

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Pille Liik

**RAAMATUPIDAJA KUTSE-EETIKA JA SELLE  
RAKENDAMINE OTSUSTE LANGETAMISEL EESTIS**

Magistritöö

Juhendaja: dotsent Natalja Gurvitš

Tallinn 2017

Olen koostanud töö iseseisvalt.

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

Pille Liik .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 143800

Üliõpilase e-posti aadress: pille.liik@gmail.com

Juhendaja dotsent Natalja Gurvitš:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

## SISUKORD

ABSTRAKT .....	3
SISSEJUHATUS .....	4
1. RAAMATUPIDAJA KUTSE-EETIKA OLEMUS JA OTSUSTUSMUDELID .....	6
1.1. Kutse-eetika areng ja raamatupidaja kutse-eetika põhiprintsiibid .....	6
1.2. Eetilise otsuse langetamise protsess ja mudelid raamatupidamises .....	15
1.3. Eetilise otsuse langetamise protsessi mõjutavad sisemised ja välised tegurid .....	21
2. RAAMATUPIDAJA KUTSE-EETIKA PROBLEEMID JA EETILISE OTSUSE LANGETAMISE PROTSESS EESTIS .....	28
2.1. Uurimismetoodika ja valimi kirjeldus .....	28
2.2. Eesti raamatupidaja eetilise tase ja kutse-eetika probleemid .....	32
2.3. Eesti raamatupidaja eetilise otsuse langetamise protsessi analüüs .....	41
KOKKUVÕTE .....	54
VIIDATUD ALLIKAD .....	57
SUMMARY .....	61
LISAD .....	63
Lisa 1. Eesti raamatupidajate seas läbiviidud küsitlus .....	63
Lisa 2. Eetiliste probleemide esinemine vanuse, tööstaaži ja ettevõtte suuruse gruppide lõikes .....	69
Lisa 3. Eetilisest käitumisest kõrvalekaldumise tegurite olulisus vanuse, tööstaaži ja ettevõtte suuruse gruppide lõikes .....	72

## **ABSTRAKT**

Magistritöö teemaks on raamatupidaja kutse-eetika ja selle rakendamine otsuste langetamisel Eestis. Uurimuse eesmärgiks oli selgitada välja, millised tegurid mõjutavad eetiliste otsuste langetamist Eesti raamatupidajate seas. Uurimuse läbiviimiseks koostati internetipõhine küsitlus, mida levitati erinevate raamatupidamisalaste portaalide ja organisatsioonide kaudu. Küsitluses osales 91 Eesti raamatupidamisalal töötavat isikut. Uurimusest selgus oluline seos vastaja kogemuse ja väliste mõjutajate olulisuse vahel. Kogemust hinnati vanuse ja tööstaaži kaudu. Selgus, et väiksema kogemusega inimesed on rohkem mõjutatud välistest mõjutajatest ebaeetilise otsuse tegemiseks. Otsuse langetamise protsessi puhul selgus, et oluliseks teguriks on eetiline intensiivsus ehk probleemi enda karakteristikud. Mida kõrgem on probleemi eetiline intensiivsus, seda suurem tõenäosus on eetiliseks käitumiseks.

Võtmesõnad: raamatupidaja kutse-eetika, eetiline probleem, eetiliste otsuste langetamise protsess, Resti neljakomponente mudel, eetiline intensiivsus.

## SISSEJUHATUS

Raamatupidaja elukutse on üks raskemaid ja distsiplineeritumaid ameteid kogu maailmas. Raamatupidaja teenused peavad olema paikapidavad ja usaldusväärsed. Teenuse taseme hoidmine ja parandamine on tugevalt seotud elukutsele seatud käitumuslike ja eetiliste regulatsioonide järgimisega. Raamatupidaja peab vastutama ka avalikkuse ees. Ühiskonna eeldused raamatupidajatele on kõrged ning neilt oodatakse kvaliteetset informatsiooni. Ometi on üle kogu maailma tulnud avalikuks juhtumeid, kus raamatupidajad on raamatupidamisreegleid rikkunud. Üks kuulsamatest juhtumitest on 2001. aasta Enroni skandaal. Kuigi eelnimetatud juhtum on muutnud juhtkondi ettevaatlikumaks ning eetilisemaks, siis isegi aastaid hiljem ei ole suudetud raamatupidamisinformatsiooni moonutamist takistada. Samaseid näiteid olukordadest, kus ettevõtjad on oma majandustulemusi moonutanud, leidub rohkesti. Teema on aktuaalne ka Eestis, kus raamatupidajad on eetikaregleid rikkunud ning isegi kriminaalkorras karistatud.

Selliste juhtumite avastamine võib tihti kaua aega võtta ning nendes olukordades süüdistatakse audiitoreid hooletuses oma töö tegemises. Ometigi tõsisem probleem on see, et sellised rikkumised üldse aset leiavad ja raamatupidajad on valmis eetikareeglitest kõrvale kalduma ning valeinformatsiooni esitama. Seetõttu on oluline uurida, millistel põhjustel on raamatupidajad valmis eetilisest otsusest kõrvale kalduma ning millised tegurid mõjutavad nende eetiliste otsuste langetamise protsessi.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on selgitada välja, millised tegurid mõjutavad eetiliste otsuste langetamist Eesti raamatupidajate seas. Eesmärgi täitmiseks on autor püstitatud järgnevad uurimisülesanded:

- tutvustada raamatupidaja kutse-eetika arengut ja peamisi põhimõtteid,
- selgitada peamisi eetiliste otsuste langetamise protsessi teooriad,
- koostada teooriate põhjal eetiliste otsuste langetamise protsessi mudel,
- selgitada eelnevate uurimuste põhjal välja otsustamise protsessi mõjutavad sisemised ja välised tegurid,

- koostada küsimustik ning viia läbi empiiriline uurimus Eesti raamatupidajate seas,
- analüüsida saadud tulemusi Eesti raamatupidajate kutse-eetika probleemide ning eetiliste otsuste langetamise kohta,
- teha järeldusi ning ettepanekuid.

Magistritöö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis tutvustab autor levinumaid eetikateooriaid ning nende mõju kutse-eetika arengule. Seejärel vaatab autor spetsiifilisemalt raamatupidaja kutse-eetika olemust ja põhimõtteid. Järgmisena selgitab autor välja enim levinud teoreetilised mudelid, mis selgitavad eetiliste otsuste langetamise protsessi raamatupidamises. Peamisteks autoriteks on Lawrence Kohlberg, James Rest, Thomas Jones ja Linda Trevion, kes on arendanud välja eetilise otsustamise mudeleid. Nende põhjal koostab autor eetiliste otsuste langetamise protsessi kirjeldava mudeli, mille toimimist Eesti raamatupidaja kutse-eetikas käesoleva töö empiirilises osas uuritakse. Seejärel selgitab autor eelnevate uurimuste põhjal välja, millised sisemised ja välised tegurid võivad otsustamise protsessi mõjutada. Sisemised tegurid jagatakse indiviidi arengut ning indiviidi ennast iseloomustavateks teguriteks. Välisteks teguriteks on eetilist probleemi ning organisatsiooni iseloomustavad tegurid.

