. Lisaks hinnata Eesti õigusaktidega pakutava kaitse ulatust teabe avalikustajatele. Autor soovis küsitlusest saadud vastuste põhjal leida ka seosed eelpool mainitud tegurite ja raamatupidajate teadlikkuse vahel Raamatupidaja kutse-eesitika koodeksist.

Töös anti ülevaade ebaseadusliku tegevuse avalikustamist käsitlevatest uuringutest ja avalikustajaid kaitsvatest õigusaktidest nii Eestis kui mujal maailmas ning Eesti Raamatupidaja kutse-eesitika koodeksist. Eesmärgi täitmiseks tehti uuring Eesti raamatupidajate seas. Tegemist oli küsitlustega, mis viidi läbi internetikeskkonnas.

Töö autori uuringu tulemusena selgus raamatupidajate avalikustamist kõige enam mõjutavaks asjaoluks see, kui seaduse rikkumine puudutab otseselt raamatupidajat ennast, näiteks palutakse raamatupidajal ebaseaduslik toiming teha. Autorile üllatuseks avaldab vähim mõju hirm kättemaksu või töökaotuse ees. Selgus, et üle poole uuringus osalejatest ei ole teadlikud Eesti õigusaktidest, mis neid kaitseksid olukorras, kus nad on avalikustajad. Töö autor leidis, et põhjus võib olla Eestis eraldi avalikustajaid kaitsva õigusakti puudumises. Raamatupidaja kutse-eesitika koodeksi lugemine on mõjutanud raamatupidajate hinnanguid teguritele.

Võtmesõnad: raamatupidaja, ebaseadusliku tegevuse avalikustamine, raamatupidaja roll, kättemaks, Raamatupidaja kutse-eesitika koodeks, avalikustamist mõjutavad tegurid

## SISSEJUHATUS

Äriühingu eesmärgiks on selle omanikele kasumi teenimine. Eesmärgi täitmisel peab järgima riigis kehtivaid seaduseid. Kuid võib tulla ette olukordi, kus kasumi saamise nimel otsustatakse toime panna ebaseaduslik tegevus, lootes selle avalikuks mittetulemist. Tihtipeale ei pruugi need tegevused avalikuks tulla, kui ebaseaduslikust tegevusest teadlikud inimesed jätavad selle avalikustamata. Mida rohkem on ettevõttes töötajaid, seda suurem on ka tõenäosus ebaseadusliku toimingu tunnistajate olemasolule. Üheks selliseks tunnistajaks võib olla raamatupidaja, kes on kursis kogu ettevõtte majandustegevusega. Lisaks tunnistajaks olemisele võib ettevõtte juht paluda raamatupidajal teha mõni toiming, mis ei ole seadusega kooskõlas. Näiteks varjata kulusid, näidata tulusid suuremana kui need tegelikult on, hoiduda maksude maksimisest kõrvale vms. Raamatupidajad peaksid siinkohal keelduma sellistest tegevustest. Vastasel juhul lähevad nad vastuollu nii seaduste, raamatupidaja eriala eetikaga ning kindlasti ka oma eetiliste tõekspidamistega. Kuigi raamatupidaja võib soovida tegevuse avalikustada, siis võivad tema otsust mõjutada paljud tegurid, mistõttu jäetakse info enda teada. Mõjutegurid võivad olla näiteks kartus kättemaksu ees ning kahtlus, kas sellises situatsioonis on neil olemas juriidiline kaitse.

Magistritöö eesmärk on välja selgitada tegurid, mis mõjutavad kõige enam raamatupidajate otsust avalikustada ettevõttes toimuv seaduse rikkumine ning hinnata nende mõju tugevust. Lisaks hinnata Eesti õigusaktidega pakutava kaitse ulatust teabe avalikustajatele. Autor soovib küsitlusest saadud vastuste põhjal leida ka seosed eelpool mainitud tegurite ja raamatupidajate teadlikkuse vahel Raamatupidaja kutse-eetika koodeksist.

Lähtuvalt eeltoodust on töö uurimisülesanded järgmised:

1. Anda ülevaade ebaseaduslikust tegevusest ning tuua välja selle avalikustamist mõjutavad tegurid välisriikides tehtud uuringute põhjal.

2. Selgitada välja, kuid võrd mõjusalt kaitsevad Eesti ja teiste riikide seadused väärkäitumisest teavitajaid.
3. Anda ülevaade Raamatupidaja-kutse eetika koodeksist Eestis.
4. Teha uuring magistr töö eesmärgi täitmiseks ning võrrelda tulemusi teiste riikide uuringutega.

Töö uurimisobjektiks on raamatupidajate avalikustamise otsust mõjutavad tegurid.

Raamatupidajaid enim mõjutavate tegurite väljaselgitamiseks on magistr töö autor teinud uuringu Eesti raamatupidajate seas. Uuringus paluti vastata 15 küsimusele, mis sisaldasid nii suletud kui avatud küsimusi ning väiteid, millele oli vaja anda hinnang Likerti 5-palli skaalal.

Magistr töö autorile teadaolevalt ei ole Eestis varem uuritud raamatupidaja avalikustamist ettevõtte ebaseaduslikust tegevusest ja seda, millised tegurid nende avalikustamist mõjutavad.

Töö on aktuaalne, sest aina enam pööratakse tähelepanu korruptsiooni ja muude seadusevastaste tegevuste tõkestamisele. Raamatupidaja otsustest võib sõltuda paljude ebaseaduslike tegevuste avalikustamine, mistõttu on oluline välja selgitada, mis mõjutab raamatupidaja teabe avalikustamist.

Magistr töö koosneb kahest peatükist. Töö esimeses peatükis on kolm alajaotist. Esimeses jaotises defineeritakse, mis on ebaseaduslik tegevus ning tutvustatakse karistusseadustikus käsitletud majanduskuritegude olemust. Peale selle antakse ülevaade maailmas tehtud uuringutest ja nende tulemustest, mis käsitlevad raamatupidajaid mõjutavaid tegureid avalikustamiseks ettevõttes toimuv ebaseaduslik tegevus. Teises jaotises kirjeldatakse esmalt suurriikides olevaid õigusakte, mis on loodud teavitajate kaitseks. Seejärel uuritakse, kas ja milliseid õigusakte Eestis on, mis pakuvad kaitset olukorras, kui raamatupidaja plaanib avalikustada või on juba avalikustanud talle teadaoleva ebaseadusliku tegevuse ettevõttes, kus ta töötab või millele osutab raamatupidamisteenust. Lisaks hindab autor, millise kaitse tagavad olemasolevad õigusaktid. Lähtudes töö ühest eesmärgist leida seosed raamatupidajaid mõjutada võivate tegurite ning raamatupidajate teadlikkuse Raamatupidaja kutse-eetika koodeksist, vahel, on töö esimese peatüki kolmandas jaotises tutvustatud Eesti Raamatupidaja kutse-eetika koodeksit.

Töö teine peatükk koosneb neljast alajaotisest. Esimeses osas kirjeldatakse uuringu meetodikat, küsitluse läbiviimise protsessi ja saadud vastuste töötlemist ning valimi moodustamist. Teises jaotises toob autor välja küsitluse tulemused ning analüüsib neid.

Kolmandas jaotises võrdleb töö autor oma uuringus saadud tulemusi teistes riikides tehtud uuringutega, mida on kirjeldatud magistritöö esimeses peatükis. Eesmärk on leida seoseid Eesti ning teiste riikide raamatupidajate otsuste vahel. Lisaks toob töö autor oma küsimustiku tulemuste põhjal välja seosed selle kohta, kuidas on omavahel seotud raamatupidaja teadlikkus Raamatupidaja kutse-eesitika koodeksist ja raamatupidaja valmisolek ebaseaduslikku tegevust avalikustada. Viimases ehk neljandas jaotises teeb autor küsitluse tulemuste põhjal järeldused peamiste tegurite kohta, mis mõjutavad raamatupidajate otsust, kas avalikustada neile teadaolevad ebaseaduslikud tegevused ettevõttes, kus nad töötavad või millele osutavad raamatupidamisteenust. Peale selle teeb autor ettepanekud, kuidas tõsta raamatupidajate teadlikkust töötajaid kaitsvatest õigusaktidest ning Raamatupidaja kutse-eesitika koodeksist.

Magistritöö paremaks mõistmiseks peab töö autor vajalikuks selgitada mõningaid asjaolusid. Töös viidatud inglisekeelsetes allikates termin „*accountant*“ võib eesti keelde tõlkida kui arvestusala spetsialisti. Töö autor on selle sõna vastena kasutanud sõna „raamatupidaja“. Lisaks peab autor oluliseks välja tuua Eesti raamatupidajate seas tehtud uuringus osalenud meeste vähest osatähtsust võrreldes naistega, mistõttu ei pruugi meeste hinnangud olla üldistatavad.

Töö autor tänab magistritöö valmimisel abiks olnud juhendajat Monika Nikitina-Kalamäed ning kaasjuhendajat Krista Aasa.



# **1. ETTEVÖTTES TOIMUVA EBASEADUSLIKU TEGEVUSE AVALIKUSTAMINE**

## **1.1. Ebaseaduslik tegevus ja selle avalikustamist mõjutavad tegurid**

### **1.1.1. Ebaseaduslik tegevus majandusvaldkonnas**

Ebaseaduslik on tegevus, mis on seadusega vastuolus ehk seadusevastane (Eesti keele seletav...). Ebaseaduslikku tegevust võib kohata igas eluvaldkonnas ja põhjuseks võib olla nii tahtlik tegutsemine kui ka seaduste mittetundmine. Majandusvaldkonnas nimetatakse toimepandud ebaseaduslikke tegevusi majanduskuritegedeks. Majanduskuriteoks on näiteks tulude varjamine, maksude maksmisest kõrvalehoidmine ja ärisaladuse avaldamine (Ibid).

„Formaalselt saab majanduskuriteoks pidada karistusseadustiku 21. peatükis (majandusalased süüteod) sätestatud kuritegusid (§-d 372-402<sup>4</sup>).“ Materiaalses mõttes võib majanduskuriteoks pidada ka kuritegu, mis on kirjas mõnes muus karistusseadustiku eriosa peatükis ning on toimepandud seoses majandustegevusega. Statistika järgi on 2015. aastal Eestis registreeritud 249 ja 2014. aastal 606 majanduskuritegu. Alates 2010. aastast on majanduskuritegude arv vähenenud 47%. (Kruusmaa, Kärner 2015) Majanduskuritegude arv on küll vähenenud, kuid statistika näitab, et majandusalaseid kuritegusid pannakse palju toime igal aastal. Kindlasti on ka mitmeid kuritegusid, mida pole avastatud. Lisaks näitab majanduskuritegevuse aktiivsust see, et 2014. aastal loodi Keskkriminaalpolitseis majanduskuritegude uurimiseks majanduskuritegude andmebüroo.

Eesti Vabariigi karistusseadustik käsitleb majandusalaste süütegudena ebaseaduslikku majandustegevust, äriühingutega seotud süütegusid, pankroti- ja täitemenetlusalaseid süütegusid, maksualaseid süütegusid, rahapesualaseid süütegusid, süütegusid väärtpaberiringluses,

konkurentsialaseid süütegusid, erakonnaalaseid süütegusid ja erasektori korrupsioonisüütegusid (Karistusseadustik ptk 21).

Raamatupidamise seaduse paragrahv 2 lõige 2 sätestab, et raamatupidamiskohustuslaseks on Eesti Vabariik ühe avalik-õigusliku juriidilise isikuna, kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registreeritud välismaa äriühingu filiaal (Raamatupidamise seadus). See tähendab, et kõigil eelpool mainitudel on kohustus korraldada oma raamatupidamist. Selleks võib olla palgatud eraldi inimene – raamatupidaja – kes selle eest hoolt kannab või väiksema ettevõtte puhul teevad raamatupidamist tihtipeale ettevõtte omanikud ise. Üldiselt tegeleb raamatupidaja järgmiste majandusarvestuse valdkondadega: põhiliselt finantsarvestusega, kuid ka finantsaruannete analüüsiga, maksuarvestusega, kulu- ja eelarvestusega (Raamatupidaja, tase... 2014). „Raamatupidaja põhilised tööülesanded on seotud igapäevase raamatupidamise tööga, sh maksudeklaratsioonide täitmisega, statistiliste aruannete koostamisega jne“ (Ibid).

Raamatupidaja on kursis kogu ettevõtte majandustegevusega. Seetõttu võib raamatupidajat pidada ka üheks esmaseks inimeseks, kes märkab või peaks märkama ettevõtte ebaseaduslikku tegutsemist. Siinkohal võivad raamatupidajad sattuda valiku ette, kas avalikustada ettevõttes toimuv ebaseaduslik tegevus või jätta avalikustamata. Avalikkuse huvidest lähtuvalt peaks raamatupidaja teavitama talle teadaolevast juhtkonna ebaseaduslikust käitumisest (Gowthorp 1998). Ühest küljest võivad teabe avalikustamise tõttu jääda paljud tööta, kuid samas võib teabe mitteavalikustamine viia õnnetusjuhtumiteni (Audi 2009, 83). Selline tippjuhtkonna normidest kõrvalekalduv käitumine võib tekitada ka aktsionäridele suuri kulusid (Gowthorp 1998). Nii avalikustamisega kui ka mitteavalikustamisega võib kaasneda ebameeldiv tagajärg raamatupidajale. Seadusevastase tegevuse toimepanijad võivad raamatupidajale avalikustamise eest kätte maksta. Avalikustamata jätmise tähendab, et raamatupidaja ise ei käitu seadusekuulekalt.

On inimesi, kes otsustavad ettevõtte ebaseadusliku tegevuse avalikustada, sest nad usuvad ja tunnevad, et sellise tegevuse jätkumine võib lõpuks kahjustada nii ettevõtet, selle töötajaid kui ka ühiskonda. Avalikustamise põhjuseks võib olla ka soov saada tähelepanu, kuulsust, edutamist ja rahalist preemiat. Teisest küljest võib aga võimalik teabe avalikustaja tunda ohtu vallandamise või mõnel muul viisil toimepandava kättemaksu ees. (Hwang *et al* 2008, 505) Raamatupidaja

jaoks on ebaseadusliku tegevuse avalikustamine väga keeruline probleem, mis hõlmab endas majanduslikku, sotsiaalset ja emotsionaalset konflikti nii isiklikul tasandil kui ka ametialaselt (Gowthorp 1998). Peale kättemaksuhirmu võib oluliseks takistuseks efektiivsele avalikustamisele olla ka usalduse puudumine nende inimeste vastu, kes vastutavad selle eest, et saadud teabe põhjal väärkäitumist ka uurima hakataks (Osterhaus, Fagan 2009, 5). Võidakse jätta teavitamata, sest leitakse, et sellel tegevusel pole mõtet, kuna infot ei võetaks tõsiselt.

Ebaseaduslikust tegevusest teavitaja kohta on inglise keeles väljend *whistleblower*. Inglisekeelse termini *whistleblower* tõlge teistesse keeltesse tekitab probleemi, kuidas suhtub avalikkus teabe avalikustajatesse (Worth 2013, 21). Paljudes Euroopa Liidu riikides kasutavad meedia ja rahvas alternatiivina sõnu informaat, ülesandja ja pealekaebaja (Ibid). Kuid sellised sõnad käsitlevad teabeandjaid justkui negatiivses valguses (Ibid). Eesti keelde tõlgituna on sõnal palju vasteid. Näiteks teabeandja, pealekaebaja või mõne pahateo päevavalgele tooja (Inglise-eesti...). Samas kasutatakse eesti keelde tõlgituna ka sõnu vilepuhaja, väärkäitumisest teavitaja, korruptsioonist teavitaja ja koputaja (Worth 2013, 21). Sõnad vilepuhaja ja koputaja justkui halvustaks teabe avalikustajaid. Nii teabe avalikustamise kui ka avalikustajate kohta on mitmeid definitsioone. Ühe levinuima definitsiooni kohaselt on teabe avalikustaja põhimõtteliselt organisatsiooni siseinfo valdaja, kes avaldab organisatsiooni sees toimuva või organisatsiooni poolt toimepandava väärkäitumise, eesmärgiga probleemi lahendada (Brown *et al* 2014, 5). Avalikustajat on lisaks tõlgendatud kui avaliku- või erasektori töötajat, kes avalikustab informatsiooni ja kellel on oht saada karistatud. Sealhulgas peetakse silmas ka inimesi, kes ei ole tavapärasel töötaja ja tööandja suhtes nagu näiteks konsultandid, tarnijad, praktikandid, vabatahtlikud, renditöötajad ja ka endised töötajad. (Ibid) Teabe avalikustajateks nimetatakse ka inimesi, kes annavad teavet kaaskodanikke ohustava väärkäitumise peatamiseks. Avalikustajatena on defineeritud ka inimesi, kes kasutavad sõnavabadust, et vaidlustada võimu kuritarvitamist, mis reedab avalikkuse usaldust (Ibid, 4). Teabe avalikustamine on illegaalse, amoraalse või ebaseadusliku tegevuse avalikustamine ettevõtte liikmete (eelmiste või praeguste) poolt isikutele või organisatsioonidele, kellel on mõjuvõimu asjasse sekkuda (Hwang *et al* 2008). Definitsioone on mitmeid, kuid põhimõte on neil üks ehk avalikustamine on see, kui teavitatakse väärkäitumisest ning teavitaja on see inimene, kes seda teavet annab.

### 1.1.2. Avalikustamist mõjutavaid tegureid käsitlevad uuringud

Maailma erinevates piirkondades on kujunenud eri rahvustele omased kultuurid, mis võivad teineteisest drastiliselt erineda. Hollandi teadlane Hofstede väitis, et riikide vaheline ebakõla raamatupidamisarvestuses on seotud kultuuriga (Noll 2013). Kultuuri mõju on tunda kindlasti ka ettevõtluskeskkonnas ning raamatupidajate valmisolekus ebaseaduslikku tegevust avalikustada. Eesti, sarnaselt enamike Ida-Euroopa riikidega, seisab silmitsi nõukogude ajast pärit negatiivse suhtumisega teavitamise (Väärkäitumisest teavitajate kaitse... 2009, 6). Korruptiivsest käitumisest teavitamine tuletab inimestele meelde KGB nuhke ja sellest tulenenud ebaõiglust (Whistleblower Protection Assessment... 2009, 3). Lisaks kultuurile avaldavad otsustamisel, kas teavitada ettevõtte ebaseaduslikust tegevusest, raamatupidajale mõju teisedki tegurid. Teabe avalikustamise kavatsus võib põhineda mitmetel teguritel, mis võivad tuleneda nii ettevõttest, konkreetsest situatsioonist ja isikust ning individuaalsetest demograafilistest teguritest (Fatoki 2013, 32). Ettevõttest tulenevateks teguriteks võivad olla eetiline kliima, organisatsiooni suurus ja avalikustaja ametikoht. Situatsioonist tulenevateks teguriteks võivad olla ebaseadusliku tegevuse olulisus või tõsidus ja selle toimepanija staatus. Isikust tulenevateks teguriteks võivad olla usulised väärtused, moraalistandardid, indiviidi kontrollikese ja kättemaksu kartus ning individuaalsed demograafilised tegurid nagu sugu, vanus ja ametiaeg. (Ibid)

Järgnevalt kirjeldab töö autor erinevate uuringute, mis on tehtud nii raamatupidajate kui raamatupidamise üliõpilaste seas, tulemusi, selgitamaks tegureid ja nende mõju avalikustamise otsusele. Uuringud on tehtud Austraalias, Lõuna-Aafrikas ja Ameerika Ühendriikides New Jersey osariigis.

Uuringud on tuvastanud, millised tegurid mõjutavad raamatupidajate otsust avalikustada neile teadaolev seadusevastane tegevus ettevõttes. Gregory A. Liyanarachchi ja Ralph Adler on oma uuringus keskendunud kättemaksu, vanuse ja soo tegurite mõju uurimisele Austraalia kõrgeima taseme arvestusspetsialistide seas (CPA - *Certified Practising Accountants of Australia*). Uuringu tulemusena saadi teada, et oma raamatupidaja karjääri algusaastatel on meessoost raamatupidajad rohkem valmis avalikustama neile teadaolevat ebaseaduslikku tegevust kui naissoost raamatupidajad. Ootamatu on tulemus keskealiste (35-44 a) raamatupidajate seas. Nad on valmis avalikustama hoolimata kättemaksu ohust. Kuid lisaks

sellele on nad isegi enam valmis avalikustama pigem olukorras, kus nad saavad ise kahju osaliseks kui siis, kui nende avalikustamine toob kaasa kahju nende kaastöötajatele. Sellisele käitumisele on pakutud kaks põhjust. Esiteks, selles vanuses raamatupidajad on vähem omakasupüüdlid. Nad avalikustavad pigem siis, kui sellega kaasneb neile endale kahju, kui see, et keegi teine peab kannatama. See võib tuleneda ka nende enesekindlusest oma karjääri jätkata sõltumata kättemaksust. Seda mõttekäiku kinnitab realselt väärkäitumisest teavitatud inimeste kuulumine keskealiste (35-44 a) vanusegruppi. Teiseks võimalikuks põhjuseks peetakse kättemaksu tõttu emotsioonide käivitumist, eriti viha tekkimist. Kui inimene on vihane, siis muutub kättemaksu soov võimsaks ja nad kipuvad tegema asju olenemata, mis tagajärje see neile endale toob. Uuringust ei selgunud, miks on selline muster ainult 35-44 aasta vanuste raamatupidajate seas. Raamatupidajad vanuses 45 eluaastat ja vanemad reageerivad kättemaksule erinevalt, sõltuvalt soost. Kättemaksuohu tugevus mõjutab selles vanuserühmas eriti just naissoost raamatupidajaid. Mida kõrgem on kättemaksuohu, seda vähem on valmis naissoost raamatupidajad avalikustama. Samas ei avalda kättemaksuohu tugevus erilist mõju 45-aastaste ja vanemate meessoost raamatupidajate avalikustamise otsustele. (Liyanarachchi, Adler 2011)

57% uuringus osalejatest ei olnud teadlikud õigusaktidest, mis neid kaitsevad olukorras, kui nad avalikustavad ettevõtte ebaseadusliku tegevuse. 86% vastajatest arvasid, et kaitsvate õigusaktide olemasolu on oluline või väga oluline tegur, kui nad kaaluvad, kas avalikustada või mitte. Saadud tulemuste põhjal selgus, et meessoost raamatupidajad on märgatavalt rohkem teadlikud juriidilisest kaitsest kui naissoost raamatupidajad. Samuti on rohkem teadlikud raamatupidajad vanuses 35-44 eluaastat ja ühtlasi hindavad nad kaitsvaid õigusakte tähtsamaks, kui 25-34 aastased. (Ibid)

Uuringust selgus, et paljudel ettevõtetel (60%) ei paista olevat sisemist teavitamiskanalit, mille kaudu avalikustada ebaseaduslik tegevus, kuid samal ajal arvasid 63% vastajatest, et selle olemasolu on oluline või väga oluline (Ibid). Avalikustamine on seotud ettevõtte loodud võimalusega anonüümselt teavitada väärkäitumisest (Lee, Fargher 2012, 294). Rolli mängib ka ettevõtte eetilise ja ühtne juhtimissüsteem. Teavituskanali rakendamine on seotud ettevõtte majandusnäitajatega (suuremad ettevõtted, suuremate laovarudega, geograafiliselt hajutatud) eetilise kliimaga (ettevõttepoolne avalikustamise toetamine, anonüümsuse tagamine) ja juriidiliste teguritega (Ameerika Ühendriikide börsil). (Ibid, 284)

„Ettevõtte peaks tagama piisavad teavitamisvõimalused ja kaitse neile töötajale, kes soovivad ettevõtte juhtkonda informeerida töökohal täheldatud eetilistest, aga ka õigusrikkumistest. Selleks otstarbeks võiks olla ettevõttes käivitatud telefoninumber konfidentsiaalsete vihjete adresseerimiseks või internetipõhine teavituskanal. Samuti on mõned ettevõtted kasutanud postkastide süsteemi, kuhu töötajad saavad jätta anonüümseid/konfidentsiaalseid vihjeid. Teavitamiskanali peaksid olema ligipääsetavad ka ettevõtte partneritele ning teatud juhtudel ka avalikkusele (näiteks klientidele).“ (Kooskora, Prii 2011, 16)

Ameerika Ühendriikides, Ühendkuningriigis ja Austraalias pakuvad paljud asutused, näiteks nagu raamatupidamisfirmad, teavitamistelefoni teenust (Bowden 2013, 18).