Töö teises peatükis viiakse läbi empiiriline uurimus Eesti raamatupidajate seas. Uurimismeetodina kasutatakse internetipõhist küsitlust, mida levitatakse erinevate raamatupidamisalaste internetiportaalide ja organisatsioonide kaudu. Küsitluse käigus selgitatakse välja Eesti raamatupidajate üldine eetiline tase ning peamised probleemid, mida vastajad ise näevad ebaeetilise käitumise põhjustena. Seejärel analüüsitakse eetiliste otsuste langetamise protsessi ning seda mõjutavaid tegureid läbi stsenaariumanalüüsi. Eesmärgiks on selgitada välja, millised tegurid ning kuidas mõjutavad eetiliste otsuste tegemist. Analüüsimeetoditena kasutatakse mitteparameetrilist dispersioonanalüüsi, mitteparameetrilist regressioonanalüüsi ning kirjeldavaid statistikuksid.

Autor soovib tänada kõiki organisatsioone, kes aitasid käesolevas magistritöös kasutatavat küsitlust jagada. Samuti soovib autor tänada kõiki vastajaid, kes leidsid aega küsitlusele vastata ja seeläbi magistritöö valmimisele kaasa aidata.

# 1. Raamatupidaja kutse-eetika olemus ja otsustusmudelid

## 1.1. Kutse-eetika areng ja raamatupidaja kutse-eetika põhiprintsiibid

Käesolev alapeatükk 1.1 vaatlleb raamatupidaja kutse-eetika olemust ning olulisust. Tuuakse välja põhilised moraalifilosoofia suunad, millel kutse-eetika laiemalt põhineb. Seejärel vaadeldakse raamatupidaja kutse-eetika põhimõtteid. Tuuakse välja nii Eesti kui ka rahvusvahelise raamatupidaja kutse-eetika koodeksi põhimõtted. Lähemalt vaadeldakse Rahvusvaheliste Arvestusekspertide Eetikakoodeksite Nõukogu poolt välja antud eetikakoodeksi viit põhiprintsiipi, millest raamatupidajad oma tegevuses peaksid lähtuma.

Eetikat ja moraali on tihti kirjanduses eristatud, kuid käesolevas töös kasutatakse neid sünonüümidenä. Eetika või moraal on põhjendatud peegeldus sellest, kuidas elada õigesti ehk kuidas valida hea ja kurja, õige ja vale vahel. Seega hõlmab see endas otsuste tegemist, mis on hea või halb konkreetsetes olukorras. Otsuse tegemise põhjenduseks kasutatakse loogikat ja argumentatsiooni. Eetika eesmärgiks on nii enda kui ka teiste heaolu saavutamine ehk kasu saamine ja samal ajal kahju vältimine nii enda kui ka teiste jaoks. (Stuart *et al* 2014, 37)

Eetika eeldab seega argumenteeritud põhjendust sellest, kuidas oleks õige käituda. Järgnevalt vaatlleb autor nelja moraalifilosoofiat, mis seletavad, milline käitumine on eetiline. Esimeseks nendest on utilitarism, mille järgi on eetiline tegu see, mis toob heaolu kõigile seotud osapooltele. Utilitarism on tagajärjele orienteeritud teooria – teo õigus sõltub selle tagajärjest. Vastandudes egoismile ei ole eesmärk ainult enda heaolu maksimeerimine. Sealhulgas tuleb silmas pidada, et kõik seotud osapooled on võrdsed ja peavad saama võrdses mahus kasu. (*Ibid.* 39–45) Utilitarismi üheks suurimaks probleemiks selle rakendamisel reaalses elus on heaolu jaotuse määramine. Seatud eeldus, et kõik osapooled on võrdsed, tähendab, et kõik osapooled hindavad ühte moodi saadud kasu. Tegelikult võib aga esineda osapooli, kes hindavad konkreetset hüve kõrgemalt ja ka neid, kes hindavad madalamalt. Seega tekib sellises olukorras konflikt suurima hulga osapoolte heaolu ja suurima summaarse heaolu saavutamise vahel. Kuna tegemist on tagajärgedele orienteeritud teooriaga, siis

tähendab see, et tähtsustatakse tulevikku, mitte olevikku. Seega kui eesmärgiks on heaolu saavutamine tulevikus, siis ei piiritleta vahendeid, millega olevikus seda saavutada võib. (Duska *et al* 2011, 57–60)

Teiseks vaadeldavaks eetikateooriaks on deontoloogia. Selle teooria järgi pole olulised teo tagajärjed vaid tegu ise ehk mõned teod on eetilised ja mõned mitte. Eetiline on tegu, mis on indiviidi kohustus. Seega on tegemist reeglitele orienteeritud eetikateooriaga. (Stuart *et al* 2014, 39–45) Deontoloogia kriitikana tuuakse välja asjaolu, et see ei arvesta teo tagajärgedega. Indiviidil puudub motivatsioon täita reegleid, kui see ei vii healuni. Lisaks võib tekkida kohustuste konflikt, kui indiviidil on mitu samaaegset kohustust, kuid mõlemat korraga ei saa täita. Vastavalt teooriale käitub indiviid ebaeetiliselt, kui ta ei täida oma kohustust. Selleks, et valida kumba kohustust täita, peab indiviid hindama mõlemat kohustust ning seda saab teha läbi tagajärgede. (Duska *et al* 2011, 61–66)

Kolmas eetikateooria – vooruste eetika – keskendub otsustaja iseloomuomadustele ja emotsionaalsele võimekusele. Vooruste eetika toob välja inimese karakteristikud, mis peavad tal olema, et ta elaks hästi ja täidaks oma ülesandeid ühiskonnas. Eetilist otsust hinnatakse läbi voorusliku inimese käitumise ehk eetiline on selline otsus, millise teeks vooruslik inimene. (Stuart *et al* 2014, 39–45) Lisaks iseloomu voorustele on vajalik omada ka intellektuaalseid vooruseid ehk oskust eristada õiget vales. Intellektuaalseid vooruseid on võimalik omandada läbi õpetamise, samas kui iseloomu voorused on omandatud läbi pideva rakendamise. Toetudes eetilises käitumises ainult iseloomu karakteristikute voorustele, võib olla, et inimesel on olemas oskused ja tahe käituda eetiliselt, aga ta ei tea, mis see on. Seetõttu on vajalikud ka intellektuaalsed voorused, et iseloomu voorustest tulenevalt teaks inimene, milline käitumine on õige. (Doucet, Doucet 2015)

Neljandaks eetikateooriaks on sotsiaalse lepingu teooria. Selle teooria kohaselt on indiviid kindla ühiskonna liige, mille ees on tal kohustus käituda eetiliselt. Ühiskond moodustub läbi vabatahtlike liikmete, kes seovad ennast kohustusega toetada üksteist kogu ühiskonna hüvanguks. Seega igal liikmel on sotsiaalne leping ühiskonnaga käituda eetiliselt. Otsus, kuidas käituda, tuleb ühiskonnas kehtestatud reeglitest ja seadustest, mida rakendatakse konkreetses olukorras. Sotsiaalse lepingu rikkumisel on tagajärgedeks sanktsioonid, mis võivad lõppeda ka ühiskonnast välja heitmisega. (Stuart *et al* 2014, 39-45)

Sotsiaalse lepingu teooria mõjutused on ilmsed just kutse-eetika valdkonnas. Kutse-eetika on teadus, mis uurib professionaale ning nende õigusi ja kohustusi nende kutsealastes



tegevustes (Usurelu *et al* 2010). Kutseala võib vaadelda kui sotsiaalset kogukonda, mis haldab konkreetset ametit, mis on organiseeritud ühiskonna teenimiseks. Kogukond peab olema hallatud kutseorganisatsiooni poolt. Nad juhivad konkreetset kutseala läbi kutsestandardite, eetikakoodeksite, liikmete monitoorimise ja sanktsioneerimise. Kutseala kogukonnad on enamasti monopoolses seisundis ehk neid ühiskonna teenimiseks organiseeritud ülesandeid saavad täita ainult konkreetse kogukonna liikmed. (Stuart *et al* 2014, 153–155)

Kutse-eetika on rollipõhine eetika ehk see kehtib olukordades, kus indiviidid käituvad oma professionaalses rollis. Professionaalse rolli kandmisel arvestab indiviid rollipõhise vastutuse, isikliku vastutuse ja üldise moraalsusega. Kutse-eetikal võib tuua välja neli eesmärki. Esiteks, kutse-eetika aitab teavitada selle kutse liikmeid kutsealal esinevatest eetilistest probleemidest ning suunab liikmeid eetiliste probleemide esinemisele tähelepanu pöörama. Teiseks, kutse-eetika olemasolu aitab läbi konkreetsete eeskirjade, printsiipide või reeglite kaasa otsuste tegemisele. Kolmandaks, eetikareeglite olemasolu suurendab avalikkuse usaldust selle kutse vastu. Lähtudes kutseala mõiste definitsioonist on see loodud just ühiskonna teenimiseks. Seega on tähtis, et ühiskonnal oleks selle vastu ka usaldus. Neljandaks, kutse-eetika edendab kutseala liikmete enesedistsipliini, kuna liikmed võetakse eetikareeglite rikkumise puhul kutseorganisatsiooni poolt vastutusele. (*Ibid.* 156–159)

Raamatupidamine on kutseala ja seda iseloomustavad järgnevad aspektid. Raamatupidamise alal on vajalikud ulatuslikud spetsiaalsed oskused ja teadmised. Teadmiste baasi kasutamine hõlmab endas valikuvõimalusi ja otsustamist, mitte ainult reeglite järgimist rutiinses olukorras. Vajalike oskuste saamiseks tuleb saavutada vastav haridus, mille tulemuseks on ametlik sertifikaat ja luba praktiseerida ametit. Raamatupidamise reguleerimine on teatud määral iseseisev ehk läbi konkreetsete organsatsioonide, kes on vastutavad liikmete distsiplineerimise eest. (Cowton 2009) Reguleerimine käib läbi nii tehniliste kui ka eetiliste külgede. Raamatupidamises on olemas eetikakoodeksid, mis nõuavad rohkem kui ainult seaduste järgimist. Läbi eetikakoodeksite on raamatupidajad ennast vabatahtlikult sidunud üksteisega vastutuses professionaalsete standardite ees. (Stuart *et al* 2014, 152)

Raamatupidaja elukutse on loodud selleks, et anda tõene pilt organisatsiooni finantsalasest seisundist. Algselt oli seda infot vaja organisatsiooni või indiviidi enda jaoks, kuid kui kasvas infost mõjutatud huvigruppide arv, muutusid ka nõuded, mis infole seati. Raamatupidamise ülesanne on see info vastavalt ette valmistada. (Duska *et al* 2011)

Raamatupidaja elukutset iseloomustab valmisolek võtta vastutus avaliku huvi ees. Seega ei ole vastutus ainult kliendi või tööandja vajaduste keskne. (IESBA 2016) Suure avalikkuse huvi tõttu on oluline raamatupidamisalase info täpsus ja õigsus. Suure huvi tõttu tekib aga ka motivatsioon esitada just sellist infot, mis on organisatsiooni huvigruppide silmis atraktiivne. Sellest tuleneb ka vajadus reguleerida eetikat raamatupidaja elukutsel. (Duska *et al* 2011)

Raamatupidaja eetilisel või mitte-eetilisel käitumisel on mõju ühiskonnale. Seetõttu peab eetika olema raamatupidaja kutseala igapäevane osa ja mitte kerkima üles ainult suurte rikkumiste korral. (Cowton 2009) Raamatupidaja kutsealast tegevust reguleerivad ka seadused, kuid seadused keskenduvad pigem teo tagajärgedele, seevastu eetika on ennetava iseloomuga. Raamatupidaja jaoks võivad eetika regulatsioonid tuleneda mitmetest allikatest, näiteks organisatsioonisisest, riiklikud või kutseorganisatsioonidest tulenevad. Raamatupidaja peab järgima just nende organisatsioonide eetikaregulatsioone, millesse ta kuulub. (Usurelu *et al* 2010)

Kutse-eetika määrab käitumisstandardid, mida oodatakse selle kutse liikmelt. Tavaliselt on need esitatud eeskirja või käitumiskoodeksina. Lisaks kirjutatud reeglitele on ka ootus, et kutseala liikmed on professionaalid, kellel on vaikimisi teadmised eetilisest käitumisest. Eetikakoodeksid toovad välja põhimõttelised printsiibid, mis peaksid juhtima kutse praktiseerimist. Eetikakoodeksite eesmärgiks on reguleerida käitumist kutsealal ja väljendada sotsiaalseid norme, mida kutseala liikmed peavad täitma. (Stuart *et al* 2014, 159–166) Eetikakoodekseid on kolme tüüpi. Esimeseks on koodeksid, mis toovad välja ideaali, mille poole peaks pürgima. Teised on hariduslikud koodeksid, mis püüdleavad sätete arusaamise poole koos ulatuslike kommentaaride ja tõlgendamisvõimalustega. Kolmandaks on regulatiivsed koodeksid, mis hõlmavad endas detailseid reegleid, mis juhivad professionaalset käitumist ja mida saab kasutada erisuste lahendamiseks. (Frankel 1989)