Eelnevalt käsitleti Austraalias tehtud uuringu tulemusi, kus meeste ja naiste otsused avalikustamisele olid erinevad. Lõuna-Aafrikas uuriti erinevaid avalikustamist mõjutavaid tegureid viimase õppeaasta raamatupidamise eriala üliõpilaste seas. Nende üliõpilaste hulgas ei tulnud esile sugudevahelisi erinevusi otsustamisel. Teabe avalikustamine oli sarnaselt Austraalia 45-aastaste ja vanemate naissoost raamatupidajatega seotud kättemaksuohuga. Mida suuremaks kasvas oht, seda väiksemaks muutus kavatsus teavitada. Samas ollakse Lõuna-Aafrikas rohkem valmis avalikustama suurema ja olulisema seadusevastase tegevuse korral. (Fatoki 2013)

Karjääri algusaastatel on raamatupidajad väiksema tõenäosusega valmis teavet avalikustama. Ühest küljest on see muret tekitav, kuid samas ka arusaadav, sest nemad on tõenäoliselt enim haavatavamad kättemaksu teostumisel. Gregory A. Liyanarachchi ja Ralph Adleri arvates tuleks rohkem panustada sellele, et paremini mõista avalikustamise vastumeelsuse põhjuseid ja leida võimalusi, et julgustada noori raamatupidajaid teavet avalikustama, kui nad on tunnustajateks ebaseaduslikule tegevusele. Majandusarvestusele spetsialiseeruvatele üliõpilastele (edaspidi üliõpilane) tutvustatakse küll eetikas, kuid veelgi veenvam oleks see noortele raamatupidajatele, kui nad kuulaksid elust enesest näiteid kogunud raamatupidajatelt. (Liyanarachchi, Adler 2011, 25)

Üliõpilased saavad õppeasutusest kaasa teoreetilise baasi, kuid nad ei ole ettevalmistatud reaalses elus tekkivate keeruliste ja struktureerimata probleemidega tegelema. Austraalia Ülikoolis anti viimase kursuse raamatupidamise üliõpilastele võimalus õppida läbi kogemuse. Soovijad said külastada vanglasse sattunud ametikaaslast. Nad kuulasid endiste raamatupidajate lugusid ja said teada, mis põhjusel keegi vangi oli sattunud. Üliõpilased said ülevaate konfliktide

iseloomust, millega raamatupidajad peavad silmitsi seisma ja teguritest, mis viivad pettuseni ning strateegiatest, kuidas peaks tegelema selliste tööalaste konfliktidega. Uuring viidi läbi, et näha, millised on õpitulemused läbi omandatud kogemuse. Tehtud uuringu käigus selgitati välja, millist kasu saavad üliõpilased läbi kogemuse, mida omandatakse väljaspool klassiruumi. Tulemused näitasid, et vangla külastus oli ergutav kogemus, mis tõstis hästi esile raamatupidaja elukutse ülesanded ja kohustused eetiliste otsuste tegemisel ning ebaseadusliku käitumise tagajärjed. Õppuritelt saadud tagasiside põhjal võis järeldada, et nad kõik hindasid saadud kogemust väga. Kuigi uuringu tulemused olid positiivsed, ei pruugi saadud tulemused olla üldistatavad kõikide üliõpilaste seas. Osalejad olid vabatahtlikult osalenud mittehinnatavas õppimistegevuses, mistõttu võib järeldada, et konkreetsetel üliõpilastel võib olla ka eelsoodumus uute kogemuste omandamiseks. (Dellaportas, Hassall 2013)

Vähese kogemusega raamatupidajate hinnang ebaeetilisele tegutsemisele on mõjutatud nende eakaalaste ja vanemate kolleegide arusaamadest eetilisest käitumist (Liyanarachchi, Adler 2011). Üldiselt on nooremad inimesed kergemini mõjutatavad oma kaaslastest. Seega võib olla kasulik mentorite kasutamine, et edendada eetilist hoiakut ja meelelaadi noorte raamatupidajate seas (Ibid). Mentorprogrammide mõte on tutvustada noortele raamatupidajatele teiste, näiteks keskealiste raamatupidajate, vaatenurki. Ilma sellise sekkumiseta võib noorte raamatupidajate seas tekkida grupimõtlemine. (Ibid) Vastavalt Irving Janise teooriale väljendub grupimõtlemine selles, et grupi surve tõttu halveneb võime hinnata tegelikku olukorda, mõelda efektiivselt ja anda moraalseid hinnanguid ning seetõttu võib grupp inimesi teha valesid otsuseid (Hassan 2013, 225). Grupis võib inimene kergelt olla mõjutatud teiste liikmete mõtetest ja arvamusest. Grupimõtlemine tekib, kui otsuste tegemisel aetakse taga ühtset arvamust (Scharff 2005).

Grupimõtlemist peetakse ka ebatavaliselt pika aja jooksul kestnud WorldCom pettuse põhjuseks (Liyanarachchi, Adler 2011). 2002. aastal aset leidnud WorldCom Inc pankrotistumine on Ameerika Ühendriikide ajaloo tähelepanuväärseim pankrot. Ettevõtte oli tulu ülehinnanud rohkem kui 3,8 miljardi USA dollari väärtuses. (Lyke, Jickling 2002, 1) Kõigest aasta enne (2001.a) WorldCom'i pankrotistumist leidis aset Ameerika Ühendriikides veel ühe suurettevõtte, Enron Corporation, pankrot. Enroni ettevõtte näitas tegelikust suuremat tulu ja tõenäoliselt alahindas oma võlgasid. Selles pettuses osales audiitorfirma Arthur Andersen, mis kaotas peale seda juhtumit oma firma maine. (Benston, Hartgraves 2002)

Enroniga seotud sündmused mõjutasid raamatupidaja elukutse mainet, mis tõi kaasa enneolematu usalduse languse ja suurenenud avalikkuse ootused. Raamatupidajad ja finantsasutused hakkasid üha rohkem muret tundma nende elukutse eetilise käitumise pärast. Ameerika Ühendriikides uuriti Paine College'is nii raamatupidamise kui ka teiste erialade üliõpilastelt, kuidas on Enroni skandaal nende seisukohti mõjutanud. Uuringus osales 60 üliõpilast, kellest 20% (8 naist ja 4 meest) oli raamatupidamise ning ülejäänud 80% teiste erialade üliõpilased (30 naist ja 18 meest). Vastajatelt uuriti, kuidas on Enroni skandaal mõjutanud nende arusaama raamatupidamise eetikast. Kõigepealt selgitati välja, milline oli nende arvamus enne skandaali. Kõigil raamatupidamise eriala üliõpilastel ja 67%-l teiste erialade üliõpilastel oli hea arusaam raamatupidamise eetikast enne Enroni skandaali. Kuid 13% teiste erialade üliõpilastest olid vastupidisel arvamusel enne Enroni intsidenti. Enamik vastanutest põhjendas, et raamatupidamine on austatud elukutse paljutöötavate võimalustega. Raamatupidaja elukutse valik märgiti ära just seetõttu, et see eriala on ülesehitatud tugevale eetikale. Kuid Enroni skandaal muutis üliõpilaste arusaama raamatupidamise eetikast. Kõikidest raamatupidamise eriala üliõpilastest 13%-l (6 naist ja 2 meest) oli hea arusaam ka peale Enroni skandaali ja 7% -l (2 naist ja 2 meest) ei olnud. Mitteraamatupidamise üliõpilaste seas oli 17%-l vastajatest hea arusaam ka peale Enroni skandaali ning 63%-l ei olnud. Vastajate arvates põhjustas Enroni skandaal suureulatusliku kahju konkreetselt raamatupidamise elukutsele ja kogu finantstegevusele. (Onyebuchi 2011) Uuring tõestab, et suured skandaalid ei jäta inimesi külmaks vaid mõjutavad tugevasti nende arvamust.

Jose C. Casal ja Frederic B. Bogui viisid New Jersey osariigi juhtimisarvestuse spetsialistide kutseühingu (*IMA-Institute of Management Accountants*) liikmete seas läbi uuringu, milles selgitasid välja, kuidas on seotud ettevõttest lahkumise kavatsus ebaseadusliku tegevuse avalikustamisega. Tulemused näitasid, et ettevõttest lahkumise kavatsus suurenes, mida tõsisem oli ebaseaduslik tegevus ja arvatav kättemaks ning vähenes, mida mõjusam oli oodatav tulemus teabe avalikustamisele. Kavatsus ettevõttesse jääda ning samal ajal teavitada ebaseaduslikust tegevusest suurenes koos oodatava tulemuslikkusega ja aruandluskohustusega ning vähenes arvatava kättemaksuga; kavatsus lahkuda ja teavitada kasvas oodatava tulemuslikkusega ja aruandluskohustusega. (Casal, Bogui 2008) Uuring kinnitab ka Andja Osterhaus ja Craig Fagani seisukohta, et avalikustamine on mõjutatud usaldusest nende inimeste vastu, kes vastutavad selle



eest, et saadud teavet ka edasi uuritaks (Osterhaus, Fagan 2009, 5). Usalduse puudumisel ja seaduse rikkuja mõjutamatusel ei näe teavitaja mõtet väärkäitumist avalikustada ning pigem lahtub ettevõttest.

## **1.2. Ebaseadusliku tegevuse avalikustajat kaitsvad õigusaktid Eestis ja mujal maailmas**

Inimesi ajendab ettevõtluses tahtlikule väärkäitumisele kasusaamine, mida seadusekuulekalt käitudes ei suudeta saavutada. Olgu selleks siis tippjuhi isiklik kasu või organisatsiooni soodsama positsiooni saavutamine ärikeskkonnas. Kuid tihtipeale on raske sellist väärkäitumist varjata ettevõtte töötajate, sh ka raamatupidajate eest, kes on kursis ettevõtte igapäevase tegevuse ja majandusliku olukorraga. Kui töötaja teavitab ettevõtte väärkäitumisest ametiisikuid, siis on suurem ka tõenäosus kogeda seadusevastaselt käitunud isikute kättemaksu. Seetõttu on väga tähtis kättemaksu ennetavate meetmete olemasolu, et hoida ära igasugune oht kättemaksu tekkimiseks. Kui ennetavad meetmed ei ole aga olnud piisavalt mõjusad ning kättemaks on juba sooritatud, siis peavad olemas olema kaitsvad meetmed kättemaksuohvriks langenud inimesele. Selliseid meetmeid saavad luua riigid oma seadusandlusega. „Kuritegevusega võitlemiseks on vajalik teavitamise kultuuri edendamine ning tugev seadustel tuginev põhi on parim viis selle saavutamiseks.“ (Korruptsioonist teavitajate...) Mida põhjalikumad, karmimad ning tõhusamad on õigusaktid, seda tõenäolisemalt teavitavad töötajad ka ettevõtte ebaseaduslikust tegevusest.

Töö autor kirjeldab käesolevas jaotises ebaseadusliku tegevuse avalikustajat kaitsvaid õigusakte Eestis ja mujal maailmas eesmärgiga hinnata, kas Eesti seadusandlus või õiguslik raamistik tagab ebaseaduslikust tegevusest teavitajatele tõhusa kaitse.

### **1.2.1. Ebaseadusliku tegevuse avalikustajat kaitsvad õigusaktid mujal maailmas**

Ebaseadusliku tegevuse avalikustajaid kaitsvad seadused on Ameerika Ühendriikides olemas juba üle 150 aasta. Alates 1970ndatest on Ameerika Ühendriigid laiendanud

ebaseadusliku tegevuse avalikustajaid kaitsvaid õigusakte. Peale Enroni ja WorldComi pankrotistumist vaatasid Ameerika Ühendriigid põhjalikult üle oma finantsalased õigusaktid, et taastada investorite usaldus Ameerika Ühendriikide finantsturgudele ja parendada ettevõtete vastutust. (Norm *et al* 2016, 2). Leiti, et on tarvis karmimaid ja ühtsamaid raamatupidamisstandardeid ja valitsuse määruseid (Low *et al* 2008, 2).

2002. aasta 30. juulil allkirjastas president George W. Bush seaduse *Sarbanes-Oxley Act 2002* (edaspidi SOX). Viimane koosneb tervest regulatsioonide kogumist, mis käsitlevad ettevõtete pettuseid ja reguleerib ebaseaduslikust tegevusest teavitamist kaitsmaks börsiettevõtete töötajaid, kes avalikustavad ettevõtte pettuse. Vastavalt SOX-ile ei tohi börsiettevõtteid vallandada, madalamal ametikohale viia, töölepingut peatada, ähvardada, ahistada või mõnel muul viisil diskrimineerida töötajaid, kes on pettusest teavitanud. SOX kättemaksuvastased sätted kaitsevad ka ettevõtte pettusest teavitajaid volitades kohtuid ja ametiasutusi määrama teavitajatele rahalist ja mitterahalist abi. Mitterahaline abi võib olla näiteks ametisse ennistamine, kui teavitaja on vallandatud või madalamale ametikohale viidud. Rahaline abi võib olla näiteks hüvitis saamata jäänud töötasude või emotsionaalsete kannatuste tekitamise eest või juriidiliste teenuste kompensatsioon. SOX sätestab ka kriminaalkaristused. Seaduserikkuja on toime pannud kuriteo, kui ta teadlikult maksab kätte või teeb kahjulikke tegevusi isiku vastu, sealhulgas segab inimese töötamist, sellepärast, et see isik avalikustas tõe võimalikust kuriteost. (Norm *et al* 2016)

President Barack H. Obama allkirjastas 21. juuli 2010 järgmise seaduse, milleks on *Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act (Dodd-Frank Act)*. Sellega algatati Ameerika Ühendriikide finantssektori põhjalik ülevaatus ja tutvustati hulga uusi ja täiustatud avalikustajaid kaitsvaid seadusi. Sellega täiendati 1934. aastal välja antud seadust *Securities and Exchange Act* paragrahviga *Securities Whistleblower Incentives and Protection (SEC)* (edaspidi SEC). SEC lubab anda rahalisi preemiaid inimestele, kes annavad teavet, mis viivad eduka täitetoiminguni (*enforcement action*), millega kaasneb rahaline karistus üle 1 miljoni dollari. Alates 2011. aastast on SEC-ile põhinedes välja makstud rohkem kui 67 miljonit dollarit 29-le teabeandjale ja 2015. aasta lõpuks on nad saanud 14 116 vihjet. Suurimad rahalised preemiad on siiani olnud 30 miljonit dollarit ja 14 miljonit dollarit. *The Dodd-Frank Act* laiendas SOX kättemaksuvastast sätet ka börsiettevõtete tütarettevõtete töötajatele. (Ibid)

*The Supreme Court of Canada* oli esimene riiklik kõrge kohus maailmas, kes tuvastas ja kaitses ebaseaduslikust tegevusest teavitajaid, nende identiteeti ja puutumatus avalikustamise ja kriminaalvastutuse eest. Kohus otsustas asjasse kaasata ka *World Bank Group*'i ning tõstatas teabe avalikustajate puutumatus rahvusvaheliseks probleemiks. (Ibid)

Kanada pettusest teavitamise regulatsioon ei ole nii laiaulatuslik, kui seda on Ameerika Ühendriikides. Kanadas on Föderaalsed teabeandjate õigusaktid (*Federal whistleblowers laws in Canada*), mis pakuvad teabe avalikustajatest töötajatele kaitset nii era- kui ka avalikus sektoris (*jurisdiction*). Sarnaselt Ameerika Ühendriikide SOX-ile käsitleb ka Kanada õigusakt kriminaalkuriteona seda, kui tööandja või isik, kes tegutseb oma nimel, ähvardab töötajale kätte maksta, kui too peaks teavitama süüteo isikule, kelle kohustus on kontrollida seaduse täitmist. See kehtib ainult kriminaalse või sellega sarnaselt käsitleva väärkäitumise korral (*quasi criminal*) ja töötajad on kaitstud ainult siis, kui teavitavad sellest õiguskaitseorganit, kaitset ei tagata, kui töötaja teavitab mõnda muud pädevat organit. Kanadas on kuuel provintsil kümnest avalikusektori teabeandjate seadused. Enamus provintssides ei ole eraldi õigusrikkumisest teavitajate seadust kohaldatud erasektorile ja puudub ka seaduslik kohustus teavitada õigusrikkumisest. Peaaegu kõigis provintssides on tööandjate kättemaksu keelud ära toodud töölepingut ning tööohutust ja töötervishoidu reguleerivates seadustes, mis muuhulgas kaitsevad töötajaid kaebusega, mida reguleerivad need seadused. Välja arvatud New Brunswick'is, kus laieneb kaitse ka töötajatele, kes teavitavad ametivõime muude provintsi või Föderaal õigusaktide reguleerimisalas olevatest rikkumistest. 2015. aastal avaldas *Ontario Securities Commission* (OSC) avaliku arvamuse programmi õigusrikkumisest teavitajatest. Eesmärk oli julgustada avalikustama väärpaberitega seotud õigusrikkumisi, muuhulgas nägi programm ette ka rahalised tasud neile, kes teavitavad sellistest seaduserikkumistest. Ametlikult jõustus programm 14. juulil 2016. (Ibid)

Austraalias on avaliku sektori teabe avalikustajad kaitstud avalikes huvides avalikustamise seadusega (*PID* ehk *Public Interest Disclosure Act 2013*). See aitab kaasa avalikustamisele avalikus sektoris ja kaitseb teabeandjaid kättemaksu eest. Avaliku sektori teabeandjatele kindlustatakse anonüümsus ja puutumatus distsiplinaarvastutusest. Hetkel ei paku Austraalia riigikord rahalist kompensatsiooni teabe avalikustajatele, kuid paistab, et panustatakse selle loomisele. (Ibid, 19) Valitsuse töötajatele kehtivad suured trahvid või vanglakaristus teabe

avalikustajatele kättemaksmise eest (Bowden 2013, 12). Austraalias on erasektoris teabe avalikustajaid kaitsvad sätted korporatsiooniseaduses (*Coprorations Act*), kuid need ei täida oma eesmärki (Ibid, 17).

Euroopa Liidus on viimase 20 aasta jooksul vastu võetud õigusakte, mis kaitsevad seaduserikkumisest teavitajaid. 2013. aasta oktoobris kutsus Euroopa Parlament üles Euroopa Komisjoni esitama seaduse eelnõu ettepanekut loomaks Euroopa Liidu tasandil teavitajate kaitse programm nii era- kui ka avalikus sektoris. Kuid Euroopa Komisjon lükkas taotluse tagasi. Seega jäeti teavitajaid kaitsvate seaduste loomine ja rakendamine iga Euroopa Liidu liikme enda vabaks valikuks. Rahvusvaheline organisatsioon *Transparency International* andis ülevaate Euroopa Liidu liikmesriikide teavitajate seadustest ning selgus, et 2013. aasta oktoobri seisuga oli ainult neljal Euroopa Liidu liikmesriigil teavitajate õigusraamistik. Need neli riiki olid Luksemburg, Rumeenia, Sloveenia ja Ühendkuningriik. Ülejäänud 23 liikmesriigi seast oli 16-l osaline seaduslik kaitse töötajatele, kuid ülejäänud seitsmel oli väga piiratud või polnud üldse sellist õigusraamistikku. (Norm *et al* 2016) Kusjuures Eesti koos naaberriigi Lätiga kuulusid selle uuringu järgi nende 16 riigi sekka, kellel on osaline seaduslik kaitse. Samal ajal aga jäid Soome ja Leedu viimase seitsme riigi hulka, kellel pole õigusakte teavitajate kaitseks või on need väga piiratud. Vastav jaotus tehti selle järgi, kui ulatuslikult laienevad riigi seadused töötajatele avalikus- ja erasektoris, kui tegemist on teabe avalikustamisega. Seejuures ei võetud arvesse, kas need seadused täidavad eesmärki. (Worth 2013) Sellest ülevaatest jäi välja Horvaatia, kes liitus Euroopa Liiduga alles 2013. aastal (Legal Protections...). Kuid ka Horvaatia võib lisada nende riikide sekka, kellel on väga piiratud või pole üldse loodud õiguslikku raamistikku, mis keskenduks õigusrikkumisest teavitamisele (Whistleblower protection in...).

Ühendkuningriik seadustas aastal 1998 avalikes huvides avalikustatud teabe seaduse (*Public Interest Disclosure Act* ehk *PIDA*) (edaspidi *PIDA*) (Delli 2011), mis oli Euroopa Liidu esimene terviklik seadusevastasest tegevusest teavitajate seadus (Norm *et al* 2016, 17). *PIDA* on võetud aluseks paljudes regioonides teavitajate seaduste koostamisel (Wolfe *et al*). *PIDA* katab peaaegu kõiki avaliku, era- ja mittetulundussektori töötajaid, lisaks ka töövõtjaid, praktikante ja Ühendkuningriigi töötajaid, kes asuvad välismaal. *PIDA* annab töötajatele õiguse esitada hūvitisenõude töövaidluskomisjoni, kui nad on kättemaksuohvrid. Väidetavalt ei käsitle *PIDA* mitte ainult ennetavaid tegevusi, vaid annab kaitse ka pärast sündmuste toimumist. (Norm *et al*

2016). Kuid *NGO Blueprint for Free Speech* ja *the Thomson Reuters Foundation* leiavad, et PIDA ei kaitse teabeandjat kättemaksu eest, enne kui see toimub (Wolfe *et al*). PIDA põhineb tasandilisel avalikustamise süsteemil, kus töötaja võib anda teavet oma tööandjale, avalikustmist reguleerivatele asutustele, välistele isikutele näiteks parlamendi liikmetele või otse meediale. Igal tasandil suurenevad täpsuse nõuded, st avalikustades väljapoole ettevõtet peab avalikustatav teave olema väga täpne kindlustamaks seaduslik kaitse. PIDA järgi on tööandja kohustus tõendada, et töötaja vastu rakendatud mis tahes meetmed ei olnud motiveeritud teabe avalikustamisest. (Norm *et al* 2016, 17). Kuid *NGO Blueprint for Free Speech* ja *the Thomson Reuters Foundation* arvates on regulatsioon poolik, kohustades tööandjat ainult tõendama, et avalikustamine ei olnud vallandamise peamine põhjus (Wolfe *et al*, 74). Lisaks rahaliste kahjude hüvitamisele saavad töötajad nõuda kompensatsiooni emotsionaalsete kahjude eest. Üks selline hüvitis ulatus 5 miljoni Suurbritannia naelani. 2013. aasta aprillis asendati PIDA varasem heas usus avalikustamise nõue avalikkuse huvides avalikustamise nõudega. (Norm *et al* 2016, 17-18) Vahetult peale PIDA jõustumist andsid ka paljud teised Euroopa Liidu riigid välja seadused teabe avalikustajate kaitseks (Worth 2013, 10). *NGO Blueprint for Free Speech* ja *the Thomson Reuters Foundation* arvavad, et 2016. aasta seisuga ei täida PIDA enam täielikult oma funktsiooni ning see vajab põhjalikku ümbertegemist (Wolfe *et al*, 4).