Üheks rahvusvaheliseks raamatupidaja kutse-eetikat reguleerivaks organisatsiooniks on Rahvusvaheliste Arvestusekspertide Eetikakoodeksite Nõukogu (*International Ethics Standards Board for Accountants*, edaspidi tekstis IESBA). IESBA on andnud välja Raamatupidajate Kutse-eetika Koodeksi (*Code of Ethics for Professional Accountants*), mida saavad kasutada raamatupidajad üle kogu maailma. Esimene versioon anti välja 2009. aastal ning koodeksit uuendatakse igal aastal. Avalikust huvist lähtuvalt peab professionaalne raamatupidaja käituma vastavalt eetikakoodeksile. Kohalikest seadustest või regulatsioonidest

võib tuleneda, et raamatupidaja ei saa järgida kõiki eetikakoodeksi osa. Siiski tuleks järgida neid osi, mis ei lähe kohalike seaduste või regulatsioonidega vastuollu. (IESBA 2016)

IESBA poolt välja antud Raamatupidajate Kutse-eetika Koodeks nõuab rohkem kui reeglite järgimist. Kuna eetikakoodeks on ehitatud üles printsiipide, mitte reeglite põhjal, siis nõuab see raamatupidajatelt tähelepanelikkust olukordade, harjumuste, käitumiste ja teiste tingimuste suhtes, mis võivad printsiipide järgimist ohustada. Selline raamistik ei keskendu miinimumnõuete täitmisele, vaid suunab raamatupidajat jälgima ja parendama iseenda tegevust, et vastata eetikakoodeksis toodud printsiipide olemusele. (Spalding, Oddo 2011) IESBA eetikakoodeksis on toodud välja viis põhiprintsiipi, mida professionaalne raamatupidaja peaks järgima (IESBA 2016):

- ausus (*Integrity*),
- objektiivsus (*Objectivity*),
- erialane kompetentsus ja hoolsus (*Professional Competence and Due Care*),
- konfidentsiaalsus (*Confidentiality*),
- professionaalne käitumine (*Professional Behavior*).

**Ausus.** Raamatupidaja peab olema aus ja otsekohene kõigis ärilistes suhetes. Lisaks peab ta rakendama õiglast kohtlemist ja tõepärasust kõigis oma tegemistes. Raamatupidaja ei tohi teadlikult olla seotud mistahes liiki infoga, kui ta usub, et see sisaldab oluliselt vale, eksitavat või hooletult kogutud infot. Sama kehtib, kui raamatupidaja usub, et infoallikast on jäetud välja olulist infot, mis muudab esitatava info eksitavaks. Kui raamatupidaja saab teada, et ta on sellise allikaga seotud, siis tuleb võtta kasutusele meetmed, et ennast sellest infost eemaldada. (*Ibid.*) Koodeksis rõhutatakse kahte asjaolu. Esiteks see, et teadlikult ei tohi raamatupidaja olla seotud seda sorti infoga. Kui raamatupidaja ei ole sellest teadlik, siis ei saa lugeda seda ebaeetiliseks. Siiski peab raamatupidajale jääma ka kohustus kontrollida selle info õigsust. Teine rõhutatav asjaolu on uskumine, et tegemist on vale infoga. See tähendab, et kui raamatupidajal on kahtlus, et info ei ole tõene, siis juba võib selle info esitamist lugeda ebaeetiliseks.

Kuna raamatupidajate põhifunktsioon on info edastamine, siis on ausus üks tähtsamaid printsiipe, mida peab järgima. See ei nõua mitte ainult kompetentsust tõese info väljaselgitamisel, vaid ka julgust tõe avaldamiseks. Ausus ja tõesus ei saa aga olla absoluutsed. Raamatupidaja ülesanne on leida tasakaal läbipaistvuse tagamise ja keelatud avalikustamise vahel ning see nõuab teatud oskusi ja tarkust. Üheks suurimaks ahvatluseks

raamatupidajal on modifitseerida kommunikatsiooni protsessi selliselt, et sealt tulev info oleks informatsiooni saajale sobilik. (Spalding, Oddo 2011)

**Objektiivsus.** Raamatupidaja ei tohi lasta eelarvamustel, huvikonfliktidel või teistel lubamatutel asjaoludel avaldada mõju professionaalsest otsusest kõrvale kaldumiseks. Kui raamatupidaja puutub kokku olukordadega, mis kahjustavad tema objektiivsust, siis tuleb nende tegevuste või teenuste pakkumisest loobuda. (IESBA 2016) Objektiivsuse säilitamiseks tuleb mõista, et on olemas välised standardid, mille järgi teatud tööd või kommunikatsiooni mõõdetakse. Raamatupidamises on selleks standardiks „õige ja õiglane“ majandusliku tegevuse kujutamine. Raamatupidamisstandardid on objektiivne alus, mille põhjal finantsinformatsiooni kvaliteeti, usaldusvärsust ja kasulikkust mõõdetakse. Raamatupidajad, kes väidavad, et nende töö on vastavuses selliste standarditega, esitavad nii tehnilise kui ka eetilise väite. Teatud juhtudel on raamatupidajal võimalik ning isegi vajalik muuta või kalduda kõrvale raamatupidamise standarditest. Need kõrvalekalded tuleb läbipaistvuse huvides avaldada. Nende kõrvalekalduvuste võimalikkus näitab, et objektiivsus raamatupidamises ei ole ainult raamatupidamisstandardite järgimine, vaid oskus leida tasakaal standardite mittejärgimise ja standarditega ülereguleerituse vahel. (Spalding, Oddo 2011)

**Erialane kompetentsus ja hoolsus.** Kompetentse teenuse pakkumiseks on vajalik säilitada sellekohased professionaalsed teadmised ja oskused. Sealhulgas tuleb olla kursis ametialaste regulatsioonide muudatustega ning käituda vastavalt tehnilistele ja professionaalsetele standarditele ning seeläbi tagada jätkuv professionaale areng. Kui vastavalt ülesande nõuetele jääb raamatupidajal oskustest puudu, siis tuleb sellest teavitada klienti või tööandjat. (IESBA 2016) Raamatupidajatel peavad olema vastavad oskused ja teadmised, et näha potentsiaalseid probleeme raamatupidamissüsteemis. Nad peavad oskama ohtusid identifitseerida, sorteerida, prioriseerida ja nendega tegeleda. Samas peavad nad leidma tasakaalu hooletuse ja obsessiivse perfektsionismi vahel. (Spalding, Oddo 2011) Seega ebaetilist käitumist ei ole raamatupidajal võimalik õigustada vastavate erialaste teadmiste puudumisega, kuna tema kohustuseks on omada vajalikke teadmisi ja oskusi.