Kui võrrelda Ameerika Ühendriikide, Ühendkuningriigi ja Austraalia teabe avalikustajate kaitseks olevaid õigusakte, siis on Ühendkuningriigis ainsana olemas üks seadus, mis katab nii avalikku kui ka erasektorit. Ameerika Ühendriikides on üle 55 õigusakti, mis reguleerivad teabe avalikustamist erasektoris. Juriidiliste teadmisteta inimesel võib juristi abi tarvis minna, leidmaks õigusaktid, mis tagavad just tema juhtumi puhul maksimaalse kaitse. Kahjuks lisab see töötajatele, kes kaaluvad teavitamist ebaseaduslikust tegevusest nende ettevõttes, veel ühe takistuse. Nagu eelpool märgitud, siis Austraalia erasektoris on teabe avalikustajaid võimalik kaitsta vaid ühe seadusega, milleks on korporatsiooniseadus (*Corporations Act*). Kuid selle seaduse sätted ei ole tõhusad ning ei reguleeri paljusid alasid. Näiteks ei reguleeri seadus väärkäitumist töötervishoius ja -ohutuses, keskkonnakahjude ja korrupsiooni korral. (Bowden 2013, 16-17) Seega on Ühendkuningriik eeskujuks oma tervikliku seadusega, mis kaitseb nii avaliku kui erasektori teabe avalikustajaid.

### 1.2.2. Ebaseaduslikust tegevusest avalikustajat kaitsvad õigusaktid Eestis

Ebaseaduslikust tegevusest teavitajate kaitse võib tuleneda ühest konkreetses või erinevate seaduse sätete koostõjust (Government at... 2015). Eestis puudub eraldiseisev õigusakt, mis käsitleks üleüldist õigusvastase tegevuse avalikustamist ja kaitset avalikustajale (Worth 2013, 40) nagu on see olemas suurriikides Ameerika Ühendriikides, Ühendkuningriigis, Kanadas ja Austraalias.

Teabe avalikustajate kaitse on saanud väga oluliseks teemaks. Seetõttu on Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon ehk OECD (*Organization for Economic Co-operation and Development*), koostanud G20 riikide parimate tavade ja juhtpõhimõtete kokkuvõtliku dokumendi, mis on riikidele abiks oma teavitajate kaitse õigusakti koostamisel, täiendamisel või muutmisel. See on sobilik nii era- kui ka avalikule sektorile. Juhtpõhimõtted, millest lähtuda õigusakti koostamisel, täiendamisel või muutmisel, on järgmised: (Study on whistleblower...2010, 30-33)

1. On olemas selge õigusakt ja mõjus institutsiooniline raamistik kaitsmaks diskrimineerimise või distsiplinaarkaristuse eest töötajaid, kes teavitavad pädevaid asutusi heauskselt ja põhjendatult kahtlustatavast ebaseaduslikust tegevusest või korruptsioonist.
2. Õigusakt määratleb selgelt avalikustamist puudutava kaitse ulatuse ja isikud, kellele seadus kaitset pakub.
3. Õigusakt kindlustab teabe avalikustajale ulatusliku ja püsiva kaitse.
4. Õigusakt määratleb selgelt protseduurid ja ettenähtud kanalid soodustamaks korruptiivse tegevuse teavitamist ja julgustab kasutama kergesti kättesaadavaid ning kaitsvaid teavitamiskanaleid.
5. Õigusakt tagab mõjusate kaitsemehhanismide olemasolu, sealhulgas usaldades konkreetset asutust, kes on vastutav ja volitatud saama ning uurima kättemaksu kaebusi ja/või ebaõigeid juurdusi, pakkudes kõiki abinõusid.
6. Teabe avalikustajate kaitsva õigusakti rakendamine on toetatud teadlikkuse tõstmise, kommunikatsiooni ja koolituste abil ning korralise kaitsva raamistiku mõjususe hindamisega.

Teabe avalikustamise ja avalikustajate kaitsega seotud õigusaktid on Eestis suunatud peamiselt avalikule sektorile (Osterhaus, Fagan 2009, 28). Eestis eraldiseisva ebaseaduslikust tegevusest teavitajaid kaitsva seaduse puudumisel uurib autor lähemalt, millist kaitset pakuvad olemasolevad seadused ning võrdleb neid OECD koostatud juhtpõhimõtetega. Autor pöörab tähelepanu peamiselt erasektori töötajate kaitsele.

Ainus seadus, mis puudutab otseselt teabe avalikustamist Eestis on korruptsioonivastane seadus (Worth 2013). Kuni 2013. aasta märtsini käsitles korruptsioonivastane seadus ainult avalikku sektorit (Providing an Alternative to Silence... 2013). „2013. aastal jõustunud korruptsioonivastase seaduse (KVS) ja karistusseadustiku (KarS) muudatustega muutus ametiisiku kvalifitseerimise senine käsitlus: enam ei kvalifitseerita ametiisikut mitte riigi, kohaliku omavalitsuse või avalikõigusliku organi, vaid avalike ülesannete kaudu“. Sellisteks ametiisikuteks on näiteks sõidukite tehnoulevaatuspunkti töötaja, isikud, kes täidavad halduslepinguga eraõiguslikule isikule pandud kohustust kontrollida linna parkimiskorralduse reeglitest kinnipidamist või mõni eraõiguslik isik, kellel on õigus jagada riiklikult tunnustatud diplomeid. (Ettevaatust-...)

Kõige levinum korruptsiooni definitsioon on ametikoha või võimu kuritarvitamine omakasu eesmärgil. Laiema määratluse järgi on korruptsioon usalduse kuritarvitamine. (Mis on korruptsioon?... 2014). Korruptsioon ei pruugi esineda ainult avalikus sektoris. „Peamiselt nähakse erasektorit korruptsiooniahelas „pakkujana“, kes algatab korruptiivse suhte näiteks viisil, kus ettevõtte juhatuse liige annab ametnikule altkäemaksu riigihanke võitmise kindlustamiseks. On ekslik arvata, et eraettevõtteid hõlmava korruptsiooni ainsaks väljendusviisiks on riigiametnikele ettevõtte esindajate altkäemaksu andmine eesmärgiga võita hankekonkursse või saada meelepäraseid otsuseid. Maailmamastaabis moodustavad suure osa erasektorit puudutavatest korruptiivsetest tehingutest hoopis eraettevõtete esindajate vahel sõlmitavad korruptiivsed tehingud ehk niinimetatud *business-to-business* korruptsioon. Tehingud on usaldatud töötajatele, kelle tegevuse üle on üsna keeruline järelevalvet teostada ning tihti seda ei püütagi teha, kuna ei osata ette näha ohte, mis peituvad esindaja poolt lepingute sõlmimisel. Esindatava majandusüksuse juhtorgani liikmetele jäävad teadmata esindajate võimalikud korruptiivsed suhted, mis mõjutavad sõlmitavate tehingute sisu ja tingimusi.“ (Korruptsioon ja erasektor...) 2010. aastal tehtud uuringu põhjal oli Eesti kodanikest ja äriomanikest 1% ning

13% tsiviilteenistujatest isiklikult kogenud korrupsiooni ja realselt teavitanud juhtumist ametivõime (Worth 2013, 41).

Vastavalt Andmekaitse Inspektsioonile lubavad Eesti seadused teavitajate isikuandmete kaitset erasektoris ainult siis, kui seda nõuab konkreetne regulatsioon (Worth 2013, 40). Korrupsioonivastane seadus sätestab, et kui avalikku ülesannet täitvat asutust, selle ametiisikut, asutuse üle järelevalve teostajat, deklaratsioonide üle kontrolli teostajat või süüteo menetlejat teavitatakse korrupsioonijuhtumist, tagatakse teavitamise fakti konfidentsiaalsus (Korrupsioonivastane seadus §6 lg 2). Teavet teavitamise fakti kohta võib avaldada ainult teavitaja kirjalikul nõusolekul. Teavitaja kaitseks kohaldab kohus jagatud tõendamiskohustust ehk lähtutakse eeldusest, et ebavõrdne kohtlemine toimus korrupsioonijuhtumi teatamise tõttu, kui isik, kelle vastu avaldus esitati, ei tõenda vastupidist. Teavitaja kaitse põhimõtted kohalduvad ka juhul, kui korrupsioonijuhtum on aset leidnud erasektoris. (Ibid)

Peale korrupsioonivastase seaduse pakuvad teatud kaitset avaliku teenistuse seadus, võrdse kohtlemise seadus, karistusseadustik (Osterhaus, Fagan 2009, 28) kriminaalmenetluse seadustik ja konkurentssaadus. Võrdse kohtlemise seaduses ei ole küll selgelt välja toodud teabe avalikustajate kaitset, kuid näiteks kui ametnik kohtleb inimest ebavõrdselt, peale seda kui viimane on avalikustanud rikkumise, siis on ametnik kohustatud tõendama, et selline kohtlemine ei olnud põhjustatud rikkumise avalikustamisest. Töölepinguseadus ja avaliku teenistuse seadus annavad töötajatele õiguse nõuda kompensatsiooni oma tööandjalt, kui neid on karistatud või ebaseaduslikult töölt vabastatud. (Ibid) Karistusseadustikus kehtivad erasektorile kaks paragrahvi, mis määratlevad, et avalikustamata jätmise ja suutmatus teavitada esimese astme kuriteost, on karistatav (Ibid), mis paneb väärkäitumisest teadjale kohustuse see tegevus avalikustada. Kuid teatud tingimusel võidakse teavitaja vastutusest vabastada. „Vastavalt 2010. aastal jõustunud karistusseadustiku, kriminaalmenetluse seadustiku ja konkurentssaaduse muutmise seadusele on isikul, kes osaleb karistusseadustiku § 400 alusel kuriteona karistatavas konkurentsi kahjustavas kokkuleppes, kooskõlastatud tegevuses või ettevõtjate ühenduse otsuses, võimalik vabaneda vastutusest või saada karistuse märkimisväärset vähendamist juhul, kui isik esitab Konkurentsiametile leebuse kohaldamise avalduse“ (Leebusprogramm...). Leebusprogramm tuleneb kriminaalmenetluse seadustiku §-st 205, mis sätestab



kriminaalmenetluse lõpetamise seoses isikult tõendamiseseme asjaolude väljaselgitamisel saadud abiga (Kriminaalmenetluse seadustik).

Tunnistajakaitse seadus sätestab, et tunnistajakaitset võidakse kohaldada kohtueelse menetluse ja kohtumenetluse käigus ning sellele järgneval ajal (§ 8), juhul kui on olemas võimalus õigusvastaseks mõjutamiseks (§ 3). Kuid seadus ei sätesta selgelt, et neid meetmeid võiks vajadusel rakendada ka väärkäitumisest teavitajate kaitseks. (Väärkäitumisest teavitajate kaitse... 2009).

Teoreetiliselt on teabeandjad kaitstud mitmete Eesti seadustega, kuid nendega on väga vähe praktilisi kogemusi, et hinnata nende tõhusust (Worth 2013, 40). Eesti seadused pakuvad teavitajate kaitseks võimalust nõuda hüvitist diskrimineerimise eest. Kuid näiteks puudub Eestis kohustus diskrimineerimise eest töötaja ametikohale ennistada, nagu kohustab selleks Ameerika Ühendriikide *Sarbanes-Oxley Act 2002* (SOX) vaid pakutakse teatud juhtudel rahalisi kompensatsioone. Samas ei ole õige eeskujuks võtta ainult SOX-i, sest SOX ei kaitse kõiki Ameerika Ühendriikide ettevõtete töötajaid vaid ainult Ameerika Ühendriikide börsil noteeritud ettevõtete töötajaid. Töö jaotises 1.2.1 selgus, et riikide teavitajate kaitseks loodud õigusaktid on teineteisest erinevad. Kultuurid on erinevad ning iga riik loob õigusaktid vastavalt oma vajadustele. Seetõttu oleks mõistlik näiteks Eestis avalikustajate kaitseks tehtava õigusakti loomisel tutvuda mitmete teiste riikide õigusaktidega leidmaks neist Eestile kõige vajalikumad ning sobilikumad punktid. Siinkohal tulevad appi ka OECD loodud juhtpõhimõtted, millest lähtumisel on kindlasti suur abi.

„Väärnähtudest teavitamise kontseptsiooni vähese leviku tõttu Eestis on raske koguda teavet praktikas esinenud juhtumite kohta. Puuduvad andmed väärkäitumisest teavitaja tagakiusamise kohta organisatsioonis pärast teavitamisjuhtu ning info avaliku teenistuja karistamisest korruptsioonijuhtumist teatamata jätmise eest“ (Väärkäitumisest teavitajate kaitse... 2009). Tõenäoliselt on see ka põhjuseks teavitajat kaitsva eraldisesiva õigusakti puudumisele Eestis. Kuid andmete puudumine väärkäitumisest teavitajate tagakiusamisest ei pruugi tähendada selliste juhtumite olematust. Töö autori arvates võib üheks väärkäitumisest teavitamata jätmise põhjuseks olla põhjaliku ning selge teavitajaid kaitsva õigusakti puudumine. Teise selgitusena leiab töö autor selliste juhtumite avalikkuseni mitte jõudmist. Kolmandaks võimalikuks

põhjuseks, miks ei ole selliseid juhtumeid avalikkuse ette jõudnud, pakub töö autor õiguskaitseorganite suutlikkust tagada teavitajatele mõjus kaitse.

Kättemaksu ennetava tegevusena on Eesti seaduste järgi tagatud inimesele konfidentsiaalsus korruptiivsest tegevusest teavitamisel nii avalikus- kui ka erasektoris ning isikuandmete kaitse muude teavitamiste puhul on erasektoris ainult juhul, kui see on reguleeritud konkreetse seadusega. Lisaks on võimalik teatud ebaseaduslikult töölt vabastamise juhtudel saada rahalist hüvitist tööandjalt. Kuid kindlustamiseks kaitse väärkäitumisest teavitamisel on tarvis selgeks teha, kas ja kuidas teatud seaduse sätted kaitset pakuvad. Seejuures võib paljudel juristi abi tarvis minna, mistõttu võib kogu protsess teavitajale paista liiga pikaajaline ja keeruline ning kergem on loobuda teavitamisest. Kindlasti tooks selgust kogu info olemasolu ühes õigusaktis või avalikkuse informeerimine teabe avalikustajaid kaitsvatest seaduse sätetest. Võrreldes Eesti seaduste pakutavat kaitset teabe avalikustajatele OECD toodud soovitusetega, leiab töö autor Eesti seadused pigem ebapiisavad olevat. Eestis ei ole loodud laiaulatuslikku kaitset ega määratletud selgeid protseduure teavitamiseks. Samuti ei ole ka selget õigusakti ega koolitusi ja informatsiooni teabe avalikustajaid kaitsvatest õigusaktidest. Kuid samas võib Eesti õigusaktidega pakutav kaitse olla mõjus, mis selgitaks ka väärkäitumisest teavitajate tagakiusamise kohta andmete puudumist.

Üpris levinud on ka suhtumine, mille puhul korruptiivse käitumise juhtusid püütakse esmalt asutusesiseselt lahendada. Asutusest väljapoole minekut peetakse ebaeetiliseks käitumiseks. „Kuigi on näiteid teavitamist julgustavast organisatsioonilisest kultuurist, on need pigem näited organisatsioonilisest kontekstist, mitte üldisest arengust Eestis.“ (Väärkäitumisest teavitajate kaitse... 2009, 4) Teavitamine on mõjutatud nii ettevõttesisesest eetilise kliimast, inimese isiklikest eetilistest tõekspidamistest kui ka konkreetse eriala eetilise käitumise nõudmisest. Kui eelpool mainitud eetilised tõekspidamised erinevad teineteisest, võib väärkäitumisest teadlik töötaja sattuda keerulise valiku ette.

Raamatupidajatele on välja antud Raamatupidaja kutse-eetika koodeks, millest peavad nad oma tööülesandeid täites lähtuma. Järgnevas jaotises tutvustab töö autor Eesti Raamatupidaja kutse-eetika koodeksis sisalduvaid põhimõtteid.

### 1.3. Raamatupidaja kutse-eesitika koodeks

Raamatupidamise elukutse põhielemendiks on eetika. Eetilise otsuse tegemine on rohkem kui lihtsalt seaduste järgimine. On erinevus inimese, kes on teiste vastu hea omakasupüüdmalt ja inimese, kes teeb head selleks, et jõuda mingi eesmärgini või vältida mingeid negatiivseid tagajärgi, vahel. Sellest vaatenurgast on eetika erinevus inimese hästi kohtlemisel vahendina oma eesmärgi saavutamiseks ja inimese hästi kohtlemisel eesmärgina omaette, vahel. Arthur Schopenhauer eristab oma eetikasüsteemis head inimest halvast tuginedes pea täielikult ideel, et hea inimene teeb vähem vahet enda ja teiste vahel, kui seda on tavaliselt tehtud. Inimeste eetikastandardid on erinevad ja nende kujunemisel mängivad rolli nii sugu, haridustase, usuline kasvatus kui ka töökogemus. Nii töökogemus, kui ka haritus mõjutavad eetiliste otsuste tegemist. Paljude õpilaste eetikastandardite kujunemisel on põhjanevaks jõuks usupõhimõtted. (Keller *et al* 2007, 311).

„Eetika kui distsipliin jaguneb teoreetiliseks ja praktiliseks. Teoreetilise eetika juurde kuulub näiteks metaeetika, mis uurib abstraktseid küsimusi: kuidas üleüldse saadakse teada, mis on hea ja mis on halb; kas „hea” ja „halb” on asjade seesmised omadused või inimeste kujutus. Teoreetilise eetika juurde kuuluvad ka mitmesugused normatiivsed teooriad.“ Need on üldised teooriad selle kohta, mis on „õige“ või „vale“. Praktiline eetika tegeleb aga konkreetsemate moraaliküsimustega, mis võivad erinevatel elualadel esile kerkida. Praktilise eetika juurde kuulub ka kutse-eesitika, mis tegeleb moraaliküsimustega ühe kindla elukutse raames. (Eetika ja moraal)

Igal elukutsel peaksid olema ühtsed eetilised tõekspidamised. Seepärast on ka Eesti Raamatupidajate Kogu koostanud Raamatupidaja kutse-eesitika koodeksi, mis on aluseks kõigile raamatupidajatele ja raamatupidamise konsultantidele nende kutsealases tegevuses. Koodeks on kinnitatud 2003. aastal ning sellega sätestatakse raamatupidaja elukutse jaoks vajalikud põhiprintsiibid. Koodeksi koostamisel on lähtunud Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni (IFAC) Eetika Komitee välja antud Raamatupidajate Kutse-eesitika Koodeksist (*Code of Ethics for Professional Accountants*). (Raamatupidaja kutse-eesitika... 2003)

Koodeksi eesmärk on edendada raamatupidaja elukutse eetilist kultuuri ja tulenevalt koodeksist on raamatupidaja elukutse eesmärgiks teha tööd vastavuses kutseala standarditega.

Koodeksi eesmärkide saavutamiseks on kehtestatud neli põhinõuet (Raamatupidaja kutse-eetika... 2003):

- 1) usaldusväärsus,
- 2) kutsealane kompetentsus,
- 3) kutsealase tegevuse kvaliteet,
- 4) kindlustunne.

Selleks, et saavutada nelja põhinõude täitmine, peaksid raamatupidajad lähtuma koodeksis lahti mõtestatud järgmistest põhimõtetest (Raamatupidaja kutse-eetika... 2003):

1. Raamatupidaja peab olema aus ja objektiivne. See tähendab, et antud elukutse esindaja peab olema õiglane, aus ja vaba huvide konfliktist ning säilitama objektiivsuse ehk mitte laskma teistel inimestel mõjutada oma objektiivsust.
2. Erialane kompetentsus ja ajakohasuse põhimõtte kohaselt peab raamatupidaja kutsealast tegevust teostama kompetentselt ja hoolikalt ning tal on pidev kohustus hoida oma kutsealased teadmised ja oskused nõutaval tasemel. Seadused muutuvad tihti, mistõttu peab raamatupidaja ise vastutama oma teadmiste ajakohasena hoidmise eest.
3. Usaldusväärseuse põhimõttest lähtuvalt peab raamatupidaja tagama informatsiooni konfidentsiaalsuse ja ei tohi seda ilma vastava loata kasutada või avalikustada, kui tal ei ole selleks seadusandlusest tulenevat kohustust. Siinkohal on oluline rõhutada, et informatsiooni võib avaldada, kui selle avalikustamist nõuab seadus.
4. Professionaalne käitumine ehk raamatupidaja käitumine peab olema kooskõlas elukutse hea mainega ja ta peab hoiduma seda kahjustavatest tegudest. Kutseline raamatupidaja peab olema kõrgete kõlbeliste omadustega.

Lisaks nendele põhimõtetele sätestab koodeks ka selle, millest peaks kutsealase tegevuse eest tasu määramisel lähtuma, mida peaks vältima enda ja oma töö reklaamimisel, kuidas peaks informatsiooni esitama ja säilitama ja millistest kutse-eetika nõuetest peaks riikide vahelises tegevuses lähtuma (Raamatupidaja kutse-eetika... 2003).

Autor peab oluliseks eraldi välja tuua Raamatupidaja kutse-eetika koodeksist punkti 6.1, mis sätestab, et raamatupidajad peavad olema lojaalsed nii oma tööandjale või kliendile kui elukutsele, mis võivad olla omavahel konfliktis. Raamatupidaja eelistus peab olema tööandja või kliendi seaduslike ja eetiliste eesmärkide toetamine ning nende tagamiseks mõeldud

protseduurireeglite järgimine. Raamatupidajalt ei saa nõuda (Raamatupidaja kutse-eetika... 2003):

- 1) seaduse rikkumist;
- 2) kutseala eetika-reeglite või standardite rikkumist;
- 3) tööandja audiitori(te)le valeandmete esitamist või nende eksitamist;
- 4) enda sidumist aruandega, mis oluliselt moonutab fakte.

Reaalses elus satuvad raamatupidajad tihti olukorda, kus pole võimalik olla üheaegselt lojaalne nii oma tööandjale või kliendile kui ka elukutsele. Selles olukorras tulevad esile muud tegurid, mis raamatupidajaid mõjutavad. Töö autori arvates on elukutsele kergem lojaalseks jääda raamatupidajatel, kes töötavad suuremates raamatupidamisteenuseid pakkuvates ettevõtetes. Suuremates just seetõttu, et seal ei ole ühe kliendi kaotus ettevõttele nii suur kahju, kui seda on väikesel teenusepakkujal. Väikeettevõtte võib kalduda kliendi lojaalsusele just seetõttu, et kardab klienti kaotada. Kõige raskem on autori arvates jääda elukutsele lojaalseks ühes konkreetses ettevõttes töötavatel raamatupidajatel.

Magistritöö autori arvates on väga oluline Raamatupidaja kutse-eetika koodeksit tutvustada raamatupidamise eriala üliõpilastele. Tutvustamisel oleks kasulik tuua üliõpilastele näited reaalsest situatsioonidest ja neid koos õppejõuga arutada ning leida eetilised lahendused. Ühelt poolt on loodud koodeks, mille järgi käituda, kuid teisalt hakkavad raamatupidaja käitumist mõjutama paljud tegurid, mida on selgitatud magistritöö alajaotises 1.1.2. Uuringud näitasid, et üheks tugevalt mõjutavaks teguriks on vanus ning just nooremad raamatupidajad on kõige vähem valmis väärkäitumisest teavitama. Seega on väga oluline tagada, et raamatupidamise üliõpilane saab õppeasutusest kaasa tugeva teadmiste põhja ja praktilised näited oma elukutse eetikastandarditest.