**Konfidentsiaalsus.** Raamatupidaja peab austama ärilise suhte käigus saadud informatsiooni konfidentsiaalsust, isegi pärast töösuhte lõpu. Konfidentsiaalsust võib murda ainult seadusest või professionaalsest kohustusest tulenevatel põhjustel. Sealhulgas tuleb võtta arvesse kõikide seotud osapoolte huvisid. (IESBA 2016) Seega tuleb leida tasakaal lojaalsuses kliendile või tööandjale ja ustavuses ühiskonnale. Kliendi või tööandja poolel tuleb säilitada

konfidentsiaalsus info osas, mis käib kliendi või tööandja kohta. Kuigi raamatupidaja ja kliendi suhtes kehtiv konfidentsiaalsus ei ole nii siduv nagu näiteks arsti ja patsiendi või juristi ja kliendi vaheline konfidentsiaalsus, on põhimõtte siiski sama. See tähendab, et raamatupidaja ja kliendi või tööandja vahel peab olema täielik usaldus, et soodustada nendevahelist kommunikatsiooni. (Spalding, Oddo 2011) Nagu eelnevalt mainitud on kommunikatsioon raamatupidaja üks põhiülesandeid, seega aitab usaldus täita raamatupidajal ta põhifunktsiooni.

**Professionaalne käitumine.** See on kohustus käituda vastavalt seadustele ja regulatsioonidele ja vältida tegevusi, mille kohta raamatupidaja teab, et see diskrediteerib raamatupidaja ametit. See hõlmab endas kõiki tegevusi, mille puhul mõistlik ja informeeritud kolmas osapool kõiki sel hetkel saadaolevaid asjakohaseid fakte ja asjaolusid kaaludes jõuaks suure tõenäosusega järeldusele, et see kahjustab ameti head mainet. Samuti ei tohi end ja oma tööd reklaamides ametile halba kuulsust tuua ega liialdada oma võimete või oskustega. (IESBA 2016) Viies printsiip täiendab eelnevat nelja viidates otseselt indiviidi üldistele karakteristikutele. See tähendab, et kui raamatupidaja käitub vastavalt eelnevale neljale printsiibile ja teeb seetõttu tööd eetilisel, siis ebaprofessionaalse käitumise tõttu võib ta siiski eetikaga vastuollu minna. Kui raamatupidaja osaleb tegevuste, mis tema ametit umbusaldavad, siis ei peeta ka tema tööd usaldusväärseks. Seega ei nõua professionaalse käitumise printsiip, et raamatupidajad oleksid perfektsed, vaid et nad oleksid tähelepanelikud oma professionaalse maine ja otsuste suhtes, mis võivad mõjutada raamatupidaja kui elukutse mainet. (Spalding, Oddo 2011) IESBA viies printsiip ei iseloomustagi seega eelkõige eetilist otsustamist, vaid pigem raamatupidaja enda käitumist. Ehk selline ebaeetilisus ei pruugi alati olla kahjulik organisatsioonile, küll aga raamatupidaja elukutsele laiemalt. Eeltoodud printsiibid on selge väljendus vooruste eetikast raamatupidamise valdkonnas. Koodeksis tuuakse välja printsiibid, mida raamatupidaja kutse praktiseerija peab järgima, et käituda eetilisel. Printsiibid on oma olemuselt raamatupidajat iseloomustavad omadused ehk voorused. Seega peetakse oluliseks just raamatupidaja isikut iseloomustavaid omadusi. Nagu eelnevalt mainitud, siis raamatupidaja kutse-eetikas on näha ka sotsiaalse lepingu teooria mõjutusi ehk läbi eetikakoodeksi on raamatupidaja elukutse liikmete vahel sõlmitud sotsiaalne leping.

Ka Eestis on välja antud Raamatupidaja kutse-eetika koodeks. Selle on koostanud Eesti Raamatupidajate Kogu ning see põhineb IESBA eetikakoodeksil. Koodeks peaks olema



IEASBA eetikakoodeks toob välja ka ohud, mis võivad raamatupidaja igapäevatoos ette tulla ja viie põhiprintsiibi järgimist takistada. Nendeks on (IESBA 2016):

- Raamatupidaja isiklik finantsalane või mõni muu huvi mõjutab ebasobival viisil tema otsuseid või käitumist.
- Raamatupidaja ei hinda adekvaatselt enda või mõne muu organisatsiooniliikme tehtud otsuse või tegevuse tagajärgi, millele ta oma praeguste otsuste tegemisel tugineb.
- Raamatupidaja seab kliendi või tööandja liiga tähtsale kohale ning sellest tulenevalt saab ta objektiivsus kahjustada.
- Raamatupidajal on pikk lähedane suhe kliendi või tööandjaga, mistõttu on ta liiga sümpatiseeriv nende huvide osas.
- Raamatupidaja tunneb tegelikku või näilist survet, mistõttu kaldub ta kõrvale objektiivselt käitumisest.

Eeltoodud ohud tulenevad nii raamatupidaja isiklikest ehk sisemistest teguritest kui ka välistest teguritest. Sisemisteks teguriteks on raamatupidaja omakasu ja ebapiisavad oskused või teadmised hinnata otsuse tagajärgi. Väliste teguritena tuuakse välja suhted ja teised välised mõjutajad, mis võivad survestada raamatupidajat tegema ebaeetilist otsust.

Raamatupidaja amet on kutse, mida reguleerib kutse-eetika. Kutse-eetika põhimõtted on pärit moraalifilosoofiast. Raamatupidaja peab edastama infot organisatsiooni ja teiste huvigruppide vahel. Seetõttu on tähtis, et raamatupidamisinfo vastu oleks usaldus, mis on saavutatav eetilise käitumisega. Raamatupidaja kutse-eetikat reguleerivad nii organisatsioonisisemed, riigisisemed kui ka rahvusvahelised koodeksid. Rahvusvaheliste Arvestusekspertide Eetikakoodeksite Nõukogu on koostanud Raamatupidajate Kutse-eetika Koodeksi, mis toob välja viis põhiprintsiipi, mida raamatupidaja peab järgima. Nendeks on ausus, objektiivsus, erialane kompetentsus ja hoolsus, konfidentsiaalsus ning professionaalne käitumine. Printsiibid ei ole reeglid, mis määravad ära õige ja vale käitumise, vaid nende puhul tuleb leida optimum puuduliku ja üleliigse tegevuse vahel. Järgnev alapeatükk 1.2 vaatleb, kuidas toimub eetiliste otsuste langetamine. Alapeatükis tutvustatakse põhilisi eetilise otsustamise mudeleid ja tuuakse välja mudel, mida kasutatakse käesolevas töös.