## 2. RAAMATUPIDAJA ROLLI UURING ETTEVÕTTE EBASEADUSLIKU TEGEVUSE AVALIKUSTAMISEL

### 2.1. Uuringu meetoodika ja valim

#### 2.1.1. Uuringu meetoodika

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks viidi läbi küsitlus, mille küsimused on toodud lisa 1. Küsitluse tulemuste põhjal selgitatakse, millised tegurid mõjutavad kõige enam Eesti raamatupidajate otsust avalikustada ettevõttes toimuv seaduse rikkumine ning seejärel leiatakse seosed tegurite ja raamatupidajate teadlikkuse vahel Raamatupidaja kutse-eetika koodeksist.

Enne küsimustiku koostamist tutvus autor teemat käsitlevate uuringutega, mis on tehtud teistes riikides ning sai nende põhjal ideid oma küsimustiku koostamiseks. Eesmärk oli küsimustik koostada selliselt, et selle tulemusi oleks võimalik võrrelda teiste autorite uuringute tulemustega mujal riikides. Üheks võrreldavaks uuringuks on valitud Austraalia kõrgeima taseme arvestusspetsialistide seas Liyanarachchi, G. A ja Adler, R. tehtud uuring, mis kannab pealkirja “*Accountants’ whistle-blowing intentions: The Impact of retaliation, age, and gender.*” Kuigi nende uuringus saadeti küsitlus 1000 mehele ja 1000 naisele, siis vastajate aktiivsus oli kõigest 5% ning vastuseid saadi 98 (Liyanarachchi, Adler 2011, 14-15). See on 11 vastajat enam kui magistritöö autori küsitluses. Töö autori arvates on Austraalia uuring väga põhjalik ja käsitleb olulisi tegureid, mis raamatupidajaid mõjutada võivad. Samuti on autori arvates huvitav leida, milliseid sarnasusi või erinevusi on Eesti ja teise riigi raamatupidajate arvamuse vahel.

Magistritöö küsimustik on koostatud *Google Forms* keskkonnas. Uuriti ka teisi elektroonilise küsitluse läbiviimiseks loodud võimalusi nagu näiteks *SurveyMonkey*. Autor

kasutab igapäevaselt ka *Google* teenust *Gmaili*, seetõttu leidis ta kõige mugavamaks viisiks viia küsitlus läbi *Google Forms* keskkonnas.

Uuringus kasutati esmaseid andmeid, mis koguti küsitlusega internetikeskkonnas. „Internetiküsitlusel puudub intervjueri mõju ning vastajad on ausamad, kriitilisemad ja vähem tõrksad tundlikel teemadel“ (Sirkel 2001, 63). „Kuid vastuste saamine võib olla keerulisem, sest mittevastamiste osatähtsus on suur“ (Ibid, 65). Autori arvates võib raamatupidajate jaoks olla käesolev magistritöö teema tundlik.

Küsimustik koosnes 15 küsimusest, sisaldades suletud küsimusi ning väiteid, millele oli vaja anda hinnang Likerti 5-palli skaalal. Kahe suletud küsimuse täiendamiseks kasutati avatud küsimust, kus oli võimalik valida vastusevariant „muu“ ning ise täpsustada vastust. Suletud küsimuse korral esitatakse küsitletavale vastusevariandid ja tal tuleb valida üks sobiv või mõnel juhul mitu sobivat vastust (Vihalem 2001, 95). „Avatud küsimuse korral vastab küsitletav nii, nagu talle meeldib, oma sõnadega“ (Ibid, 99). „Likerti 1932. aastal väljatöötatud skaalat peetakse üheks kõige usaldusväärsemaks hoiakute mõõtmise meetodiks. Vastamisel palutakse küsitletavatel avaldada arvamust näiteks 4-pallisel skaalal: alati, enamasti, mõnikord, mitte kunagi. Kõige rohkem kasutatakse Likerti 5-pallist skaalat, kus „1“ näitab väitega täielikku mittenõustumist ja hinnang „5“ väitega absoluutset nõustumist.“ (Osula 2008) Küsitluse lõpus anti võimalus üleüldiselt kommenteerida küsimustikku. Enne küsitluse väljasaatmist testis autor küsimustiku toimimist, täitmiseks kuluvat aega ning kontrollis, millisel kujul vastused autorile kättesaadavad on. Autor hindas küsimustikule vastamise ajaks 5-10 minutit ja lisas vastava info küsitlust sissejuhatavasse teksti.

Küsitlus on jaotatud kolmeks. Esimene osa sisaldab küsimusi Raamatupidaja kutse-eetika koodeksi kohta, kus on muu hulgas palutud hinnata 5-palli skaalal raamatupidaja omaduste olulisust raamatupidaja ametis. Hindamisel on kasutatud vastusevariante „1 – ei ole oluline“, „2 – väheoluline“, „3 – ei oska öelda“, „4 – oluline“ ja „5 – väga oluline“. Esimese osa küsimused esitati eesmärgiga leida seosed raamatupidaja teadlikkuse Raamatupidaja kutse-eetika koodeksist ja raamatupidaja valmisoleku ebaseadusliku tegevuse avalikustamise, vahel. Teise jaotise küsimused käsitlevad ettevõttes toimuvat ebaseadusliku tegevuse avalikustamist ning kaitsvaid õigusakte. Siin tuli vastajal hinnata kolmeteistkümnet väidet 5-palli skaalal, kus vastusevariantideks oli „1 – ei mõjuta üldse“, „2 – mõjutab vähe“, „3 – ei oska öelda“, „4 – mõjutab“ ja

„5 – mõjutab väga“. Vastuste põhjal sai autor teada teguritest, mis kõige enam mõjutavad raamatupidajate otsust avalikustada ebaseaduslik tegevus ettevõttes, kus töötatakse või millele osutatakse raamatupidamisteenust. Lisaks tehti kindlaks raamatupidajate teadlikkus Eesti õigusaktidest, mis kaitsevad olukorras, kui ollakse avalikustanud ebaseaduslik tegevus. Siinjuures paluti vastajal hinnata juriidilise kaitse olemasolu olulisust 5-palli skaalal, kus madalaimaks hinnanguks sai anda „ei ole oluline“ ning kõrgeimaks hinnanguks „väga oluline“. Viimases jaotises on küsimused vastaja andmete kohta, et saaks hinnata, kuidas mõjutavad demograafilised tegurid raamatupidajate otsuseid teabe avalikustamisest ning teadlikkust kaitsvatest õigusaktidest.

Küsimustikule oli võimalik vastata ajavahemikul 5. veebruar kuni 20. veebruar 2017. Küsimustikule vastamise palve saatis töö autor e-kirja teel. E-kirjas tutvustas autor ennast ning oma töö eesmärgi ning lisas veebiaadressi, kust pääses küsimustikule vastama. Magistritöö autor saatis kokku 352 e-kirja, millest veidi üle poolte saadeti otse raamatupidajatele ning ülejäänud ettevõtte üldistele kontaktidele või ettevõtte juhtidele lisades juurde palve edastada kiri raamatupidaja(te)le. Viis päeva enne küsitluse sulgemist saatis autor kõigile kontaktidele uue e-kirja, milles tänas neid, kes olid juba vastanud ning palus teistel vastata. Peale meeldetuletuse saatmist lisandus veel ligi 20 vastust. Vastuseid laekus kokku 87.

Saadud vastused salvestati nii MS Excelisse kui PDF formaati. Andmete töötlemiseks kasutati MS Excel'it ning tulemuste paremaks analüüsimiseks arvutati hinnangute aritmeetilised keskmised (edaspidi keskväärtused) ja koostati joonised. Õigete tulemuste saamiseks ei ole keskväärtuste leidmisel arvesse võetud vastuseid „ei oska öelda“. Tulemuste analüüsimiseks on hinnangud kodeeritud „1 – ei mõjuta üldse“, „2 – mõjutab vähe“, „3 – mõjutab“ ja „4 - mõjutab väga“ ning „1 – ei ole oluline“, „2 – väheoluline“, „3 – oluline“ ja „4 – väga oluline“. Töö autor kustutas Google Forms enne küsimustiku välja saatmist testimise käigus saadud vastused. Neid vastuseid ei ole hiljem PDF formaadis ja Google Forms keskkonnas näha, kuid MS Excelisse vastuseid tõmmates jätab Google Forms alles kõik vastused, sh testimise käigus saadud. Töö autor tuvastas kuupäeva ja kellaaja järgi, millised olid enne küsitluse välja saatmist testimise käigus saadud vastused, ning eemaldas need lõpptulemustest.

Üks uuringus osaleja lisas küsimustikku kommentaari, et ta ei soovinud vastata kaheksandale küsimusele, kuid tegi seda kogemata ning ei saanud enam linnukest sealt eemaldada. Kaheksas küsimus oli eelmise väite täpsustuseks ning sellele paluti vastata ainult neil,

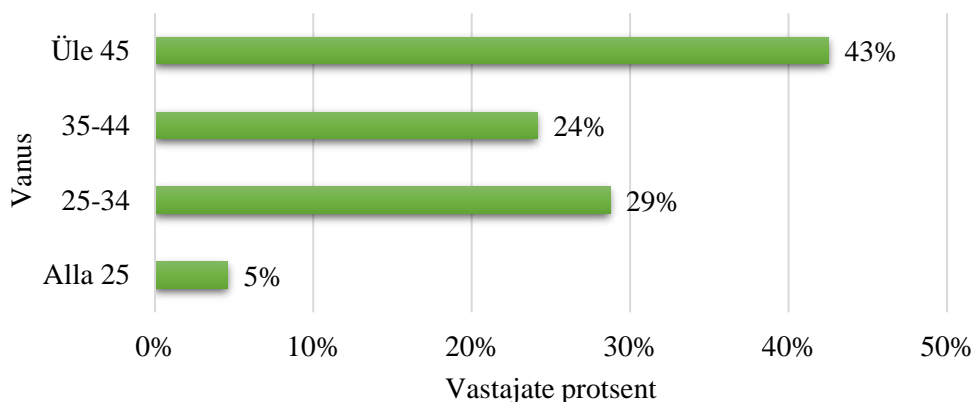


kes seitsmendale väitele vastasid jaatavalt. Selleks, et saadud tulemused oleksid õiged, ei võtnud töö autor arvesse kaheksandas küsimuses selliseid vastuseid, kus oldi eelmisele küsimusele vastanud eitavalt. Lisaks uuringus osalejale, kes kommenteeris oma tegevust, leidis selliseid veel kolm.

### 2.1.2. Valimi kirjeldus

Üldine vastamisaktiivsus oli ligikaudu 25%. Töö autori arvates on tulemus hea, arvestades seda, et umbes pooled e-kirjad ei olnud saadetud otse raamatupidaja kontaktile vaid ettevõtte üldistele või juhtide kontaktidele palvega kiri raamatupidaja(te)le edastada.

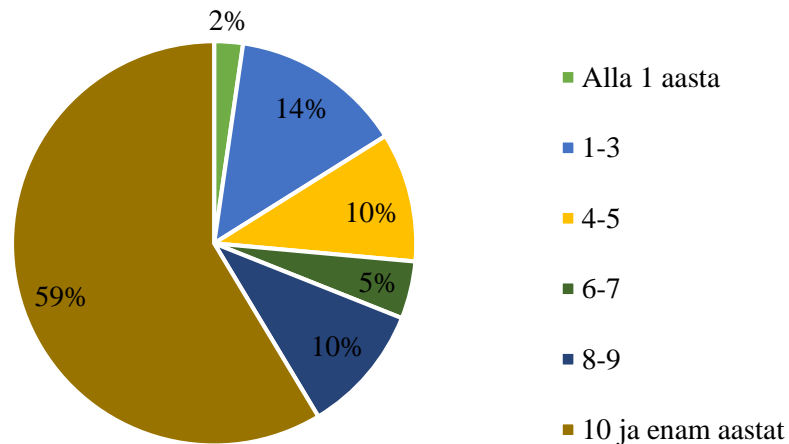
Vastajate seas oli 5 meest ehk 6% kogu valimist ning ülejäänud 94% olid naised (vt lisa 2). Uuringus osalejate seas oli kõige rohkem esindatud 45-aastased ja vanemad raamatupidajad, kes moodustasid 43% kõigist vastajatest (vt joonis 1). Nooremaid raamatupidajad ehk alla 25 aasta vanuseid oli 5% ning enamvähem võrdselt jagunesid vastajad vanusegruppidesse 25-34 (29%) ja 35-44 (24%) (vt joonis 1).



Joonis 1. Uuringus osalejate osatähtsus vanusegruppide lõikes

Allikas: autori koostatud lisa 2 alusel

Nagu vastajate vanusegrupist eeldada võib, on kõige rohkem (59%) pikema ehk 10 ja enam aastase töökogemusega uuringus osalejaid (vt joonis 2).



Joonis 2. Uuringus osalejate töökogemus töötades raamatupidamise erialal (aastates)

Allikas: autori koostatud lisa 2 alusel

Magistritöö autor suunas küsitluse Eesti ettevõtetes töötavatele raamatupidajatele. Valim on koostatud mittetõenäosusliku sobiva valiku meetodil. „Mittetõenäosuslikuks ehk empiiriliseks nimetatakse valikut, mille korral üldkogumi objektide valimisse sattumise tõenäosused ei ole teada“ (Vihalem 2001, 135). „Sobiva valiku meetodiga võtab uurija valimisse liikmed vaba äranägemisel, huupi, kättesaadavuse, kellegi arvamuse, oma mugavuse järgi“ (Ibid, 136). Töö autor leidis kontaktid internetis ettevõtete kodulehekülgedelt. Valimisse kaasati raamatupidajad, kes töötavad konkreetses ettevõttes kui ka need, kes töötavad raamatupidamisbüroos ning pakuvad raamatupidamist teenusena.

Huvitav on asjaolu, et vastajate arv on võrdväärselt jagunenud konkreetses ettevõttes raamatupidamise osakonnas töötavate (49,4%) ja raamatupidamisteenuseid pakkuvas ettevõttes töötavate raamatupidajate vahel (49,4%). Töö autor saatis küsitlused nii raamatupidamisbüroos kui konkreetses ettevõttes töötavatele raamatupidajatele. Kuid ei jälginud küsitluse saajate võrdset jagunemist raamatupidamisbüroos töötavate ja konkreetses ettevõttes töötavate raamatupidajate vahel. Üks vastaja on valinud vastusevariandiks muu, märkides ennast väikefirma raamatupidajaks (1,2%). Autorile ei ole teada, mida selle vastusega mõeldud on, mistõttu ei liigita töö autor teda raamatupidamisteenuseid pakkuva ettevõtte ega konkreetse

ettevõtte raamatupidamise osakonnas töötavaks raamatupidajaks. Raamatupidamisteenuseid pakkuvast ettevõttes töötava ning konkreetse ettevõttes raamatupidamise osakonnas töötava raamatupidaja arvamused võivad teineteisest erineda töökeskkondade tõttu. Seega on vastuste võrdse jagunemise tõttu uuringu tulemusi hea üldistada, sest see näitab kahes erinevas keskkonnas töötavate raamatupidajate keskmisi hinnanguid. (vt lisa 2)

Suurem osa ehk 76% uuringus osalenud raamatupidajatest on omandanud hariduse majandusarvestuse alal. Kõige enam ehk 47% vastajatest on 10-49 töötajaga ettevõtetest ning kõige vähem ehk 15% alla 10 töötajaga ettevõtetest. Vastajatest 53% on bakalaureusekraadi või rakenduskõrgharidusega, magistrikraadi omanikke on 29%, kutseeriharidusega on 15% ja keskkaridusega 3% raamatupidajaid. Üks vastajatest on haridustasemeks märkinud muu ning täpsustanud, et tegemist on „EPA 1984“. Tõenäoliselt pidas vastaja silmas sellega lõpetamisaastat Eesti Põllumajanduse Akadeemias. 1984. aastal kandis tänapäevase nimega Eesti Maaülikool nime Eesti Põllumajanduse Akadeemia (Eesti Maaülikooli ...). 1984. aastal omandatud spetsialisti diplom kõrgema kutsekvalifikatsiooni kohta loetakse täna päeval magistrikraadile vastavaks (Eesti Vabariigi kvalifikatsioonide ja enne...). Seega on töö autor liigitanud vastaja magistrikraadi omanike hulka. (vt lisa 2)

## **2.2. Uuringu tulemused ja analüüs**

Magistritöö teise peatüki alajaotises 2.2 on esitatud autori tehtud küsitluse tulemused. Saadud tulemustest on töö autor teinud joonised ja tabelid, mis asuvad käesolevas peatükis. Kõigepealt on toodud üldised tulemused kogu valimi kohta ning seejärel vanusegruppide lõikes.

### **2.2.1. Teadlikkus Raamatupidaja kutse-eeetika koodeksist**

Uuringus osalejatest on 86% teadlikud (naistest 87%, meestest 80%) Raamatupidaja kutse-eeetika koodeksist, kuid ainult 64% on koodeksit lugenud (naistest 63%, meestest 80%) (vt lisa 3). Üks raamatupidaja, kes on koodeksist teadlik ning seda lugenud, kommenteeris, et ta luges seda juba mõnda aega tagasi ning kõik küll meeles pole. Töö autori arvates võib koodeksi

vähese lugemuse põhjuseks olla uuringus osalenud raamatupidajate hariduse omandamine aastaid enne, kui Raamatupidaja kutse-eetika koodeks välja anti.

Uuringus osalejatel paluti hinnata skaalal 1-5 Raamatupidaja kutse-eetika koodeksis raamatupidaja elukutse kohta käivate omaduste olulisust. Nendeks omadusteks on ausus, objektiivsus, erialane kompetentsus ja ajakohasus, usaldusväärsus ning professionaalne käitumine. Tulemuste analüüsimisel jäeti välja vastusevariant „ei oska öelda“, mistõttu on maksimaalseks hinnanguks 4,00 (vt peatükk 2.1.1, lk 31). Suurem osa vastajatest pidas kõiki omadusi väga oluliseks või lihtsalt oluliseks. Üldine keskvärtus ehk kogu valimi hinnangud on igal omadusel üle 3,5. Kõige kõrgema hinnangu on saanud usaldusväärsus (3,89) ning madalaima professionaalne käitumine (3,64). (vt tabel 1) Üks vastajatest ei pea ühtegi omadust oluliseks.

Mehed on andnud maksimaalse hinnangu aususele (4,00) ja usaldusväärsele (4,00). Samal ajal on naiste seas usaldusväärsus (3,88) ja ausus (3,81) saanud küll kõrgeimad hinnangud, kuid mitte suurimad võimalikud. Kõige vähem olulisem on naiste jaoks professionaalne käitumine (3,64), mis on meeste arvates isegi vähem olulisem (3,60). Kuid mehed on madalaimalt hinnanud objektiivset käitumist (3,50). (vt tabel 1) Siinkohal tuleb tähelepanu pöörata uuringus osalenud meeste arvule. Esindatud on viie meesterahva hinnangud, mistõttu ei pruugi olla tulemused üldistatavad kõikide meeste seas.

Raamatupidaja kutse-eetika koodeksi lugemine mõjutab raamatupidajate hinnanguid olulisusele. Uuringust selgub, et koodeksit lugenud raamatupidajate hinnangud raamatupidajate omadustele on madalamad, kui koodeksit mittelugenute seas. Koodeksit lugenud raamatupidajate olulisuse hinnangud kõikidele omadustele kokku on 18,77 ning koodeksit mittelugenud raamatupidajate hinnangute summa on 19,07. Hinnangute proportsioon on koodeksit lugenute ja mittelugenute vahel jagunenud sarnaselt ehk kõrgeim olulisus on usaldusväärsusel ning madalaim professionaalsel käitumisel. (vt tabel 1)

Tabel 1. Raamatupidajate hinnangute keskvärtused raamatupidaja ameti omadustele

Omadused raamatupidaja ametis	Üldine (kõik vastajad) keskvärtus	Raamatupidaja kutse-eeetika koodeksit lugenud raamatupidajad	Raamatupidaja kutse-eeetika koodeksit mittelugenud raamatupidajad	Naised	Mehed
Ausus	3,83	3,84	3,80	3,81	<b>4,00</b>
Objektiivsus	3,72	3,69	3,80	3,73	3,50
Erialane kompetentsus ja ajakohasus	3,79	3,77	3,83	3,80	3,60
Usaldusväarsus	<b>3,89</b>	<b>3,86</b>	<b>3,93</b>	<b>3,88</b>	<b>4,00</b>
Professionaalne käitumine	3,64	3,62	3,70	3,64	3,60
Kokku	18,86	18,77	19,07	18,87	18,70

Allikas: autori koostatud lisas 3 toodud andmete alusel

Positiivne on uuringus osalenute kõrged hinnangud raamatupidaja ameti olulisusele.

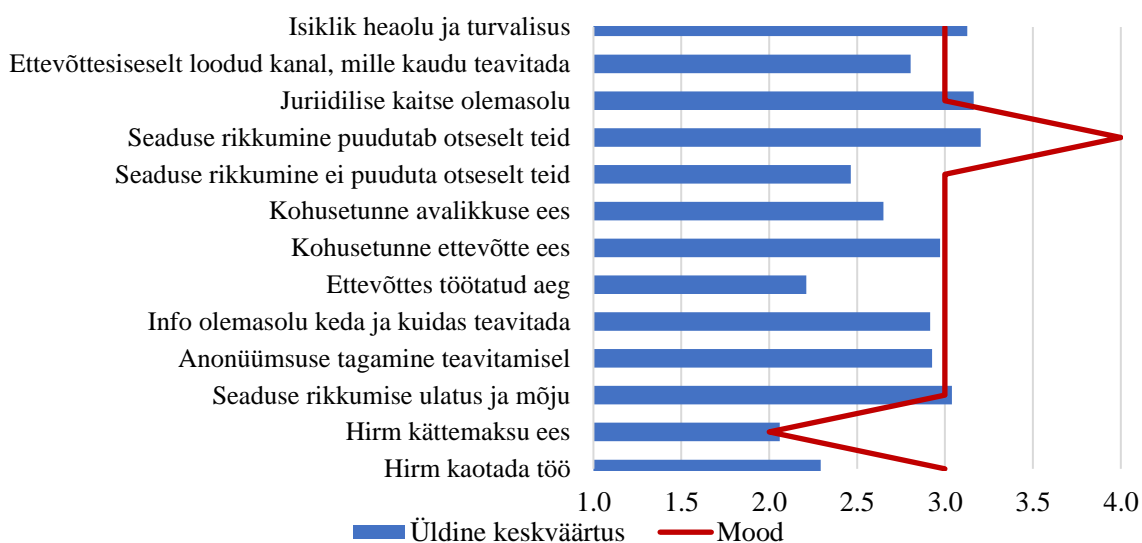
### 2.2.2. Tegurite mõju raamatupidajatele ebaseadusliku tegevuse avalikustamisel

Uuringus osalejatel paluti hinnata skaalal 1-5, kui võrd mõjutavad etteantud kolmteist tegurit nende otsust avalikustada ebaseaduslik tegevus. Avalikustamist mõjutavate tegurite hinnangutest 21% moodustasid vastused „ei oska öelda“ (vt lisa 4). Oskamatus määrata tegurite mõju võib olla tingitud väheste uuringus osalejate (13%) sattumisega olukorda, kus nad on pidanud otsustama, kas avalikustada ebaseaduslik tegevus ettevõttes (vt joonis 5, lk 39). Tulemuste analüüsimisel jäeti välja vastusevariant „ei oska öelda“, mistõttu on maksimaalseks hinnanguks 4 (vt peatükk 2.1.1, lk 31).

Kõigi uuringus osalejate keskmise hinnangu tulemusena avaldab avalikustamisele enim mõju asjaolu, kui seaduse rikkumine puudutab otseselt raamatupidajat ennast ehk palutakse raamatupidajal ebaseaduslik toiming teha (3,20). See tegur on saanud ühtlasi ka enim maksimaalseid hinnanguid mõjutatavusele (mood 4,00). Järgmisena mõjutab raamatupidajaid juriidilise kaitse olemasolu (3,16) ning isiklik heaolu ja turvalisus (3,13). Siinkohal võiks eeldada juriidilise kaitse olemasolu tugevat mõjutatust just kättemaksuhirmu tõttu, kuid uuringu tulemuste põhjal on üllatavalt vähe neid, kes tunnevad hirmu kättemaksu või töökaotuse pärast. Kättemaksuhirmu on hinnatud avalikustamist vähim mõjutavaks teguriks, mille keskvärtus on 2,06 ning mood 2,00. Sellele järgnevad hinnangutega 2,21 ja 2,29 ettevõttes töötatud aeg ning

hirm töökaotuse ees. (vt joonis 3) Töö alajaotises 2.2.1 oli näha raamatupidajate kõrget hinnangut eetilistele omadustele. Seega peetakse raamatupidajate seas eetilist ja seadusekuulekat käitumist oluliseks, mistõttu on nad valmis avalikustama isegi kui peaksid kaotama töö. Kindlasti mõjutab otsust ka varasemate aegadega võrreldes positiivsem suhtumine töökohtade vahetamistesse. Tänapäeval on tööturg avatum, mistõttu ollaksegi ühes ettevõttes tööl aina lühemat aega. Töötamine erinevates ettevõtetes mõjub spetsialistile pigem positiivselt avardades teadmisi ja andes kogemusi.

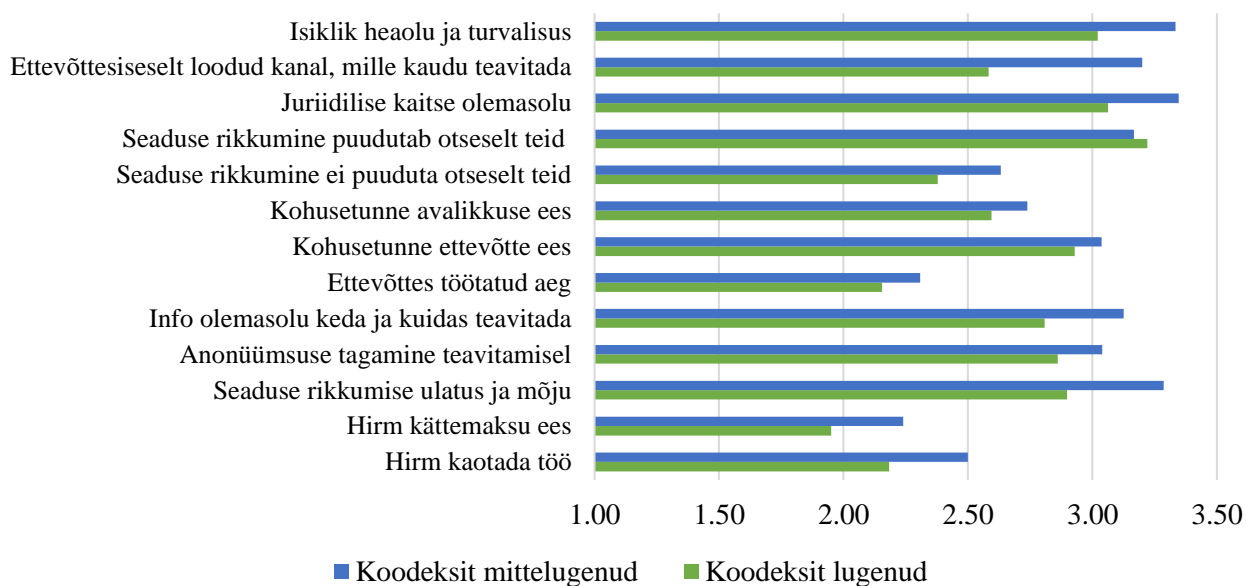
Uuringus osalenud raamatupidajaid mõjutab kohusetunne ettevõtte ees rohkem kui avalikkuse ees. Kui tuntakse kohusetunnet ettevõtte ees, siis püütakse tõenäoliselt käituda nii, kuidas on ettevõttele parim. Siinkohal kajastub see kindlasti töötaja isiklikus heaolus ja turvalisuses. Kui ettevõttel läheb töötaja teavitamise pärast kehvasti, siis võivad kannatada selle all kõik töötajad, sh ka teavitaja ise. Ettevõttesiseselt loodud kanalit ja anonüümsuse tagamist teavitamisel on hinnatud keskpäraselt mõjutavaks. (vt joonis 3) Tõenäoliselt ei ole need kõige mõjutatavamad seetõttu, et uuringus osalejatest enamus ei ole pidanud sellele mõtlema, kuna nad pole sattunud olukorda, kus oleks tarvis ebaseaduslikust tegevusest teavitada (vt joonis 5, lk 39).



Joonis 3. Uuringus osalenud raamatupidajate hinnangute keskväärtsed ebaseadusliku tegevuse avalikustamist mõjutatavatele teguritele

Allikas: autori koostatud lisa 4 alusel

Raamatupidaja kutse-eeetika koodeksi lugenute hinnangud avalikustamist mõjutavatele teguritele on sarnaselt raamatupidaja ameti omaduste olulisuse hinnangutele madalamad võrreldes koodeksit mittelugenud raamatupidajatega. Koodeksit lugenud raamatupidajaid enim mõjutavad ning vähim mõjutavad tegurid on samad, mis kogu valimi puhul. Need, kes ei ole koodeksit lugenud peavad avalikustamisel seaduse rikkumise ulatust ja mõju mõjutatavamaks kui asjaolu, et rikkumine puudutab otseselt teda ennast. (vt joonis 4)

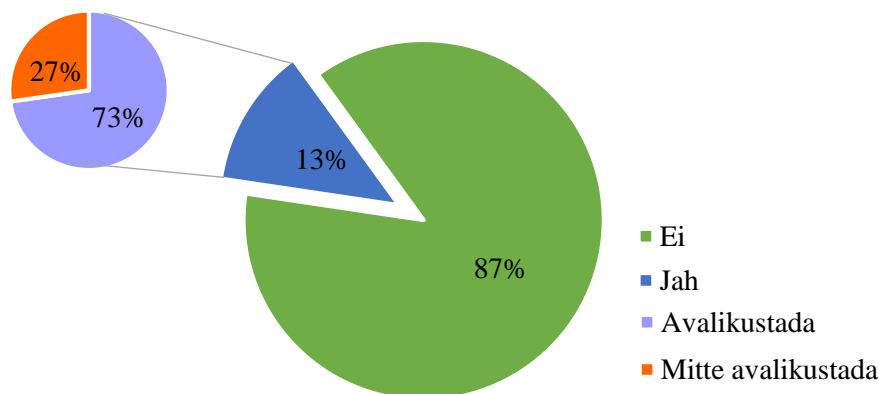


Joonis 4. Raamatupidaja kutse-eeetika koodeksit lugenud ja mittelugenud uuringus osalenud raamatupidajate hinnangute keskvaärtused ebaseadusliku tegevuse avalikustamist mõjutavatele teguritele

Allikas: autori koostatud lisade 5 ja 6 alusel

Kogemusel ja oletusel põhinevatel hinnangutel võib olla erinevusi. Inimene võib oletada, mida ta teeks ühes või teises olukorras, kuid tegelik käitumine selgub siis, kui seistakse silmitsi reaalse olukorraga, kus tuleb otsus langetada. Uuringus osalenutest on 11 raamatupidajat ehk 13% pidanud otsustama, kas avalikustada ebaseaduslik tegevus ettevõttes ning 8 neist ehk 73% on tegevuse avalikustanud (vt joonis 5), sh 3 raamatupidajat vanusegruppides 25-34 ja 35-44 ning 5 raamatupidajat vanuses 45 ja vanemad (vt lisa 7). 100% 45-aastastest ja vanematest

raamatupidajatest on tegevuse avalikustanud. 25-34 ja 35-44 aastastest uuringus osalejatest on vastavalt 33% ja 67% tegevuse avalikustanud (vt lisa 7).

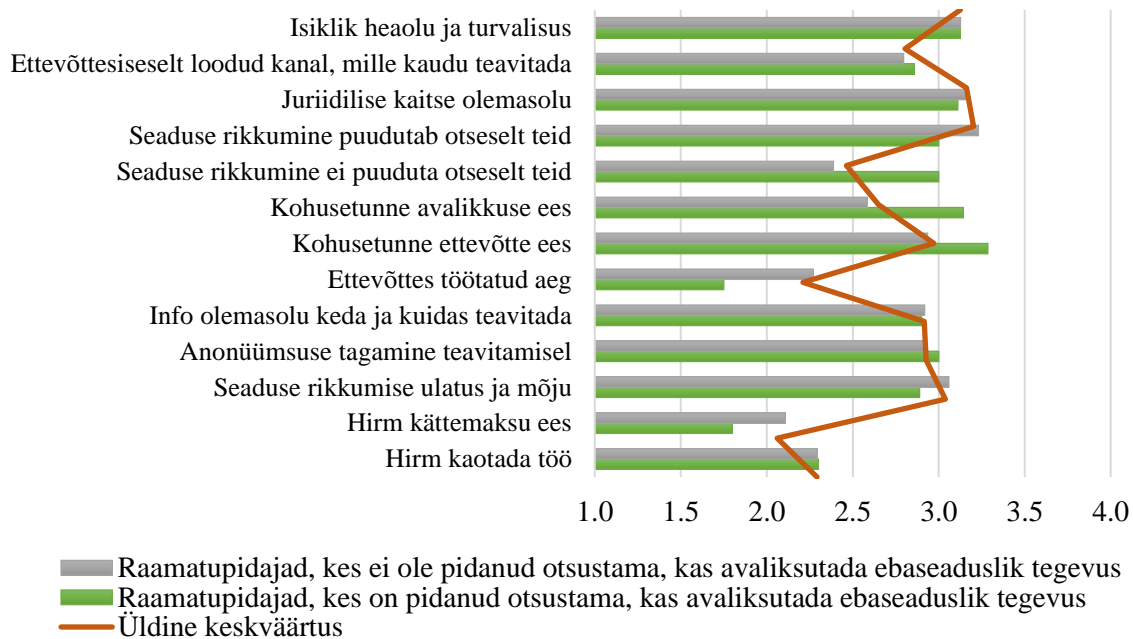


Joonis 5. Raamatupidajate, kes on olnud olukorras, kus pidi otsustama, kas avalikustada ebaseaduslik tegevus ning milline otsus on langetatud, osatähtsus

Allikas: autori koostatud lisa 7 toodud andmete alusel

Selgitamaks hinnangute mõjutatavust kogemusest, on töös eraldi välja toodud ka nende raamatupidajate hinnangud, kes on olnud olukorras, kus on pidanud otsustama, kas avalikustada ettevõtte ebaseaduslik tegevus ja nende, kes ei ole olnud sellises olukorras. Neid, kes ei ole olnud olukorras, kus oleks pidanud otsustama, kas avalikustada ebaseaduslik tegevus, on rohkem. Seetõttu on nende hinnangud ka sarnasemad üldistele keskväärtustele (vt joonis 6). Üldised keskväärtused näitavad pigem oletuslikke hinnanguid. Need, kes on realselt pidanud langetama otsuse ebaseadusliku tegevuse avalikustamise kohta, on teinud seda kohusetundest ettevõtte ja avalikkuse ees hinnates samal ajal kõrgelt ka isiklikku heaolu ja juriidilise kaitse olemasolu (joonis 6). Seega võib väita, et oletusel ning kogemusel põhinevad otsused on erinevad. Kindlasti mõjutavad kogemusel põhinevat otsust lisaks eeltoodule ka konkreetse olukorraga seotud tegurid.

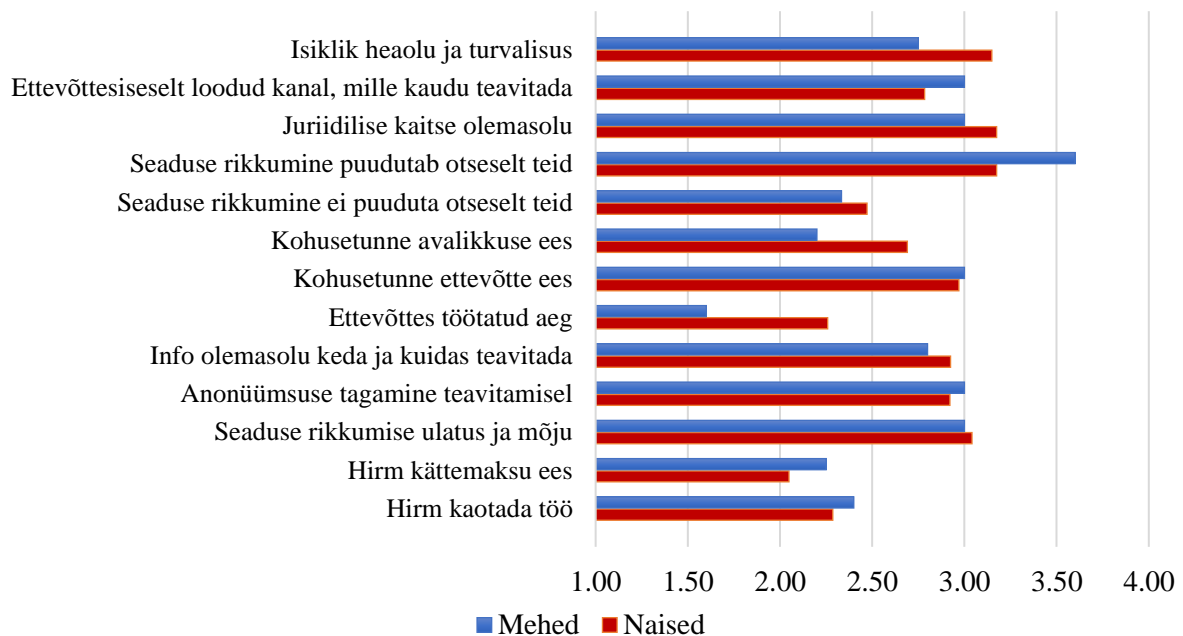




Joonis 6. Uuringus osalenud raamatupidajate, kes on pidanud otsustama ja raamatupidajate, kes ei ole pidanud otsustama, kas avalikustada ebaseaduslik tegevus, hinnangute keskväärtsed ebaseadusliku tegevuse avalikustamist mõjutatavatele teguritele

Allikas: autori koostatud lisades 8 ja 9 toodud andmete alusel

Naiste ja meeste hinnangute võrdlusest on näha, et naiste avalikustamise otsust mõjutavad etteantud tegurid tugevamalt (vt lisad 10 ja 11). Naisi mõjutavad tegurid on samas järjestuses, mis kogu valimi puhul. Selle põhjuseks on domineeriv naiste ülekaal uuringus. Meeste avalikustamist mõjutab enim see, kui seaduse rikkumine puudutab otseselt neid ennast (3,60). Peale selle mõjutavad mehi võrdselt järgmised tegurid: seaduse rikkumise ulatus ja mõju, anonüümsuse tagamine teavitamisel, juriidilise kaitse olemasolu ja ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada. Meeste seas on avalikustamisel hirm kättemaksu ees vähem mõjutav tegur, kui ettevõttes töötatud aeg. (vt joonis 7) Selles osas sarnanevad meeste hinnangud nendega, kes on olnud olukorras, kus on pidanud otsustama, kas avalikustada ebaseaduslik tegevus ettevõttes.



Joonis 7. Uuringus osalenud meeste ja naiste hinnangute keskväärtused ebaseadusliku tegevuse avalikustamist mõjutatavatele teguritele

Allikas: autori koostatud lisades 10 ja 11 toodud andmete alusel

Järgnevalt on toodud uuringu tulemused vanusegruppide lõikes (vt lisad 12-15). Etteantud tegurid mõjutavad kõige enam alla 25-aastaseid raamatupidajaid. Noortel raamatupidajatel ei pruugi veel olla ametialast enesekindlust, mistõttu hindavad nad kõrgelt kõiki tegureid, mis mõjutavad nende avalikustamise otsust. Olematu erialase töökogemusega noortel võib olla keeruline leida omale sobiv töökoht. Seega võivad nad olla rohkem sõltuvad ettevõttest, kes neid tööle on värvanud. Seda näitab ka kõrgelt hinnatud kohusetunne ettevõtte ees (3,50). Samas on nad kõige madalamalt hinnanud hirmu töökaotuse kui ka kättemaksu ees (2,75). (vt tabel 2)

Kõige vähem avaldavad tegurid mõju 35-44 aastaste raamatupidajate otsusele avalikustada ebaseaduslik tegevus. Selles vanuses raamatupidajaid mõjutab võrreldes teiste vanuserühmadega kohusetunne ettevõtte ees vähe ja sarnaselt teistega mõjutab kohusetunne avalikkuse ees neid veelgi vähem. Kõige enam mõjutavaks on nii 35-44 aastaste kui ka 25-34 aastaste seas isiklik heaolu ja turvalisus ning vähim mõjutatavateks hirm kättemaksu ees ja ettevõttes töötatud aeg. (vt tabel 2)

Vastupidiselt eelnevatele vanuserühmadele ei pea 45-aastased ja vanemad raamatupidajad isiklikku heaolu ja turvalisust kõige mõjutavamaks. Nemad kaaluvad avalikustamise otsustamisel kõige enam juriidilise kaitse olemasolu ning, kas seaduse rikkumine puudutab otseselt neid ennast. (vt tabel 2)

Tabel 2. Hinnangute keskväärtused avalikustamist mõjutavatele teguritele vanuserühmade lõikes

Tegurid	Alla 25 aastased	25-34 aastased	35-44 aastased	45 aastased ja vanemad
Hirm kaotada töö	2,75	2,52	2,26	2,07
Hirm kättemaksu ees	2,75	2,14	2,06	1,88
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	3,25	3,00	2,94	3,09
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	3,25	2,78	2,93	3,00
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	3,33	2,87	2,79	3,00
Ettevõttes töötatud aeg	3,00	2,14	2,12	2,26
Kohusetunne ettevõtte ees	3,50	2,89	2,72	3,13
Kohusetunne avalikkuse ees	3,00	2,50	2,40	2,91
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid (olete kõrvaltvaataja)	3,00	2,22	2,42	2,59
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid (palutakse teil teha)	<b>4,00</b>	3,05	3,00	3,32
Juriidilise kaitse olemasolu	3,50	3,05	2,88	<b>3,33</b>
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	3,25	2,77	2,50	2,94
Isiklik heaolu ja turvalisus	<b>4,00</b>	<b>3,19</b>	<b>3,13</b>	2,97
Kokku	42,58	35,13	34,15	36,50

Allikas: autori koostatud lisades 12-15 toodud andmete alusel

Meeste ja naiste otsuseid saab vanuserühmade lõikes eraldi vaadata 25-34 aastaste ja 35-44 aastaste seas. Nendest nooremas ja vanemas rühmas mehi uuringus osalejate hulgas polnud. Seega esindavad eespool toodud alla 25-aastaste ja 45-aastaste ning vanemate üldised tulemused naiste hinnanguid.

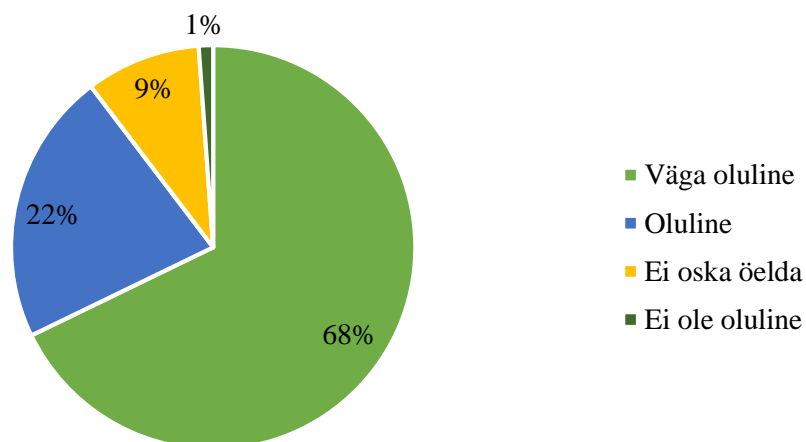
Enim mõjutab mehi neid ennast otseselt puudutav seaduse rikkumine (näiteks palutakse neil seda teha). Siit võib järeldada, et mehed ei soovi seadust rikkuda. Ka naisi mõjutab see tegur tugevalt, kuid sellest rohkem mõjutab mõlemas vanuserühmas naisi isiklik heaolu ja turvalisus. Vanuserühmade lõikes on näha meeste ja naiste erinevaid hinnanguid. Kuid vanused ei mõjuta meeste ning naiste lõikes olevat hinnangute jaotust. (vt tabel 3)

Tabel 3. Hinnangud avalikustamist mõjutavatele teguritele vanuserühmade, naiste ja meeste lõikes

	Alla 25-aastased		25-34 aastased		35-44 aastased		45-aastased ja vanemad			
	Naised	Mehed	Naised	Mehed	Naised	Mehed	Naised	Mehed		
Hirm kaotada töö	2,75	Puuduvad	2,53	2,50	2,28	2,00	2,07	Puuduvad		
Hirm kättemaksu ees	2,75		2,11	2,33	2,07	2,00	1,88			
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	3,25		2,95	3,25	3,00	2,00	3,09			
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	3,25		2,74	3,00	2,92	3,00	3,00			
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	3,33		2,89	2,75	2,78	3,00	3,00			
Ettevõttes töötatud aeg	3,00		2,29	1,50	2,13	2,00	2,26			
Kohusetunne ettevõtte ees	3,50		2,86	3,00	2,72	-	3,13			
Kohusetunne avalikkuse ees	3,00		2,56	2,25	2,43	2,00	2,91			
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid (olete kõrvaltvaataja)	3,00		2,19	2,50	2,45	2,00	2,59			
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid (palutakse teil teha)	<b>4,00</b>		2,94	<b>3,50</b>	2,94	<b>4,00</b>	3,32			
Juriidilise kaitse olemasolu	3,50		3,06	3,00	2,88	3,00	<b>3,33</b>			
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	3,25		2,72	3,00	2,45	3,00	2,94			
Isiklik heaolu ja turvalisus	<b>4,00</b>		<b>3,29</b>	2,75	<b>3,13</b>	-	2,97			
<b>KOKKU</b>	42,58		-	35,14	35,33	34,18	28,00		36,50	-

Allikas: autori koostatud lisades 12-15 toodud andmete alusel

67% uuringus osalejatest ei ole teadlikud Eesti õigusaktidest (vt lisa 16), mis kaitsevad neid olukorras, kui ollakse avalikustanud ebaseaduslik tegevus ettevõttes, kus töötatakse või millele osutatakse raamatupidamisteenust. Kuid 68% hindavad selle olemasolu väga oluliseks (vt joonis 8), kui ollakse avalikustanud ettevõttes toimuv ebaseaduslik tegevus. Tabelitest 2 ja 3 on samuti näha juriidilise kaitse olemasolu suurt mõju otsustamisel, kas avalikustada ebaseaduslik tegevus.



Joonis 8. Raamatupidajate hinnang juriidilise kaitse olemasolule, kui ollakse avalikustanud ettevõttes toimuv ebaseaduslik tegevus

Allikas: autori koostatud lisa 16 alusel

Magistritöö autori arvates võib vähene teadlikkus avalikustajaid kaitsvatest õigusaktidest olla tingitud Eestis eraldiseisva õigusakti puudumisest. Teatud kaitset pakuvad mitmete seaduste erinevad sätted. Näiteks nagu korruptsioonivastane seadus ja karistusseadustik. Kuid need ei ole raamatupidajate igapäevased töövahendid. Raamatupidajad on tõenäoliselt teadlikud töölepingu seadusega kehtestatavast rahaliste hüvedega määratud kaitsest, mida võisid õigusaktidest teadlikud uuringus osalejad ka silmas pidada.