## 1.2. Eetilise otsuse langetamise protsess ja mudelid raamatupidamises

Käesolev alapeatükk 1.2 vaatlleb enim levinud teoreetilisi mudeleid, mis selgitavad eetiliste otsuste langetamise protsessi. Alapeatükis vaadeldakse nelja erineva autori käsitlusi eetilise otsustamise mudelitest ja koostatakse nende põhjal käesolevas töös kasutatav eetiliste otsuste langetamise protsessi kirjeldav mudel.

Autor defineerib kaks põhimõistet, mida käesolevas töös kasutatakse. Mõistete defineerimisel lähtub autor Thomas Jonesi (1991) definitsioonidest. **Eetiline probleem** (*ethical/moral issue*) on olukord, kui indiviidi või grupi tegevus võib tuua kasu või kahju teistele ning sealjuures hõlmab see endas valikut otsuse tegija jaoks. Seega peab eetilise probleemi esinemiseks olema otsustajal võimalus valida mitme erineva tegevusplaani vahel. Kuigi enamik eetilise otsustamise teooriad rõhutab just indiviidi aspekti, lisas autor definitsiooni ka grupi tegevuse. Otsus võetakse küll enamasti vastu indiviidi poolt, kuid otsuse tagajärg ehk tegevus võidakse läbi viia kas indiviidi või grupi poolt. Teine põhimõiste on **eetiline otsus** (*ethical/moral judgment or decision*) – otsus, mis on nii seaduslikult kui ka moraalselt vastuvõetav suuremale kogukonnale. Jones toob mõistesse sisse nii legaalse kui ühiskondliku mõõtme ehk seaduslikkus ei taga automaatselt ka eetilistust.

Raamatupidaja igapäevatoos on olemas eetiline dimensioon, mille märkamine võib olla raske. Probleemid eetilise dimensiooni märkamisega raamatupidaja elukutse praktiseerimisel võivad tuleneda asjaolust, et raamatupidajal puuduvad teadmised ja oskused probleeme efektiivselt analüüsida. Seetõttu ei suuda nad teha põhjendatud otsust olukorra lahendamiseks. (Flanagan, Clarke 2007) Raamatupidaja kutse-eetika aitab identifitseerida eetilisi probleeme ja nendega tegeleda. Kutse-eetika juhendid toovad välja valdkonnad ja olukorrad, mis võivad eetilisi probleeme tekitada. Samuti esitatakse ka sobivaid lahendusi ja praktilisi nõuandeid eetikaprobleemidega tegelemiseks. Kutse praktiseerimise käigus esineb neli olulist väljakutset eetiliste probleemidega tegelemisel: eetilise probleemi äratundmine; probleemi oluliste aspektide identifitseerimine ja hindamine; alternatiivsete käitumisviiside leidmine, hindamine ja nende seast valiku tegemine; valiku rakendamine. (Stuart *et al* 2014, 156–160)

Eetilise mõtlemise analüüsimiseks ja arendamiseks võib kasutada eetilise otsustamise mudeleid, mis aitavad mõista, kuidas või miks eetilised otsused sünnivad. Samuti aitavad mudelid leida võimalikke tegureid, mis mõjutavad inimesi eetilisest otsusest kõrvale kalduma. (Jones, Liu 2015) Raamatupidamises ja laiemalt äritegevuse valdkonnas kasutatavad eetilise



otsustamise mudelid on pärit psühholoogiast ja laiendatud äritegevuse valdkonda (Martinov-Bennie, Mladenovic 2015). Enne 1950ndaid valitses eetika valdkonnas sotsiaalne vaade – moraalne käitumine on see, mida vastavas kultuuris peetakse normiks. Seega just ühiskond pani paika, mis on õige ja mis on vale. 1950ndatel ja 1960ndatel hakkas levima Lawrence Kohlbergi indiviidikeskne mõtlemine. Ta väitis, et iga indiviid tõlgendab olukorda vastavalt enda tõekspidamistele ja arusaamistele ning teeb seejärel moraalse otsuse. Ainult sotsiaalsetest normidest lähtumine oleks moraalselt vale. (Rest, Narvez 1994, 2–4)

Kohlberg toetus oma töödes tunnetusele – mõtteprotsessile, mille järgi inimesed konstrueerivad reaalsust ja omistavad sellele tähendust või mõtet. Ta töötas välja probleemide lahendamise kuuetasemelise mudeli. Kohlberg väitis, et kogu maailmas esinevad probleemide lahendamise strateegiad võib taandada ainult kuuele erinevale strateegiale. Tasemed on üksteisele järgnevad ehk järgmisele tasemele liikumiseks peab olema inimene läbinud kõik eelnevad tasemed. (*Ibid.* 4–9)

Kohlbergi tunnetusliku mudeli kuus taset olid (*Ibid.* 4–9):

- Tase 1. Kuulekuse moraalsus (*the morality of obedience*). Esimesel tasemel asudes peetakse moraalseks seda, mida kõrgemal positsioonil olev isik või organisatsioon käsib teha.
- Tase 2. Instrumentaalse egoismi ja lihtsa vahetuse moraalsus (*the morality of instrumental egoism and simple exchange*). Teise taseme moraalsus tuleneb lühiajalistest kasulikest suhetest. Igal indiviidil on oma huvid, mida saab realiseerida koostöös teiste indiviididega vahetuse teel, et mõlemad saaks oma huvid täidetud.
- Tase 3. Inimsuhete moraalsus (*the morality of interpersonal concordance*). Kolmanda taseme moraalsus põhineb pikaajalistes mõlemale poolele kasumlikes suhetes. Ole teistega arvestav ja lahke, siis käitutakse sinuga samuti.
- Tase 4. Seaduste ja sotsiaalse korra moraalsus (*the morality of law and duty on the social order*). Moraalne käitumine on see, mis järgib seadusi. Seadused on loodud ühiskonna kaitseks ja need aitavad indiviididel koostööd teha.
- Tase 5. Konsensuse moraalsus (*the morality of consensus-building procedurs*). Moraalsus tuleneb vastavalt kokkulepitud korraldustele.

- Tase 6. Mitte-meelevaldse sotsiaalse koostöö moraalsus (*the morality of nonarbitrary social cooperation*). Moraalsus defineeritakse selle järgi, kuidas ratsionaalsed ja erapooletud indiviidid ideaalis koostööd organiseeriks.

Kohlbergi mudel keskendub seega indiviidi enda arengutasemele. Sõltuvalt tasemest lähtub individ erinevatest pidepunktidest, mis aitavad tal otsustada, milline tegu on eetiliselt õige. Kohlbergi mudeli järgi ei ole olemas ühte ja õiget eetilist käitumist, vaid iga individ võib eetilise käitumisena näha erinevat tegu vastavalt oma eetilise mõtlemise arengutasemele. Kohlbergi mudeli puudusena tuuakse välja asjaolu, et see keskendub ainult tunnetusele ehk sellele, kuidas inimesed eetilisest probleemist mõtlevad, mitte aga sellele, kuidas nad selles olukorras käituksid, kuid mõtlemine ja käitumine võivad reaalsuses olla väga erinevad (Trevino 1986).