Kokkuvõtteks selgus uuringu tulemustest raamatupidajate kõrge hinnang raamatupidaja ameti omaduste olulisusele. Kusjuures antud hinnang oli kõrgem Raamatupidaja-kutse eetika koodeksit mittelugenud raamatupidajate seas. Samuti hindavad koodeksit mittelugenud raamatupidajad uuringus etteantud kolmeteistkümment tegurit tugevamalt mõjutatavamaks kui koodeksit lugenud raamatupidajad. Kuid paljud uuringu osalejatest ei osanud hinnata kuivõrd mõjutavad need tegurit nende avaliksutamise ostust.

Vähe oli vastajate seas neid, kes on olnud olukorras, kus on pidanud otsustama, kas avalikustada ebaseaduslik tegevus. Seetõttu näitavad uuringu tulemused pigem hinnanguid, mida arvatakse pidavat mõjutavaks, juhul kui peaksid sattuma sellisesse olukorda. Raamatupidajate, kes on olnud olukorras, kus on pidanud otsustama avalikustamise üle, hinnangud on erinevad

nende omadest, kellel taolised kogemused puuduvad. Enim mõjutab raamatupidajaid asjaolu, kui seaduse rikkumine on otseselt nende endaga seotud, näiteks kui ebaseaduslik toiming palutakse neil endal teha. Autorile üllatuseks on vähim mõjutavaks teguriteks hirm kättemaksu ja töökaotuse ees. Lisaks selgus uuringus osalejate vähene teadlikkus Eesti õigusaktidest, mis kaitsevad olukorras, kui ollakse avalikustanud ebaseaduslik tegevus. Samas aga peetakse sellise õigusakti olemasolu väga tähtsaks üle poole vastajate seas.

### **2.3. Tulemuste võrdlemine maailmas tehtud uuringutega**

Järgnevalt võrdleb töö autor tulemusi alajaotises 1.1.2 toodud uuringutega, et välja selgitada Eesti ja teiste riikide raamatupidajate sarnasusi ja erinevusi avalikustamisega seotud tegevuse otsustamisel.

Esimeses peatükis selgitati Gregory A. Liyanarachchi ja Ralph Adler'i tehtud uuringut Austraalia kõrgeima taseme arvestusspetsialistide seas, kus keskealised raamatupidajad (35-44 a) on uuringu autorite ootustele vastupidiselt valmis teavitama väärkäitumisest hoolimata kättemaksu ohust. Lisaks on nad valmis pigem ise kannatama, kui põhjustama avalikustamisega kaastöötajatele kahju. Magistritöö autori tehtud uuringus on 35-44 aastastel raamatupidajatel kõige madalamad hinnangud avalikustamist mõjutatavatele teguritele võrreldes teiste vanuserühmadega (vt tabel 2, lk 42). Kättemaksuohu ei mõjuta tugevasti üheski vanusegrupis Eesti raamatupidajaid (vt tabel 2, lk 42). 35-44 aastased raamatupidajad on võrreldes teiste vanuserühmadega kõige vähem mõjutatavad etteantud teguritest. Siinkohal ei saa välistada muude, töös mitte käsitletud tegurite tugevamat mõju 35-44 aastaste raamatupidajate seas. Hinnangute põhjal võib järeldada, et Eesti raamatupidajad on sarnased Austraalia kõrgeima taseme arvestusspetsialistidega. Gregory A. Liyanarachchi ja Ralph Adler on oma uuringu kinnituseks leidnud, et tegelikud avalikustajad ongi 35-44 aastased. Kuid magistritöös tehtud uuring seda Eesti raamatupidajate seas ei kinnita. Uuringus osalejate seas on 11 raamatupidajat ehk 13% olnud olukorras, kus on pidanud otsustama, kas avalikustada ebaseaduslik tegevus (vt joonis 5, lk 39), sh 3 raamatupidajat vanusegruppides 25-34 ja 35-44 ning 5 raamatupidajat vanuses 45 ja vanemad. 100% 45-aastastest ja vanematest raamatupidajatest on tegevuse

avalikustanud. 25-34 ja 35-44 aastastest uuringus osalejatest on võrdselt 67% tegevuse avalikustanud. Seega on magistritöö autori uuringu põhjal enim avalikustajaid vanuses 45 ja vanemad ning tegelikud tulemused ei kinnita hinnangul põhinevaid vastuseid.

Austraalia kõrgeima taseme arvestusspetsialistide seas leiti 45-aastaste ja vanemate raamatupidajate reageeringu erinevust kättemaksuohule sõltuvalt soost. Kättemaksuohu mõjutab naissoost raamatupidajaid rohkem kui meessoost. Kahjuks ei ole võimalik töö autoril võrrelda Eesti raamatupidajate seas 45-aastaste ja vanemate reageeringut kättemaksuhirmule sugude lõikes, sest selles vanuses olid uuringus osalejad ainult naised. Teiste vanuserühmade võrdlusest on näha kättemaksuohu tugevamat mõju naistele kui meestele. Vanuserühmade lõikes on vähim mõjutatud kättemaksuohust 45-aastased ja vanemad uuringus osalejad. Lõuna-Aafrika raamatupidamise eriala üliõpilaste seas tehtud uuringu põhjal ei ole nende hulgas sugude vahelisi erinevusi otsustamisel. Kuna Eesti raamatupidajatel on näha erinevust meeste ja naiste otsustes, siis sarnanevad Eesti raamatupidajad selles osas rohkem Austraalia kõrgeima taseme arvestusspetsialistidega kui Lõuna-Aafrika raamatupidamise eriala üliõpilastega. Lõuna-Aafrikas ollakse rohkem valmis avalikustama suurema ja olulisema seadusevastase tegevuse korral. Ka Eesti raamatupidajaid mõjutab avalikustamisel üsna kõrgelt seaduse ulatus ja mõju (keskmine hinnang 3,04) (vt lisa 4).

Gregory A. Liyanarachchi ja Ralph Adleri uuringust selgus, et karjääri algusaastatel on raamatupidajad väiksema tõenäosusega valmis teavet avalikustama. Eesti raamatupidajatest on alla 25-aastased andnud kõrgemaid hinnanguid tegurite mõjutatavusele. Kõik tegurid mõjutavad alla 25-aastaseid rohkem kui teiste vanusegruppide raamatupidajaid, mistõttu võib eeldada, et nemad kaaluvad enim mõjutada võivaid tegureid, enne kui otsustavad. Seetõttu võivad nad kõige väiksema tõenäosusega teavitamise kasuks otsustada. Gregory A. Liyanarachchi ja Ralph Adleri arvates oleks lisaks eetika tutvustamisele veelgi veenvam tuua noortele näiteid reaalsest situatsioonidest. Ka Eestis antakse üliõpilastele teoreetilised teadmised Raamatupidaja kutseeetika koodeksist, kuid lisaks sellele võiks koos üliõpilastega rohkem lahendada situatsiooniülesandeid ning tuua elulisi näiteid. See valmistaks üliõpilased paremini ette reaalses elus tekkida võivateks situatsioonideks ja nendega toime tulemiseks.

New Jersey osariigi juhtimisarvestuse spetsialistide kutseühingu (*IMA-Institute of Management Accountants*) liikmete seas tehtud uuring näitas ettevõttest lahkumise kavatsuse

seost ebaseadusliku tegevuse tõsiduse ja kättemaksuohuga. Kui teavitamise tulemusena oli oodata mõju ebaseadusliku tegevuse lõpetamiseks, siis oli ettevõttest lahkumise kavatsus väiksem. Ehk mida kõrgem usk on teavitajal ebaseadusliku tegevuse lõpetamisse avalikustamise mõjul, seda tõenäolisemalt ollakse valmis teavitama. Eesti raamatupidajad hindavad kättemaksuhirmu mõju madalaks. See võib olla tingitud avalikustajate vastu toimepandud kättemaksu juhtumite või nende meedias kajastamise vähesusest Eestis. Võiks arvata suuremat kättemaksu kartust väikeses riigis anonüümsuse keerulisema tagamise tõttu. Väiksema rahvahulga seas võib kergemini avalikuks tulla teavitaja isiksus. Teisest küljest tuleb lihtsamalt välja ka potentsiaalne kättemaksja ning kahjustunud maine tõttu võib saada piiratud tema edasine tegutsemine ärivaldkonnas. Eesti raamatupidajate seas mõjutab seaduse rikkumise ulatus ja mõju avalikustamise otsust enam kui kättemaksuhirm. Võib eeldada, et pigem kaalutakse ettevõttest lahkumist olulise seaduse rikkumise kui kättemaksuhirmu tõttu.

Gregory A. Liyanarachchi ja Ralph Adleri uuringus osalenud Austraalia kõrgeima taseme arvestusspetsialistid on Eesti raamatupidajatest enam teadlikud õigusaktidest, mis neid kaitsevad olukorras, kus nad on avalikustanud ettevõtte ebaseadusliku tegevuse. Kuid nende olemasolu hinnatakse mõlemas riigis väga kõrgelt. 86% Austraalia raamatupidajatest peavad kaitsvate õigusaktide olemasolu oluliseks või väga oluliseks teguriks, kui nad kaaluvad, kas avalikustada või mitte. Eesti raamatupidajate seas on juriidilise kaitse olemasolu hinnatud oluliseks või väga oluliseks 90% raamatupidajaid (vt joonis 8, lk 44). Austraalia kõrgeima taseme arvestusspetsialistide seas on meessoost raamatupidajad märgatavalt rohkem teadlikud juriidilisest kaitsest kui naissoost raamatupidajad. Samuti on rohkem teadlikud raamatupidajad vanuses 35-44 eluaastat ja ühtlasi hindavad nad kaitsvaid õigusakte tähtsamaks, kui seda teevad 25-34 aastased. Ka Eestis on mehed naistest enam teadlikumad kaitsvatest õigusaktidest. Naiste puhul on teadlikkus 33% uuringus osalejatest ja meestel 40%, kuid tegu pole väga olulise erinevusega (vt lisa 16). Eestis on enim 35-aastaste ja vanemate seas õigusaktidest teadlikke raamatupidajaid. 45-aastased ja vanemad raamatupidajad hindavad sarnaselt Gregory A. Liyanarachchi ja Ralph Adleri uuringus osalejatele kaitsvaid õigusakte olulisemaks kui 25-34 aastased. Lisaks peavad nad neid olulisemaks ka 35-44 aastastest. Kuid alla 25-aastastest raamatupidajad peavad õigusakte teistest kõige olulisemaks (100% peab neid väga oluliseks). (vt lisa 16)



63% Gregory A. Liyanarachchi ja Ralph Adleri uuringus osalejatest peab sisemise teavitamiskanali olemasolu oluliseks või väga oluliseks. Magistritöö autor ei küsinud Eesti raamatupidajate hinnangut teavitamiskanali olulisusele, vaid selgitas oma uuringus välja teavitamiskanali mõjutatavuse avalikustamise otsustamisel. Selgus, et raamatupidajad ei pea selle olemasolu väga mõjutatavaks, vaid keskmiselt on see tegur lihtsalt mõjutav.

Kui mujal riikides peetakse üldiselt üheks väga mõjutavaks teguriks kättemaksuhirmu, siis Eesti raamatupidajate seas on selle teguri mõju vastupidiselt hinnatud just kõige madalamaks. Sarnaselt Austraalia raamatupidajatega erinevad ka Eestis meeste ja naiste hinnangud. Lisaks hindavad mõlema riigi raamatupidajad kõrgelt juriidilise kaitse olemasolu. Kuigi töö autori uuringu tulemustes on näha erinevust meeste ja naiste hinnangutest, siis peab tulemuste võrdlemisel arvesse võtma uuringus osalenud meeste vähesust. Austraalia raamatupidajate seas tehtud uuringus jagunesid mehed ja naised vastavalt 51% ja 40% ning 9% vastajatest ei soovinud oma sugu avaldada (Liyanarachchi, Adler 2011, 16). Kuid Eesti uuringu tulemused kalduvad näitama pigem naiste hinnanguid.

## **2.4. Järeldused ja ettepanekud**

Järgnevalt teeb töö autor järeldused uuringu tulemustest ning ettepanekud, kuidas tõsta raamatupidajate teadlikkust kaitsvatest õigusaktides ja Raamatupidaja kutse-eetika koodeksist ning kuidas valmistada raamatupidajaid ette toimetulekuks olukordades, kus nad on tunnistajaks ettevõtte ebaseaduslikule tegevusele.

Töö esimesest peatükis selgus Eestis eraldiseisva õigusakti puudumine, mis käsitleks üleüldist õigusvastase tegevuse avalikustamist ja kaitset avalikustajale. Vähest teadlikkust uuringus osalenud raamatupidajate seas kaitsvatest õigusaktidest Eestis võibki selgitada eraldiseisva õigusakti puudumisega ja vähese kaitsega teiste õigusaktide näol. Enamus raamatupidajaid peavad juriidilise kaitse olemasolu avalikustamise juures väga oluliseks ja tugevalt mõjutavaks teguriks. Seega tuleks esiteks tutvustada raamatupidajatele olemasolevate õigusaktidega hõlmatavat kaitset ja teiseks koostada avalikustamist käsitlev ja avalikustajaid kaitsev eraldiseisev õigusakt. Töö autor on Eestis avalikustajatele kaitset pakkuvaid õigusakte

käsitlenud töö esimeses peatükis. Põhjalikult on teemat uurinud Taavo Tiits 2014. aastal oma magistritöös „Rikkumisest teavitaja ehk „vilepuhuja“ õiguslik kaitse töösuhtes“. Töö autori arvates tuleks antud teemat põhjalikumalt käsitleda õppeasutustes ning raamatupidamise teemalistel konverentsidel. Eraldisesivad õigusaktid avalikustajate kaitseks on peamiselt olemas suurriikides nagu Ameerika Ühendriigid, Ühendkuningriik, Kanada ja Austraalia. Kuid töö autori arvates võiks Eesti riik olla eeskujuks väikeriikidele andes välja põhjalik avalikustajaid kaitsev eraldiseisev õigusakt. Seejuures oleks mõistlik analüüsida teiste riikide õigusakte ning leida sealt sobilikke punkte, mida võiks ka Eestis kasutada. Kuigi ka suurriikide õigusaktid ei pruugi tagada täielikku kaitset igas valdkonnas, on neil siiski pikemaajalised kogemused ning õigusakte on ajajooksul täiendatud.

Raamatupidaja kutse-eetika koodeksit lugenud raamatupidajate osatähtsus (64%), uuringus osalejate seas, on töö autori arvates väike. Küsitlusest selgus, et paljud nende seas ei hinda koodeksis toodud raamatupidajale iseloomulikke omadusi väga oluliseks. Inimesed võivad arvata end juba eetilisel käitumisel, mistõttu ei peeta vajalikuks koodeksit lugeda ja sellest lähtuda. Kindlasti on enamus inimesi kasvatatud eetilisel käituma ja seda nad ka teevad, kuid tihtipeale võib arusaam eutilisest käitumisest olla inimestel erinev. Seetõttu peab töö autor oluliseks ühe elukutse esindajate lähtumist ühtsetest kirjapandud eelistest tõekspidamistest. Töö autorile üllatuseks selgus koodeksit mittelugenud raamatupidajate kõrgemad hinnangud raamatupidajate omadustele, kui seda on koodeksit lugenud raamatupidajate hinnangud. Erinevus võib tuleneda omaduste erinevast tõlgendamisest. Need, kes ei ole koodeksit lugenud võivad raamatupidajate omadusi enda jaoks olla mõtestanud teisiti, kui tegelikult koodeksis seda tehtud on. Seetõttu näeb töö autor lahendusena koodeksi põhjalikku tutvustamist raamatupidajatele. Sealhulgas võiks õppeasutustes raamatupidamise üliõpilastele tutvustada koodeksit läbi praktiliste, tööelus tekkida võivate, situatsioonülesannete.

Austraalia üliõpilastel võimaldati külastada ametikaaslast, kes on ebaseadusliku tegevuse tõttu vanglasse sattunud. Austraalia uuringu tulemused olid positiivsed, mida kinnitas üliõpilaste tagasiside saadud kogemusele. Tööelus tekkida võivate situatsioonide käsitlemine õppeasutustes õppejõudude poolt võib muuta üliõpilaste hinnanguid raamatupidaja omadustele. Nad näeksid situatioone, kus erinevate omaduste olulisus esile kerkib. Seetõttu võib neil olla kergem leida õigeid eetilisi lahendusi reaalselt tekkivatele probleemidele.

Töö autori uuringus osalenud 45-aastased ja vanemad raamatupidajad, kes on olnud tunnistajaks ebaseaduslikule tegevusele, on kõik selle ka avalikustanud. Seega on selles vanuserühmas raamatupidajad kõige paremaks eeskujuks. Üldiselt on nooremad inimesed oma kaaslastest kergemini mõjutatavad (Liyanarachchi, Adler 2011). Mentorite kasutamine võib olla kasulik edendamaks eetilist hoiakut ja meelelaadi noorte raamatupidajate seas (Liyanarachchi, Adler 2011). Seetõttu on töö autori arvates õppeasutustes ettenähtud praktikad ettevõttes väga olulised. Kuid veelgi olulisemalt mõjutab noort raamatupidajat tema esimene erialane töökoht. Oma karjääri algusaastatel võiks raamatupidajal olla võimalus küsida keerulisemate probleemide korral nõu ametikaaslas(t)elt, kellel on pikaajaline erialane töökogemus. Selle positiivset mõju kinnitab töö autor isiklikust kogemusest. Paljude raamatupidajatega ettevõttes on mõistlik võimalusel noored panna pikaajalise kogemusega raamatupidajaga koostööd tegema. Kui ettevõttes on üks või mõni raamatupidaja, siis võiks olla loodud väline kanal kogemustega raamatupidajate näol, kust vajadusel saaks nõu küsida.

## KOKKUVÕTE

Äritegevuses toimepandavaid ebaseaduslikke tegevusi on keeruline varjata ettevõtte raamatupidamisega tegeleva isiku ehk raamatupidaja eest. Raamatupidaja on kursis kogu ettevõtte majandustegevusega ning seetõttu on ta üks esimesi inimesi, kes märkab, kui mingi tegevus ei ole seadusega kooskõlas. Seega on raamatupidajal oluline roll ettevõtte ebaseadusliku tegevuse avalikustamisel.

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, millised tegurid mõjutavad kõige enam raamatupidajate otsust avalikustada ettevõttes toimuv seaduse rikkumine ning hinnata nende mõju tugevust. Lisaks hinnata Eesti õigusaktidega pakutava kaitse ulatust teabe avalikustajatele. Eesmärk oli küsitlusest saadud vastuste põhjal leida ka seosed eelpool mainitud tegurite ja raamatupidajate teadlikkuse vahel Raamatupidaja kutse-eesitika koodeksist. Eesmärgi saavutamiseks tehti uuring Eesti raamatupidajate seas. Uuringus osalesid nii konkreetsetes ettevõttes raamatupidamise osakonnas töötavad kui ka raamatupidamisteenuseid pakkuvas ettevõttes töötavad raamatupidajad. Uuringus osales 87 raamatupidajat, kellest 5 olid mehed ning 82 naised. Tulemusi võrreldi teistes riikides tehtud sarnaste uuringute tulemustega.

Töö autori tehtud uuringust selgus, et suurem osa raamatupidajaid hindab Raamatupidaja kutse-eesitika koodeksis toodud raamatupidaja omadusi väga oluliseks. Kõige olulisem raamatupidajate arvates on usaldusväärsus ning vähim oluline on professionaalne käitumine. Kuid palju on ka neid, kelle jaoks ei ole koodeksis toodud omadused olulised. Kusjuures koodeksit oli lugenud ainult 64% uuringus osalejatest. Ning autorile üllatuseks peavad Raamatupidaja kutse-eesitika koodeksit mittelugenud küsitlusele vastanud raamatupidajad omadusi olulisemaks kui seda teevad koodeksit lugenud raamatupidajad. Erinevus võib tuleneda omaduste erinevast tõlgendamisest. Need, kes ei ole koodeksit lugenud võivad raamatupidajate omadusi enda jaoks olla mõtestanud teisiti kui tegelikult koodeksis seda tehtud on. Töö autor peab oluliseks raamatupidajatele koodeksi põhjalikku tutvustamist ka nendes õppeasutustes, kus seda

praegu ei teha, näiteks läbi situatsioonülesannete. Koos õppejõuga reaalseste situatsioonide arutamine võib olla abiks tööelus tekkida võivate probleemidele eetiliste lahenduste leidmisel.

Töö autor palus oma uuringus raamatupidajatel hinnata etteantud tegurite põhjal, kuivõrd need mõjutavad avalikustamise otsust. Paljud ei osanud hinnata tegurite mõju nende avalikustamise otsustamisele. See võib tuleneda väheste uuringus osalejate sattumisega olukorda, kus oleks pidanud otsustama, kas avalikustada ebaseaduslik olukord. Seetõttu näitavad uuringu tulemused pigem oletuslikke hinnanguid ehk mida arvatakse mõjutavat, juhul kui peaks tekkima selline olukord. Uuringu tulemustest selgus, et reaalselt sellist olukorda kogunud raamatupidajate hinnangud on erinevad nende omadest, kellel puuduvad vastavad kogemused.

Enim mõjutab raamatupidajaid avalikustamisel asjaolu, kui seaduse rikkumine on otseselt nende endaga seotud, näiteks kui palutakse neil ebaseaduslik toiming teha. Autorile üllatuseks avaldab vähim mõju hirm kättemaksu või töökaotuse ees. Kuid olenemata sellest hinnati kõrgelt ka juriidilise kaitse olemasolu. Selgus, et üle poole uuringus osalejatest ei ole teadlikud Eesti õigusaktidest, mis neid kaitseksid olukorras, kus nad on avalikustajad. Töö autori arvates võib põhjuseks olla Eestis eraldi avalikustajaid kaitsva õigusakti puudumine. Töö esimesest peatükist selgus, et Eesti erinevad seadused pakuvad teavitajatele vaid osalist kaitset.

OECD on kirja pannud juhtpõhimõtted, millest lähtuda teavitajaid kaitsva õigusakti loomisel. Töö autor leidis OECD soovitusetega võrreldes Eesti seadused ebapiisavad olevad. Seega tuleks töö autori arvates tutvustada raamatupidajatele olemasolevate õigusaktidega hõlmatavat kaitset ning koostada avalikustamist käsitlev ja avalikustajaid kaitsev eraldiseisev õigusakt. Õigusaktide koostamisel on mõstlik tugineda ka teiste riikide õigusaktidele. Nagu töös selgus, on suurriikidel loodud eraldiseisvad avalikustajate kaitseks loodud õigusaktid ning neid on aasate jooksul täiendatud.

Selgus vanuse ja soo mõju avalikustamisele Eesti raamatupidajate seas. Eestis on 35-44 aastased raamatupidajad sarnaselt Austraalia samas vanusegrupis raamatupidajatele kõige vähem mõjutatud etteantud teguritest. Austraalia raamatupidajatest on just selles vanusegrupis raamatupidajad kõige tõenäolisemad teabe avalikustajad, kuid Eestis on selleks 45-aastased ja vanemad raamatupidajad. Eesti raamatupidajad on sarnaselt Lõuna-Aafrika raamatupidajatele pigem valmis avalikustama suurema ja olulisema seadusevastase tegevuse korral. Lisaks selgus, et kõige vähem on valmis avalikustama noored alla 25-aastased raamatupidajad, seda nii Eestis

kui ka Austraalias. Oluline erinevus Eesti ja teiste riikide raamatupidajate vahel on seotud kättemaksuhirmuga. Eesti raamatupidajatele ei avalda see eriti tugevat mõju, kuid mujal riikides peetakse seda üheks väga mõjutavaks teguriks. Muid olulisi erinevusi Eesti ja teiste riikide raamatupidajate vahel ei ole.