Üks enim kasutatud eetilise otsustamise mudeleid raamatupidamises on James Resti (1986) arendatud neljakomponente eetilise otsustamise mudel. Mudel põhineb tunnetusliku arengu perspektiivil – indiviidi tunnetuslik moraali tajumine kujuneb läbi mitme arengutaseme, mille lõpptulemuseks on moraalne küpsus. Rest eristab oma mudelis selgelt eetilist mõtlemist ja eetilist käitumist. (Kliukinskaitė Vigil 2009) Seega nagu ka Kohlbergi mudel on Resti mudel indiviidi ning tema moraalse arengutaseme keskne, kuid lisaks kirjeldab see eetilise otsustamise mõtteprotsessi etappe, mis ei piirdu ainult eetilise otsuseni jõudmisega vaid käsitleb ka selle rakendamist. Järgnevalt on toodud Resti mudeli komponendid.

**Eetiline tundlikkus** (*ethical sensitivity*). Otsustusprotsessi esimesest etappi iseloomustab eetiline tundlikkus ehk võime eetiline probleem ära tunda. Indiviid peab tõlgendama konkreetset probleemi ja mõistma, et probleemi lahendus võib mõjutada ka teiste heaolu. (Kliukinskaitė Vigil 2009; Rest 1986) Iga otsuse puhul ei pruugi tegemist olla eetilise probleemiga, kuid siiski on igas otsuses olemas eetiline dimensioon, mille äratundmist iseloomustab eetilise tundlikkuse tase (Sims, Felton 2006).

**Eetiline argumentatsioon** (*ethical judgment/reasoning*). Pärast eetilise probleemi identifitseerimist hindab individ võimalikke tegevusi probleemi lahendamiseks. Protsessi tulemuseks on eetiliselt põhjendatud otsus ehk väljavalitud tegevus eetilise probleemi lahendamiseks. (Rest 1986)

**Eetiline kavatsus** (*ethical intent*). Otsustusprotsessi kolmandas etapis võrdleb indiviid eetilisi väärtusi isiklike väärtustega. Kui isiklikud väärtused on kõrgemad eetilistest väärtustest, siis võib indiviid otsustada loobuda eetilisest probleemi lahendusest. (Rest 1986)

**Eetilise otsuse rakendamine** (*engaging in ethical behaviour*). Eeltoodud otsustusprotsessi viimaseks etapiks on valitud otsuse elluviimine. (*Ibid.*)

Rest leidis, et iga komponent otsustusprotsessis on kontseptuaalselt erinev ja edu ühel tasemel ei garanteeri edu ühelgi teisel tasemel (Kliukinskaitė Vigil 2009). Seevastu hilisemad uurimused on leidnud seoseid mudeli tasemetel vahel. Näiteks Barnett ja Valentine (2004) leidsid, et eetilise probleemi äratundmine oli oluliselt seotud eetilise argumentatsiooni tasemega ning mõlemad näitajad olid oluliselt seotud eetilise kavatsusega.

1991. aastal avaldas Thomas Jones (1991) oma eetilise otsustamise mudeli. Ta tundis, et ükski eelnev mudel ei kaasanud endas eraldi tegurina eetilise probleemi karakteristikuid. Jones leidis, et eetilise otsustamise protsess ei ole alati identne, vaid oleneb eetilise probleemi olemusest. Eetilise probleemi kirjeldamiseks tõi Jones sisse mõiste **eetiline intensiivsus** (*moral intensity*) – probleemi enda omadused, mis mõjutavad kõiki nelja Resti eetilise otsustamise taset. Jones leidis, et igat eetilist probleemi saab kirjeldada läbi eetilise intensiivsuse ja selle kuue komponendi (*Ibid.*):

1. Tagajärgede ulatus (*magnitude of consequences*) – kahjude või kasude kogum, mida tehakse ohvrile või kasusaajale. Probleemide korral, mille kogukahju või kogukasud on suurem, on eetilise käitumise tõenäosus suurem.
2. Sotsiaalne konsensus (*social consensus*) – sotsiaalne kokkulepe teo õigsuse kohta. Suure sotsiaalse konsensusi puhul väheneb tegude mitmetähenduslikkuse võimalus. Seega oskab otsustaja hinnata, milline tegu on eetiliselt õige ja milline mitte
3. Mõju tõenäosus (*probability of effect*) – tõenäosus, et tegevus leiab aset ja tõenäosus, et tegevus põhjustab kahju või kasu. Kui tegevuse esinemise tõenäosus või tegevusest tuleneva kahju või kasu tõenäosus on väga väike, siis vähendab see eetilise probleemi intensiivsust.
4. Ajaline vahetus (*temporal immediacy*) – aeg, mis jääb tegevuse ja tagajärje tekkimise vahele. Inimesed kalduvad alahindama tulevikus tekkivaid mõjusid. Lisaks loob pikem aeg tegevuse ja tagajärje vahel võimalusi tegevus ümber pöörata. Seega aeglasem tagajärje ilmnemine vähendab eetilist intensiivsust.

5. Lähedus (*proximity*) – sotsiaalne, kultuuriline, psühholoogiline või füüsiline lähedus, mis on otsustajal ohvrile või kasusaajale. Suurem lähedus vähendab eetilist intensiivust.
6. Mõju kontsentreeritus (*concentration of effect*) – inimeste arv, keda otsus mõjutab. Kindlas suuruses mõju avaldumine ühele indiviidile on intensiivsem kui samas suuruses mõju hajutamine grupile (mõju ühe indiviidi kohta väiksem).

Lisaks eetilist probleemi iseloomustavatele karakteristikutele tõi Jones välja ka organisatsioonilised tegurid, mis mõjutavad eetilist otsustamist. Nendeks on grupi dünaamika, autoriteet ja sotsialiseerumise protsess. Nende tegurite mõju avaldub eelkõige otsustamise kahes viimases etapis – eetilises kavatsuses ja eetilise otsuse rakendamises. (Jones 1991)

Eetilised otsused toimuvad alati sotsiaalses kontekstis, seega praktilises olukorras on eetiline või ebaeetiline käitumine mõjutatud nii olukorra omadustest kui ka indiviidi enda omadustest (Kohlberg 1984). Linda Trevino (1986) on toonud välja kolm indiviidi iseloomustavat karakteristikut, mis mõjutavad eetilist otsustamist. Nagu ka Jonesi organisatsioonilised tegurid, mõjutavad need eelkõige seda, kas individid käitub vastavalt sellele, mis on õige või mitte ehk eetilise otsustamise protsessi kahte viimast etappi. Trevino indiviidi iseloomustavad karakteristikud on ego tugevus, valdkonna sõltuvus ja kontrollikese.