Üle 45-aastased raamatupidajad on heaks eeskujuks, mistõttu leidis töö autor, et kasulik on võimalusel panna ettevõttes noored koostööd tegema vanemate raamatupidajatega. Noored on kergemini mõjutatavad kaaslastest, seega on vanemad kogemustega raamatupidajad neile heaks mentoriks.

## VIIDATUD ALLIKAD

- Audi, R. (2009). *Business Ethics and Ethical Business*. New York: *Oxford University Press*.  
[https://app.knovel.com/web/view/swf/show.v/rcid:kpBEEB0003/cid:kt00AKHN5P/viewerType:pdf/root\\_slug:business-ethics-ethical?cid=kt00AKHN5P&page=2&b-q=whistle-blow&b-group-by=true&b-search-type=tech-reference&b-sort-on=default&b-toc-cid=kpBEEB0003&b-toc-roo](https://app.knovel.com/web/view/swf/show.v/rcid:kpBEEB0003/cid:kt00AKHN5P/viewerType:pdf/root_slug:business-ethics-ethical?cid=kt00AKHN5P&page=2&b-q=whistle-blow&b-group-by=true&b-search-type=tech-reference&b-sort-on=default&b-toc-cid=kpBEEB0003&b-toc-roo) (13.03.2017)
- Benston, G., J., Hartgraves, A., L. (2002). Enron: what happened and what we can learn from it. *Journal of Accounting and Public Policy* 21. USA.  
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.467.6520&rep=rep1&type=pdf> (25.02.2017)
- Bowden, P. (2013.). Whistleblowing Needs a Mother. *E-Journal of International and Comparative Labour Studies Volume 2, No. 3 September - October 2013*. University Press. doi:10.1080/15487717.2013.840566
- Brown, A.J., Lewis, D., Moberly, R., Vandekerckhove, W. (2014). *International Handbook on Whistleblowing Research*. (E. E. Limited, Toim.) USA. <http://www.e-elgar.com/shop/eep/preview/book/isbn/9781781006795/> (10.03.2017)
- Casal, J., C., Bogui, F., B. (2008). Predictors of Responses to Organizational Wrongdoing: A Study of Intentions of Management Accountants. (V. 1.-1. Psychological Reports, Toim.)  
<https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-54849421566&origin=reflist&sort=plf-f&cite=2-s2.0-78049413549&src=s&imp=t&sid=7E38BBA3460EB8705850E266EDCA58D2.wsnAw8kcdt7IPYLO0V48gA%3a20&sot=cite&sdt=a&sl=0&recordRank> (25.02.2017)
- Dellaportas, S., Hassall, T. (2013). Experiential learning in accounting education: A prison visit. *The British Accounting Review* 45 (2013) 24–36. (E. Ltd., Toim.) Australia.  
<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838912000819> (24.03.2017)
- Delli, K. (2011). Euroopa Parlament. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2011-0409+0+DOC+XML+V0//ET> (25.02.2017)
- Eesti keele seletav sõnaraamat. Eesti Keele Instituut: <http://www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi> (18.02.2017)

Eesti Maaülikooli ajalugu. Eesti Maaülikool: <https://www.emu.ee/ylikoolist/yldinfo/ajalugu/> (18.03.2017)

Eesti Vabariigi kvalifikatsioonide ja enne 20. augustit 1991. a antud endise NSV Liidu kvalifikatsioonide vastavus. (Redaktsiooni jõustumise kp: 12.06.2005). § 5. Vabariigi Valitsus. <https://www.riigiteataja.ee/akt/909041> (20.04.2017)

Eetika ja moraal. Eetikaveeb. <http://www.eetika.ee/et/eetika/eetika-moraal> (05.03.2017)

Ettevaatust - Korruptsioonioht! Keskkriminaalpolitsei. Politsei-ja Piirivalveamet. <https://www.politsei.ee/dotAsset/696995.pdf> (05.03.2017)

Fatoki, O. (2013). Internal Whistleblowing Intentions of Accounting Students in South Africa: The Impact of Fear of Retaliation, Materiality and Gender. *Department of Business Management, Turfloop campus, University of Limpopo*. South Africa, Limpopo Province: Kamla-Raj. [http://www.krepublishers.com/02-Journals/JSS/JSS-37-0-000-13-Web/JSS-37-1-000-13-Abst-PDF/JSS-37-1-031-13-1531-Fatoki-O/JSS-37-1-031-13-1531-Fatoki-O-Tx\[4\].pmd.pdf](http://www.krepublishers.com/02-Journals/JSS/JSS-37-0-000-13-Web/JSS-37-1-000-13-Abst-PDF/JSS-37-1-031-13-1531-Fatoki-O/JSS-37-1-031-13-1531-Fatoki-O-Tx[4].pmd.pdf) (25.02.2017)

Government at a Glance. (2015). *OECD*. Paris. [http://dx.doi.org/10.1787/gov\\_glance-2015-ne](http://dx.doi.org/10.1787/gov_glance-2015-ne) (06.03.2017)

Gowthorp, C. B. (1998). Ethical Issues In Accounting. Canada, USA. [https://books.google.ee/books?hl=en&lr=&id=8qtbh7PSFqQC&oi=fnd&pg=PP1&dq=whistleblowing+accountant+europe&ots=JO0tujdWDX&sig=OqthMcesG17AAmm8d\\_msAaT407g&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=true](https://books.google.ee/books?hl=en&lr=&id=8qtbh7PSFqQC&oi=fnd&pg=PP1&dq=whistleblowing+accountant+europe&ots=JO0tujdWDX&sig=OqthMcesG17AAmm8d_msAaT407g&redir_esc=y#v=onepage&q&f=true) (24.02.2017)

Hassan, G. (12 2013. a.). Groupthink principles and fundamentals in organizations. *Interdisciplinary journal of contemporary research in business vol 5, no 8*. Kerman, Iran. <http://journal-archives36.webs.com/225-240dec.pdf> (23.02.2017)

Hwang, H., Staley, B., Chen, Y.T., Lan, J-S. (2008). Confucian culture and whistle-blowing by professional accountants: an exploratory study. *Managerial Auditing Journal, Vol. 23 Iss 5 pp. 504 - 526*. <http://dx.doi.org/10.1108/02686900810875316> (20.02.2017)

Inglise-eesti masintõlkesõnastik. Eesti Keele Instituut: <http://www.eki.ee/dict/ies/index.cgi?Q=whistle-blowing+&F=M&C06=et> (25.02.2017)

Karistusseadustik, peatükk 21. *Vastu võetud Riigikogus 06.juuni 2001 a.-RT I, 31.12.2016, 14; RT I 2001, 61, 364*. Eesti: Riigikogu. <https://www.riigiteataja.ee/akt/131122016014> (18.02.2017)

Keller, A.,C., Smith, K.,T., Smith, M.,L. (2007). Do gender, educational level, religiosity, and work level, religiosity, and work of U.S. accountants? *Critical Perspectives on*



- Accounting 18 (2007) 299–314.*  
<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235406000153> (25.02.2017)
- Kooskora, M., Prii, A. (2011). Korruptsiooni ennetamise käsiraamat erasektorile. Tallinn, Eesti: Ühing Korruptsioonivaba Eesti.  
[http://www.transparency.ee/cm/files/korruptsiooni\\_ennetamise\\_kasiraamat\\_erasektorile\\_web.pdf](http://www.transparency.ee/cm/files/korruptsiooni_ennetamise_kasiraamat_erasektorile_web.pdf) (05.03.2017)
- Korruptsioon ja erasektor. Transparency International  
<http://www.transparency.ee/cm/korruptsioon-ja-erasektor> (05.03.2017)
- Korruptsioonist teavitajate kaitse. Transparency International Korruptsioonivaba Eesti.  
<http://www.transparency.ee/cm/projektid/korruptsioonist-teavitajate-kaitse> (05.03.2017)
- Korruptsioonivastane seadus §6 lg 2. Vastu võetud 06.06.2012 Riigikogus. RT I, 29.06.2012, 1  
<https://www.riigiteataja.ee/akt/129062012001?leiaKehtiv> (05.03.2017)
- Kriminaalmenetluse seadustik. Vastu võetud 12.02.2003 Riigikogus. RT I 2003, 27, 166  
<https://www.riigiteataja.ee/akt/106012016019?leiaKehtiv>
- Kruusmaa, K-C., Kärner, M. (2015). Majanduskuritegude menetluspraktika analüüs. Kriminaalpoliitika analüüs Nr 5/2015. Eesti.  
[http://www.kriminaalpoliitika.ee/sites/krimipoliitika/files/elfinder/dokumendid/majanduskuritegude\\_menetluspraktika\\_analuus.pdf](http://www.kriminaalpoliitika.ee/sites/krimipoliitika/files/elfinder/dokumendid/majanduskuritegude_menetluspraktika_analuus.pdf) (18.02.2017)
- Lee, G., Fargher, N. (2012). Companies' Use of Whistle-Blowing to Detect Fraud: An Examination of Corporate Whistle-Blowing Policies. *Research School of Business, Australian National University*. (S. S. B.V, Toim.) Canberra, Australia.  
doi:10.1007/s10551-012-1348-9
- Leebusprogramm. Konkurentsiamet. <http://www.konkurentsiamet.ee/?id=15101> (13.04.2017)
- Legal Protections for Whistleblowers in the EU. *Whistleblowing International Network*.  
<https://whistleblowingnetwork.org/other-resources/europe/whistleblowing-in-europe/>  
(25.02.2017)
- Liyanarachchi, G. A., Adler, R. (2011). Accountants' whistle-blowing intentions: The Impact of retaliation, age, and gender. *Australian Accounting Review*, no. 57, vol. 21, pp 167-182.  
<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1835-2561.2011.00134.x/epdf> (20.02.2017)
- Low, M., Davey, H., Hooper, H. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical Perspectives on Accounting 19 (2008) 222–254*. New Zealand.  
doi:10.1016/j.cpa.2006.05.010

- Lyke, B., Jickling, M. (2002). WorldCom: The Accounting Scandal. *CRS Report for Congress*.  
[https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc812649/m2/1/high\\_res\\_d/RS21253\\_2002\\_Aug29.pdf](https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc812649/m2/1/high_res_d/RS21253_2002_Aug29.pdf) (23.02.2017)
- Mis on korruptsioon? (2014). Justiitsministeerium. <http://www.korruptsioon.ee/et/mis-on-korruptsioon> (05.03.2017)
- Noll, B. (2013). Does Culture Still Influence Accounting Judgments Post IFRS? A Discussion and Proposal for Research. *Northeast Business & Economics Association Proceedings*. Hempstead, Rockville Centre, NY USA.  
<http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=5bf0e25e-3ab4-4a3e-a511-b319569a54f6%40sessionmgr4010&vid=1&hid=4111> (25.02.2017)
- Norm, K., Shane, T., Carla, O. (2016). An International Perspective on Whistleblowing. *Criminal Justice, Vol 31, Number 3*.  
[http://www.americanbar.org/content/dam/aba/publications/criminal\\_justice\\_magazine/v31/OLIVER.authcheckdam.pdf](http://www.americanbar.org/content/dam/aba/publications/criminal_justice_magazine/v31/OLIVER.authcheckdam.pdf) (26.02.2017)
- Onyebuchi, V.,N. (2011). Perceptions of Male and Female Accounting Majors and Non-Accounting Majors on Ethics in Accounting. *International Journal of Business and Social Science Vol. 2 No. 17*. Augusta GA, USA.  
[http://ijbssnet.com/journals/Vol\\_2\\_No\\_17/11.pdf](http://ijbssnet.com/journals/Vol_2_No_17/11.pdf) (25.02.2017)
- Osterhaus, A., Fagan, C. (2009). Alternative to Silence. Whistleblower protection in 10 European countries. (T. International, Koostaja) ISBN: 978-3-935711-44-9 (04.03.2017)
- Osula, K. (2008). Andmeanalüüs. <http://www.tlu.ee/~kairio/failid/kysimused.pdf> (18.03.2017)
- Providing an Alternative to Silence: Towards Greater Protection and Support for Whistleblowers in the EU. Country Report: Estonia. (2013). Transparency International.  
<https://www.asktheeu.org/en/request/994/response/5854/attach/9/Country%20report%20Estonia.pdf>
- Raamatupidaja, tase 5. (2014). 14-02012014-07/2k. Tallinn: SA Kutsekoda  
<http://www.kutsekoda.ee/et/kutseregister/kutsestandardid/10497799>
- Raamatupidaja kutse-eetika koodeks. (2003). Eesti Raamatupidajate Kogu.  
<http://www.kutsekoda.ee/et/kutseregister/kutsestandardid/10497799> (18.02.2017)
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20.novembril 2002 a.- RT I 2002, 102, 600; RT I, 27.12.2016, 3. <https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016?leiaKehtiv>
- Scharff, M. (2005). WorldCom: A failure of Moral and Ethical Values. *The Journal of Applied Management and Entrepreneurship, Vol 10, No 3*.

<http://search.proquest.com/openview/def2983056f6b7ee92e90fad317c6b3d/1?pq-origsite=gscholar&cbl=25565> (23.02.2017)

Sirkel, R. (2001). Turundusuuring. Tallinn: AS Kirjastus Ilo.

Study on whistleblower protection frameworks, compendium of best practices and guiding principles for legislation. (2010). *OECD*. <https://www.oecd.org/g20/topics/anti-corruption/48972967.pdf> (13. 04 2017)

Väärkäitumisest teavitajate kaitse Eestis. (2009). Ühing Korruptsioonivaba Eesti. [http://transparency.ee/cm/files/vaarkaitumisest\\_teavitajate\\_kaitse\\_eestis\\_1.pdf](http://transparency.ee/cm/files/vaarkaitumisest_teavitajate_kaitse_eestis_1.pdf) (05.03.2017)

Vihalem, A. (2001). Turunduuuringu alused. Tallinn: Külim.

Whistleblower Protection Assessment Report on Estonia. (2009). Transparency International Estonia. [http://www.transparency.ee/cm/files/whistleblower\\_protection\\_assessment\\_report\\_on\\_estonia\\_0.pdf](http://www.transparency.ee/cm/files/whistleblower_protection_assessment_report_on_estonia_0.pdf) (05. 03 2017)

Whistleblower protection in the central and eastern Europe region. Countries / Croatia: <http://www.whistleblowing-cee.org/countries/croatia/> (25.02.2017)

Wolfe, S., Worth, M., Dr Dreyfus, S. Protecting whistleblowers in the UK: A New Blueprint. <https://blueprintforfreespeech.net/wp-content/uploads/2016/05/Report-Protecting-Whistleblowers-In-The-UK.pdf> (06.03.2017)

Worth, M. (2013). Whistleblowing in Europe Legal Protections for Whistleblowers in the EU. Transparency International. <https://whistlenetwork.files.wordpress.com/2014/01/whistleblowing-in-europe-report-november-2013.pdf> (27.02.2017)

## **SUMMARY**

# **A ROLE OF AN ACCOUNTANT IN A COMPANY AS A WHISTLEBLOWER**

Teivi Pärna

The main purpose of a company is to generate profit to the owners. State laws must be obeyed while fulfilling the purpose. Although situations may occur in a daily practise where company's management, owners or employers decide to act illegally in order to earn profit for themselves, and at the same time, hope their activity will not be disclosed. The more employees in a company the more potential witnesses of an illegal activity there will be. An accountant who is aware of the activity of the whole company can be such a witness. Although accountants may wish to disclose the illegal activity they may not do it as their decision may be influenced by many factors.

The objective of this master thesis was to identify the factors which influence accountants' decision to disclose illegal activity in a company the most, and to evaluate the strength of its impact. Furthermore, to evaluate the extent of protection to whistleblowers provided by Estonian legislations., as well as to find correlations between the above-mentioned factors and accountants' awareness of the Code of Professional Ethics in accounting. In order to achieve the objective the survey was conducted among Estonian accountants. The total of 87 accountants participated in this survey, of whom 5 were men and 82 women. The Estonian study results were compared with the other studies carried out in some other countries in the world. The results of the study revealed that the accountants are influenced most by the fact if the illegal activity is directly related with them or not, for example if they are being asked to make an illegal

activity. The author of this master thesis was surprised that accountants were least affected by the fear of retaliation or the loss of their job. But nevertheless, the juridical protection was also ranked as a highly influencing factor. It appeared that more than half of the participants in this study were not aware of Estonian laws which would protect them in the situation where they are whistleblowers. The study revealed that Estonia has a very narrow legal framework for protecting whistleblowers and enabling whistleblowing, and the country does not have a stand-alone whistleblower law. In the author's opinion the absence of the stand-alone legal framework for the protection of whistleblowers may be one of the reasons why the participants in this study are not aware of protective laws. The author finds it necessary to make accountants acquainted with the present protective legal framework in Estonia and furthermore, to make the standalone whistleblower law.

The results of the study also indicated that the age and the gender do have an impact on disclosure. Accountants in the age group of 45 years and above most likely blow the whistle in Estonia unlike Australian accountants where the age group of (35-44 years) was most likely to become whistleblowers. The Estonian accountants similarly to the South Africa accounting students would rather blow the whistle in the case of material illegal activity. Accountants in their early career (and younger than 25 years) in Estonia as well as in Australia are less likely to blow the whistle. The main difference between the accountants in Estonia and in the other countries is related to the fear of retaliation. That factor does not impact Estonian accountants very much unlike the way it influences the accountants in the other countries.

The author finds it to be beneficial to assign, if possible, young accountants to cooperate with experienced accountants in the age group of 45 and above, as they turned out to be good examples. There is a gender difference among Estonian accountants. In this regard, Estonian accountants resemble rather Australian accountants than South African accountants.

The study revealed that 64% of respondents have read The Code of Professional Ethics. Those who have not read the Code of Ethics evaluate the accountant qualities to be more important than those who have read it. This may be due to the different interpretation of the qualities. Those who have not read the Code of Ethics may have interpreted the qualities differently from the way it is done in the Code of Ethics. But overall the study results indicate that most of the accountants consider accountant qualities to be important. The most important

quality for accountants is trustworthiness and the least important is professional behaviour. The author considers it is important to introduce the Code of Ethics comprehensively at universities, for example through case studies and analysis of real life situations. Discussing possible situations together with a lecturer may be helpful for finding solutions to problems which may arise in work life.

# LISAD

## Lisa 1. Küsimustik

Magistritöö küsimustik

Lugupeetud vastaja!

Palun Teil leida 5-10 minutit, et vastata küsimustikule, mis koosneb 15 küsimusest. Küsimustik on anonüümne ning vastuseid kasutatakse magistritöö koostamisel.

Küsimustiku eesmärk on välja selgitada, millised on põhilised tegurid, mis mõjutavad raamatupidajate otsust, kas avalikustada ettevõttes toimuv ebaseaduslik tegevus.

Teivi Pärna

Tallinna Tehnikaülikooli magistrant

\*Kohustuslik

1. Olen teadlik Raamatupidaja kutse-eetika koodeksist\*

Jah

Ei

2. Olete lugenud Raamatupidaja kutse-eetika koodeksit\*

Jah

Ei

## Lisa 1 järg. Küsimustik

3. Palun hinnata skaalal, kuivõrd olulised on teie jaoks järgmised omadused raamatupidaja ametis\*

	1 (ei ole oluline)	2 (väheoluline)	3 (ei oska öelda)	4 (oluline)	5 (väga oluline)
Ausus (oma kutsealases tegevuses peab raamatupidaja olema otsekohene ja aus)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Objektiivsus (raamatupidaja peab olema erapooletu ega laskma eelarvamustel, huvide konfliktil või teistel isikutel mõjutada objektiivsust)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Erialane kompetentsus ja ajakohasus (raamatupidaja peab kutsealast tegevust teostama kompetentselt ja hoolikalt ning tal on pidev kohustus hoida oma kutsealased teadmised ja oskused nõutaval tasemel)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Usaldusväärsus (raamatupidaja peab tagama kutsealase tegevuse käigus saadud informatsiooni konfidentsiaalsuse ning ei tohi seda ilma vastava loata kasutada või avalikustada, välja arvatud, kui tal on selleks seadusandlusest tulenev kohustus)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Professionaalne käitumine (raamatupidaja käitumine peab olema kooskõlas elukutse hea mainega ja ta peab hoiduma seda kahjustavatest tegudest. Kutseline raamatupidaja peab olema kõrgete kõlbeliste omadustega)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>



## Lisa 1 järg. Küsimustik

4. Palun hinnata skaalal, kuivõrd mõjutavad järgmised tegurid teie kui raamatupidaja otsust avalikustada teile teadaolev info seaduse rikkumisest ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust \*

	1 (ei mõjuta üldse)	2 (mõjutab vähe)	3 (ei oska öelda)	4 (mõjutab)	5 (mõjutab väga)
Hirm kaotada töö	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hirm kättemaksu ees	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seaduse rikkumise suurus ja mõju	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Info olemasolu kellele ja kuhu teavitada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ettevõttes töötatud aeg	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kohusetunne ettevõtte ees	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kohusetunne avalikkuse ees	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt mind (olen kõrvaltvaataja)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seaduse rikkumine puudutab otseselt (palutakse teil teha)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Juriidilise kaitse olemasolu	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Isiklik heaolu ja turvalisus	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## Lisa 1 järg. Küsimustik

5. Olete teadlik Eesti õigusaktidest, mis kaitsevad teid olukorras, kui olete avalikustanud ebaseadusliku tegevuse ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust \*

Jah

Ei

6. Palun hinnata, kui võrd oluline on juriidilise kaitse olemasolu, kui olete avalikustanud ettevõttes toimuva ebaseadusliku tegevuse \*

ei ole oluline                                    väga oluline

7. Olete olnud olukorras, kus pidite otsustama, kas avalikustada ebaseaduslik tegevus ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust \*

Jah

Ei

8. Kui vastasite eelmisele küsimusele "Jah", millise otsuse langetasite?

Avalikustada

Mitte avalikustada

9. Töötate: \*

Raamatupidamisteenuseid pakkuvas ettevõttes

Konkreetse ettevõttes raamatupidamise osakonnas

Muu: .....

## Lisa 1 järg. Küsimustik

10. Töötajate arv ettevõttes, milles töötate: \*

- Vähem kui 10
- 10-49
- 50-249
- 250 ja enam

11. Teie haridustase \*

- Keskkooliharidus
- Kutseeriharidus (keskkooli või gümnaasiumi järgne kutseharidus)
- Kõrghariduse esimene aste (bakalaureus või rakenduskõrgharidus)
- Kõrghariduse teine aste (magister)
- Muu: .....

12. Teie kõrgeim haridustase \*

- On majandusarvestuse alane
- Ei ole majandusarvestuse alane

## Lisa 1 järg. Küsimustik

13. Teie vanus (aastates): \*

Alla 25

25-34

35-44

45 ja vanem

14. Teie töökogemus raamatupidamise erialal töötades (aastates) \*

Alla 1 aasta

1-3

4-5

6-7

8-9

10 ja enam aastat

15. Teie sugu: \*

Mees

Naine

Kommentaariid küsimustiku kohta või mõne vastuse täpsustamiseks

.....  
.....

Täna, et leidsite aega küsimustikule vastamiseks!

## Lisa 2. Küsimuste 9-15 vastused (uuringus osalejate demograafilised andmed)

	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus
9. Töötate:		
Konkreetses ettevõttes raamatupidamise osakonnas	43	49,43%
Raamatupidamisteenuseid pakkuvas ettevõttes	43	49,43%
Muu: väikefirma raamatupidaja	1	1,15%
10. Töötajate arv ettevõttes, milles töötate:		
Vähem kui 10	13	15%
10-49	41	47%
50-249	19	22%
250 ja enam	14	16%
11. Teie haridustase:		
Keskharidus	3	3%
Kutseeriharidus (keskkooli või gümnaasiumi järgne kutseharidus)	13	15%
Kõrghariduse esimene aste (bakalaureus või rakenduskõrgharidus)	46	53%
Kõrghariduse teine aste (magister)	24	28%
Muu: EPA 1984	1	1%
12. Teie kõrgeim haridustase:		
On majandusarvestuse alane	66	76%
Ei ole majandusarvestuse alane	21	24%
13. Teie vanus (aastates):		
Alla 25	4	5%
25-34	25	29%
35-44	21	24%
45 ja vanem	37	43%
14. Teie töökogemus raamatupidamise erialal töötades (aastates):		
Alla 1 aasta	2	2%
1-3	12	14%
4-5	9	10%
6-7	4	5%
8-9	9	10%
10 ja enam aastat	51	59%
15. Teie sugu:		
Mees	5	6%
Naine	82	94%

Allikas: autori koostatud

### Lisa 3. Küsimuste 1-3 vastused

1. Olete teadlik Raamatupidaja kutse-eeetika koodeksist	Vastanute arv			Vastanute osatähtsus
	Naised	Mehed	Kokku	
Jah	71	4	75	86%
Ei	11	1	12	14%

Allikas: autori koostatud

2. Olete lugenud Raamatupidaja kutse-eeetika koodeksit	Vastanute arv			Vastanute osatähtsus
	Naised	Mehed	Kokku	
Jah	52	4	56	64%
Ei	30	1	31	36%

Allikas: autori koostatud

3. Palun hinnata skaalal, kui võrd olulised on teie jaoks järgmised omadused raamatupidaja ametis	Naised				
	Ei ole oluline (1)	Väheoluline (2)	Oluline (3)	Väga oluline (4)	Ei oska öelda
Ausus	1	0	12	68	1
Objektiivsus	1	0	19	62	0
Erialane kompetentsus ja ajakohasus	1	0	13	68	0
Usaldusväarsus	1	0	7	74	0
Professionaalne käitumine	1	0	26	54	1

Allikas: autori koostatud

3. Palun hinnata skaalal, kui võrd olulised on teie jaoks järgmised omadused raamatupidaja ametis	Mehed				
	Ei ole oluline (1)	Väheoluline (2)	Oluline (3)	Väga oluline (4)	Ei oska öelda
Ausus	0	0	0	5	0
Objektiivsus	0	0	2	2	1
Erialane kompetentsus ja ajakohasus	0	0	2	3	0
Usaldusväarsus	0	0	0	5	0
Professionaalne käitumine	0	0	2	3	0

Allikas: autori koostatud

## Lisa 4. Küsimuse 4 vastused

4. Palun hinnata skaalal, kuivõrd mõjutavad järgmised tegurid teie kui raamatupidaja otsust avalikustada teile teadaolev info seaduse rikkumisest ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust	Vastanute arv					Mood	Keskväärts
	Ei mõjuta üldse (1)	Mõjutab vähe (2)	Mõjutab (3)	Mõjutab väga (4)	Ei oska öelda		
Hirm kaotada töö	18	24	26	7	12	3	2,29
Hirm kätemaksu ees	19	26	19	2	21	2	2,06
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	5	13	33	26	10	3	3,04
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	7	9	34	18	19	3	2,93
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	5	12	38	16	16	3	2,92
Ettevõttes töötatud aeg	19	22	26	4	16	3	2,21
Kohusetunne ettevõtte ees	4	9	41	15	18	3	2,97
Kohusetunne avalikkuse ees	7	15	30	8	27	3	2,65
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid (olete kõrvaltvaataja)	9	16	27	4	31	3	2,46
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid (palutakse teil teha)	6	6	29	33	13	4	3,20
Juriidilise kaitse olemasolu	4	5	40	25	13	3	3,16
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	8	5	33	10	31	3	2,80
Isiklik heaolu ja turvalisus	4	9	32	26	16	3	3,13
Kokku	115	171	408	194	243	-	35,83

Allikas: autori koostatud

**Lisa 5. Küsimuse 4 vastused (Raamatupidaja kutse-eeetika koodeksit lugenud raamatupidajad)**

4. Palun hinnata skaalal, kui võrd mõjutavad järgmised tegurid teie kui raamatupidaja otsust avalikustada teile teadaolev info seaduse rikkumisest ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust	Vastanute arv					Mood	Keskväärts
	Ei mõjuta üldse (1)	Mõjutab vähe (2)	Mõjutab (3)	Mõjutab väga (4)	Ei oska öelda		
Hirm kaotada töö	14	17	13	5	7	2	2,18
Hirm kättemaksu ees	14	16	10	1	15	2	1,95
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	4	11	20	14	7	3	2,90
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	5	6	22	10	13	3	2,86
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	4	10	24	9	9	3	2,81
Ettevõttes töötatud aeg	13	15	14	3	11	2	2,16
Kohusetunne ettevõtte ees	2	6	27	7	14	3	2,93
Kohusetunne avalikkuse ees	5	10	17	5	19	3	2,59
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid (olete kõrvaltvaataja)	7	11	17	2	19	3	2,38
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid (palutakse teil teha)	4	4	19	23	6	4	3,22
Juriidilise kaitse olemasolu	3	5	26	14	8	3	3,06
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	7	4	22	3	20	3	2,58
Isiklik heaolu ja turvalisus	3	8	21	15	9	3	3,02
						Kokku	34,65

Allikas: autori koostatud



**Lisa 6. Küsimuse 4 vastused (Raamatupidaja kutse-eeetika koodeksit  
mittelugenud raamatupidajad)**

4. Palun hinnata skaalal, kuivõrd mõjutavad järgmised tegurid teie kui raamatupidaja otsust avalikustada teile teadaolev info seaduse rikkumisest ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust	Vastanute arv					Mood	Keskväärts
	Ei mõjuta üldse (1)	Mõjutab vähe (2)	Mõjutab (3)	Mõjutab väga (4)	Ei oska öelda		
Hirm kaotada töö	4	7	13	2	5	3	2,50
Hirm kättemaksu ees	5	10	9	1	6	2	2,24
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	1	2	13	12	3	3	3,29
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	2	3	12	8	6	3	3,04
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	1	2	14	7	7	3	3,13
Ettevõttes töötatud aeg	6	7	12	1	5	3	2,31
Kohusetunne ettevõtte ees	2	3	14	8	4	3	3,04
Kohusetunne avalikkuse ees	2	5	13	3	8	3	2,74
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid (olete kõrvaltvaataja)	2	5	10	2	12	3	2,63
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid (palutakse teil teha)	2	2	10	10	7	4	3,17
Juriidilise kaitse olemasolu	1	0	14	11	5	3	3,35
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	1	1	11	7	11	3	3,20
Isiklik heaolu ja turvalisus	1	1	11	11	7	4	3,33
						<b>Kokku</b>	<b>37,95</b>

Allikas: autori koostatud

## Lisa 7. Küsimuste 7-8 vastused

7. Olete olnud olukorras, kus pidite otsustama, kas avalikustada ebaseaduslik tegevus ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust	Vastanute arv					Vastanute osatähtsus
	Alla 25-aastased	25-34 aastased	35-44 aastased	Üle 45-aastased	Kokku	
Ei	4	22	18	32	76	87%
Jah	0	3	3	5	11	13%

Allikas: autori koostatud

8. Kui vastasite eelmisele küsimusele "Jah", millise otsuse langetasite?	Vastanute arv					Vastanute osatähtsus
	Alla 25-aastased	25-34 aastased	35-44 aastased	Üle 45-aastased	Kokku	
Avalikustada	0	1	2	5	8	73%
Mitte avalikustada	0	2	1	0	3	27%

Allikas: autori koostatud

**Lisa 8. Küsimuse 4 vastused (raamatupidajad, kes on olnud olukorras, kus on pidanud otsustama, kas avalikustada neile teadaolev ebaseaduslik tegevus)**

4. Palun hinnata skaalal, kuivõrd mõjutavad järgmised tegurid teie kui raamatupidaja otsust avalikustada teile teadaolev info seaduse rikkumisest ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust	Vastanute arv					Mood	Keskväärts
	Ei mõjuta üldse (1)	Mõjutab vähe (2)	Mõjutab (3)	Mõjutab väga (4)	Ei oska öelda		
Hirm kaotada töö	3	1	6	0	1	3	2,30
Hirm kätemaksu ees	5	2	3	0	1	1	1,80
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	2	1	2	4	2	4	2,89
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	2	0	3	4	2	4	3,00
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	1	2	4	3	1	3	2,90
Ettevõttes töötatud aeg	4	2	2	3	0	1	1,75
Kohusetunne ettevõtte ees	0	0	5	2	4	3	3,29
Kohusetunne avalikkuse ees	0	1	4	2	4	3	3,14
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid (olete kõrvaltvaataja)	1	0	4	2	4	3	3,00
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid (palutakse teil teha)	1	0	6	2	2	3	3,00
Juriidilise kaitse olemasolu	1	0	5	3	2	3	3,11
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	1	1	3	2	4	3	2,86
Isiklik heaolu ja turvalisus	0	0	7	1	3	3	3,13
						<b>Kokku</b>	<b>36,16</b>

Allikas: autori koostatud

**Lisa 9. Küsimuse 4 vastused (raamatupidajad, kes ei ole olnud olukorras, kus on pidanud otsustama, kas avalikustada neile teadaolev ebaseaduslik tegevus)**

4. Palun hinnata skaalal, kui võrd mõjutavad järgmised tegurid teie kui raamatupidaja otsust avalikustada teile teadaolev info seaduse rikkumisest ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust	Vastanute arv					Mood	Keskväärts
	Ei mõjuta üldse (1)	Mõjutab vähe (2)	Mõjutab (3)	Mõjutab väga (4)	Ei oska öelda		
Hirm kaotada töö	15	23	20	7	11	2	2,29
Hirm kättemaksu ees	14	24	16	2	20	2	2,11
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	3	12	31	22	8	3	3,06
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	5	9	31	14	17	3	2,92
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	4	10	34	13	15	3	2,92
Ettevõttes töötatud aeg	15	20	24	4	13	3	2,27
Kohusetunne ettevõtte ees	4	9	36	13	14	3	2,94
Kohusetunne avalikkuse ees	7	14	26	6	23	3	2,58
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid (olete kõrvaltvaataja)	8	16	23	2	27	3	2,39
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid (palutakse teil teha)	5	6	23	31	11	4	3,23
Juriidilise kaitse olemasolu	3	5	35	22	11	3	3,17
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	7	4	30	8	27	3	2,80
Isiklik heaolu ja turvalisus	4	9	25	25	13	3	3,13
						<b>Kokku</b>	<b>35,79</b>

Allikas: autori koostatud

## Lisa 10. Küsimuse 4 vastused (naised)

4. Palun hinnata skaalal, kuivõrd mõjutavad järgmised tegurid teie kui raamatupidaja otsust avalikustada teile teadaolev info seaduse rikkumisest ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust	Vastanute arv					Mood	Keskväärts
	Ei mõjuta üldse (1)	Mõjutab vähe (2)	Mõjutab (3)	Mõjutab väga (4)	Ei oska öelda		
Hirm kaotada töö	18	21	24	7	12	3	2,29
Hirm kättemaksu ees	19	23	18	2	20	2	2,05
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	5	12	30	25	10	3	3,04
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	6	9	32	16	19	3	2,92
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	5	11	34	16	16	3	2,92
Ettevõttes töötatud aeg	17	19	26	4	16	3	2,26
Kohusetunne ettevõtte ees	4	9	37	15	17	3	2,97
Kohusetunne avalikkuse ees	6	13	28	8	27	3	2,69
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid (olete kõrvaltvaataja)	9	14	26	4	29	3	2,47
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid (palutakse teil teha)	6	6	27	30	13	4	3,17
Juriidilise kaitse olemasolu	4	5	35	25	13	3	3,17
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	8	4	30	9	31	3	2,78
Isiklik heaolu ja turvalisus	4	8	29	26	15	3	3,15
						Kokku	35,89

Allikas: autori koostatud

## Lisa 11. Küsimuse 4 vastused (mehed)

4. Palun hinnata skaalal, kuivõrd mõjutavad järgmised tegurid teie kui raamatupidaja otsust avalikustada teile teadaolev info seaduse rikkumisest ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust	Vastanute arv					Mood	Keskväärtsus
	Ei mõjuta üldse (1)	Mõjutab vähe (2)	Mõjutab (3)	Mõjutab väga (4)	Ei oska öelda		
Hirm kaotada töö	0	3	2	0	0	2	2,40
Hirm kätemaksu ees	0	3	1	0	1	2	2,25
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	0	1	3	1	0	3	3,00
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	1	0	2	2	0	3	3,00
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	0	1	4	0	0	3	2,80
Ettevõttes töötatud aeg	2	3	0	0	0	2	1,60
Kohusetunne ettevõtte ees	0	0	4	0	1	3	3,00
Kohusetunne avalikkuse ees	1	2	2	0	0	2	2,20
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid (olete kõrvaltvaataja)	0	2	1	0	2	2	2,33
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid (palutakse teil teha)	0	0	2	3	0	4	3,60
Juriidilise kaitse olemasolu	0	0	5	0	0	3	3,00
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	0	1	3	1	0	3	3,00
Isiklik heaolu ja turvalisus	0	1	3	0	1	3	2,75
						Kokku	34,93

Allikas: autori koostatud

## Lisa 12. Küsimuse 4 vastused (alla 25-aastased meeste ja naiste lõikes)

	Alla 25-aasta vanused																						
	Vastanute arv															Mood			Keskväärts				
	Ei mõjuta üldse (1)			Mõjutab vähe (2)			Mõjutab (3)			Mõjutab väga (4)			Ei oska öelda										
	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad		
Hirm kaotada töö	0		0	1		1	3		3	0		0	0		0	3		3		2,75		2,75	
Hirm kätemaksu ees	0	selles vanuses mehi ei osalenud uuringus	0	1		1	3		3	0		0	0		0	3		3		2,75		2,75	
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	0		0	0		0	3		3	1		1	0		0	3		3		3,25		3,25	
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	0		0	0		0	3		3	1		1	0		0	3		3		3,25		3,25	
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	0		0	1		1	0		0	2		2	1		1	4		4		3,33		3,33	
Ettevõttes töötatud aeg	0		0	0		0	2		2	0		0	2		2	3		3		3,00		3,00	
Kohusetunne ettevõtte ees	0		0	0		0	1		1	1		1	2		2	0		0		3,50		3,50	
Kohusetunne avalikkuse ees	0		0	0		0	2		2	0		0	2		2	3		3		3,00		3,00	
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid	0		0	1		1	2		2	1		1	0		0	3		3		3,00		3,00	
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid	0		0	0		0	0		0	1		1	0		0	4		4		4,00		4,00	
Juriidilise kaitse olemasolu	0		0	0		0	2		2	2		2	0		0	3		3		3,50		3,50	
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	0		0	0		0	3		3	1		1	0		0	3		3		3,25		3,25	
Isiklik heaolu ja turvalisus	0		0	0		0	0		0	1		1	0		0	4		4		4,00		4,00	
																							Kokku

Allikas: autori koostatud

### Lisa 13. Küsimuse 4 vastused (25-34 aastased meeste ja naiste lõikes)

	25-34 aastased																				
	Vastanute arv															Mood			Keskvärtus		
	Ei mõjuta üldse (1)			Mõjutab vähe (2)			Mõjutab (3)			Mõjutab väga (4)			Ei oska öelda								
	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad
Hirm kaotada töö	3	0	3	5	2	7	9	2	11	2	0	2	2	0	2	3	2	3	2,53	2,50	2,52
Hirm kättemaksu ees	4	0	4	9	2	11	4	1	5	1	0	1	3	1	4	2	2	2	2,11	2,33	2,14
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	2	0	2	4	0	4	6	3	9	7	1	8	2	0	2	4	3	3	2,95	3,25	3,00
Anoniümsuse tagamine teavitamisel	2	1	3	3	0	3	1	1	13	2	2	4	2	0	2	3	4	3	2,74	3,00	2,78
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	1	0	1	5	1	6	8	3	11	5	0	5	2	0	2	3	3	3	2,89	2,75	2,87
Ettevõttes töötatud aeg	3	2	5	7	2	9	6	0	6	1	0	1	4	0	4	2	2	2	2,29	1,50	2,14
Kohusetunne ettevõtte ees	1	0	1	3	0	3	7	4	11	3	0	3	7	0	7	3	3	3	2,86	3,00	2,89
Kohusetunne avalikkuse ees	2	1	3	6	1	7	5	2	7	3	0	3	5	0	5	2	3	2	2,56	2,25	2,50
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid	3	0	3	7	1	8	6	1	7	0	0	0	5	2	7	2	0	2	2,19	2,50	2,22
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid	2	0	2	3	0	3	7	2	9	6	2	8	3	0	3	3	4	3	2,94	3,50	3,05
Juriidilise kaitse olemasolu	1	0	1	1	0	1	1	0	4	14	4	0	4	5	0	5	3	3	3,06	3,00	3,05
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	3	0	3	3	1	4	8	2	10	4	1	5	3	0	3	3	3	3	2,72	3,00	2,77
Isiklik heaolu ja turvalisus	1	0	1	2	1	3	5	3	8	9	0	9	4	0	4	4	3	4	3,29	2,75	3,19
																		Kokku	35,14	35,33	35,13

Allikas: autori koostatud



### Lisa 14. Küsimuse 4 vastused (35-44 aastased meeste ja naiste lõikes)

	35-44 aastased																					
	Vastanute arv															Mood			Keskväärtus			
	Ei mõjuta üldse (1)			Mõjutab vähe (2)			Mõjutab (3)			Mõjutab väga (4)			Ei oska öelda									
	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	
Hirm kaotada töö	6	0	6	4	1	5	5	0	5	3	0	3	2	0	2	1	0	1	2,28	2,00	2,26	
Hirm kättemaksu ees	6	0	6	3	1	4	5	0	5	1	0	1	5	0	5	1	0	1	2,07	2,00	2,06	
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	2	0	2	2	1	3	5	0	5	6	0	6	5	0	5	4	0	4	3,00	2,00	2,94	
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	2	0	2	0	0	0	8	1	9	3	0	3	7	0	7	3	0	3	2,92	3,00	2,93	
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	3	0	3	1	0	1	11	1	12	3	0	3	2	0	2	3	0	3	2,78	3,00	2,79	
Ettevõttes töötatud aeg	5	0	5	4	1	5	7	0	7	0	0	0	4	0	4	3	0	3	2,13	2,00	2,12	
Kohusetunne ettevõtte ees	3	0	3	2		2	10	0	10	3	0	3	2	1	3	3	0	3	2,72	0	2,72	
Kohusetunne avalikkuse ees	2	0	2	4	1	5	8	0	8	0	0	0	6	0	6	3	0	3	2,43	2,00	2,40	
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid	3	0	3	0	1	1	8	0	8	0	0	0	9	0	9	3	0	3	2,45	2,00	2,42	
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid	3	0	3	0	0	0	8	0	8	5	1	6	4	0	4	3	0	3	2,94	4,00	3,00	
Juriidilise kaitse olemasolu	2	0	2	1	0	1	10	1	11	3		3	4	0	4	3	0	3	2,88	3,00	2,88	
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	3	0	3	0	0	0	8	1	9	0	0	0	9	0	9	3	0	3	2,45	3,00	2,50	
Isiklik heaolu ja turvalisus	2	0	2	0	0	0	7	0	7	6	0	6	5	1	6	3	0	3	3,13	0	3,13	
																			Kokku	34,18	28,00	34,15

Allikas: autori koostatud

**Lisa 15. Küsimuse 4 vastused (üle 45-aastased meeste ja naiste lõikes)**

	Üle 45-aastased																								
	Vastanute arv															Mood			Keskväärtus						
	Ei mõjuta üldse (1)			Mõjutab vähe (2)			Mõjutab (3)			Mõjutab väga (4)			Ei oska öelda												
	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad	Naised	Mehed	Mõlemad				
Hirm kaotada töö	9		9	11		11	7		7	2		2	8		8	2		2	2,07		2,07				
Hirm kätemaksu ees	9		9	10		10	6		6	0		0	12		12	2		2	1,88		1,88				
Seaduse rikkumise ulatus ja mõju	1	selles vanuses mehi ei osalenud uuringus	1	6	selles vanuses mehi ei osalenud uuringus	6	16	selles vanuses mehi ei osalenud uuringus	16	11	selles vanuses mehi ei osalenud uuringus	11	3	selles vanuses mehi ei osalenud uuringus	3	3	selles vanuses mehi ei osalenud uuringus	3	3,09	selles vanuses mehi ei osalenud uuringus	3,09				
Anonüümsuse tagamine teavitamisel	2		2	6		6	9		9	10		10	10		10	10		10	4		4	3,00	3,00		
Info olemasolu keda ja kuidas teavitada	1		1	4		4	15		15	6		6	11		11	3		3	3		3,00	3,00			
Ettevõttes töötatud aeg	9		9	8		8	11		11	3		3	6		6	3		3	3		2,26	2,26			
Kohusetunne ettevõtte ees	0		0	4		4	19		19	8		8	6		6	3		3	3		3,13	3,13			
Kohusetunne avalikkuse ees	2		2	3		3	13		13	5		5	14		14	3		3	3		2,91	2,91			
Seaduse rikkumine ei puuduta otseselt teid	3		3	6		6	10		10	3		3	15		15	3		3	3		2,59	2,59			
Seaduse rikkumine puudutab otseselt teid	1		1	3		3	12		12	15		15	6		6	4		4	4		3,32	3,32			
Juriidilise kaitse olemasolu	1		1	3		3	13		13	16		16	4		4	4		4	4		3,33	3,33			
Ettevõttesiseselt loodud kanal, mille kaudu teavitada	2		2	1		1	11		11	4		4	19		19	3		3	3		2,94	2,94			
Isiklik heaolu ja turvalisus	1		1	6		6	17		17	7		7	6		6	3		3	3		2,97	2,97			
	Kokku															36,50		-	36,50						

Allikas: autori koostatud

## Lisa 16. Küsimuste 5-6 vastused

5. Olete teadlik Eesti õigusaktidest, mis kaitsevad teid olukorras, kui olete avalikustanud ebaseadusliku tegevuse ettevõttes, kus töötate/millele osutate raamatupidamisteenust	Vastanute arv			Vastanute osatähtsus		
	naised	mehed	kokku	naised	mehed	kõikide vastajate seas
Jah	27	2	29	33%	40%	33%
Ei	55	3	58	67%	60%	67%

Allikas: autori koostatud

6. Palun hinnata, kui võrd oluline on juriidilise kaitse olemasolu, kui olete avalikustanud ettevõttes toimuva ebaseadusliku tegevuse	Vastanute arv			Vastanute osatähtsus		
	naised	mehed	kokku	naised	mehed	kõikide vastanute seas
Väga oluline	55	4	59	67%	80%	68%
Oluline	18	1	19	22%	20%	22%
Ei oska öelda	8	0	8	10%	0%	9%
Väheoluline	0	0	0	0%	0%	0%
Ei ole oluline	1	0	1	1%	0%	1%

Allikas: autori koostatud

6. Palun hinnata, kui võrd oluline on juriidilise kaitse olemasolu, kui olete avalikustanud ettevõttes toimuva ebaseadusliku tegevuse	Alla 25-aastased		25-34-aastased		35-44-aastased		üle 45-aastased	
	vastanute arv	Vastanute osatähtsus	vastanute arv	Vastanute osatähtsus	vastanute arv	Vastanute osatähtsus	vastanute arv	Vastanute osatähtsus
Väga oluline	4	100%	16	64%	13	62%	26	70%
Oluline	0	0%	7	28%	2	10%	10	27%
Ei oska öelda	0	0%	2	8%	5	24%	1	3%
Väheoluline	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Ei ole oluline	0	0%	0	0%	1	5%	0	0%

Allikas: autori koostatud