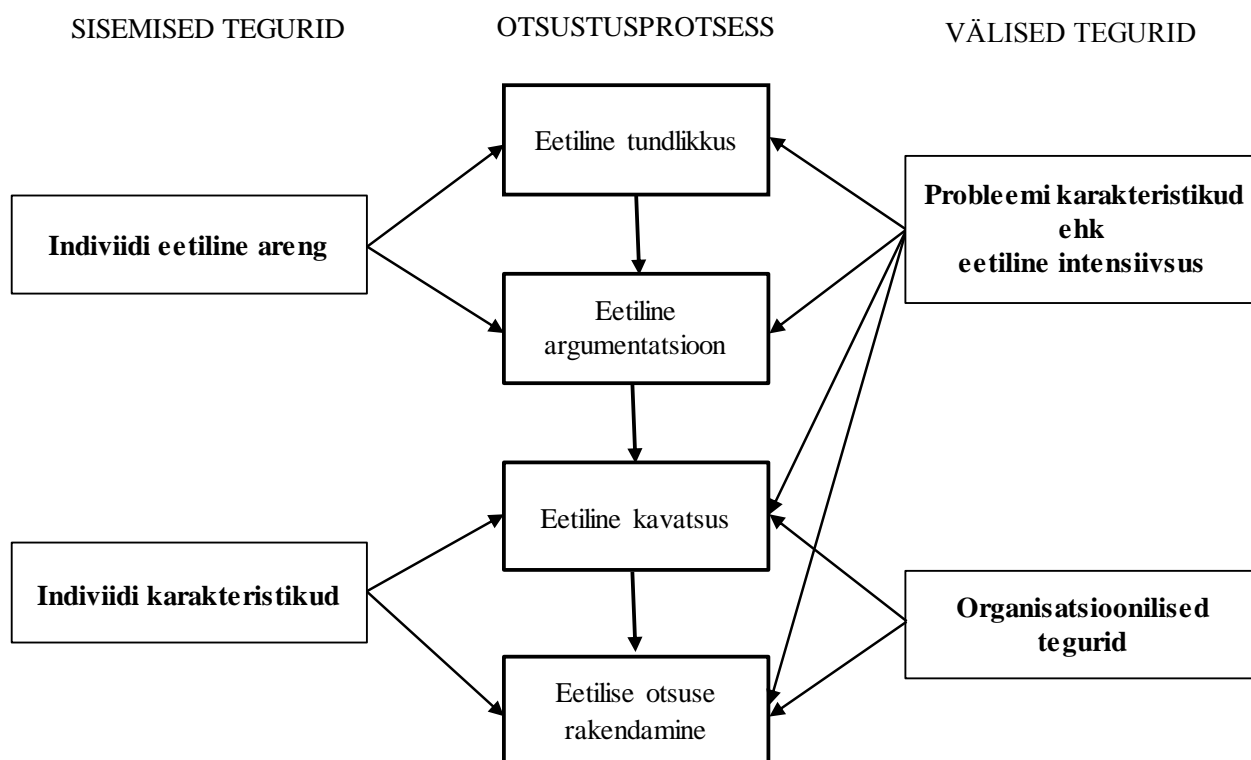
**Ego tugevus** iseloomustab indiviidi veendumuste tugevust. Kõrge ego tugevusega indiviidid suudavad vastu panna impulssidele ja välistele mõjutajale ning järgida oma veendumusi. Seega on neil suurem tõenäosus jõuda eetilise käitumiseni. (*Ibid.*)

**Valdkonna sõltuvus.** Kui olukord on ebamäärane ja välistelt mõjutajatelt tuleb informatsiooni, mis aitab ebamäärasust eemalda, siis tugeva valdkonna sõltuvusega inimesed kasutavad rohkem väliseid sotsiaalseid soovitajaid, et oma käitumist juhtida. Vald-konnast mittedõltuvad inimesed on suurema autonoomiaga. (Witkin, Goodenough 1977) Eetiline dilemma on oma iseloomust tulenevalt alati ebamäärane ja seega suure valdkonna sõltuvusega indiviidi käitumine on rohkem mõjutatud välistest teguritest (Trevino 1986).

**Kontrollikese.** Rotter (1966) jagab kontrollikeskme väliseks ja siseseks vastavalt sellele, kui palju kontrolli individ näeb, et ta elusündmuste üle omab. Sisemise kontrollikeskme inimesed usuvad, et nad suudavad elusündmusi mõjutada ning sündmuste tulemused on enda pingutuste tagajärjed. Välise kontrollikeskme inimesed usuvad, et nende sündmuste kulgemise määravad välised mõjutajad ja tegevused. Trevino (1986) kasutab sama

kontseptsiooni eetilise otsustamise mudelis. Väliste keskmega indiviid ei ole valmis võtma vastutust eetilise või mitte-eetilise käitumise eest, seega laseb ta oma otsuseid rohkem suunata välistest mõjutajatest. Sisemise kontrollikeskmega indiviid on suurema tõenäosusega valmis võtma vastutust tagajärgede eest ja lähtub oma otsustes oma sisemisest tunnetusest.

Eelnevalt toodud eetilise otsustamise mudelid on koondatud joonisele 2. Mudeli keskseks punktiks on otsustusprotsess, mis algab eetilise probleemi äratundmisega ja lõppeb eetilise otsuse rakendamisega.



Joonis 2. Eetilise otsuse langetamise protsess koos sisemiste ja väliste teguritega

Allikas: Autori koostatud Kohlberg (1984), Rest (1986), Jones (1991), Trevino (1986) põhjal.

Otsustusprotsessi mõjutavad tegurid on autor jaganud sisemisteks ja välisteks (vt joonis 2). Sisemisteks teguriteks on indiviidi endaga seotud tegurid: indiviidi eetiline areng ja karakteristikud. Eetiline areng mõjutab eelkõige eetilist tundlikkust ja eetilist argumentatsiooni ehk vastavalt arengule oskab indiviid eetilist probleemi ära tunda ja määrata, milline käitumine oleks eetiliselt õige. Indiviidi enda karakteristikud mõjutavad eetilist kavatsust ja eetilise otsuse rakendamist. Nendest oleneb, kas indiviid peab tähtsamaks eetilisi või isiklikke väärtusi ning samuti kas ta laseb välistel teguritel oma arvamust

mõjutada. Antud mudeli välisteks teguriteks on probleemi karakteristikud ehk eetiline intensiivsus ja organisatsioonilised tegurid. Probleemi enda omadused mõjutavad kogu eetilise otsustamise protsessi, see tähendab, et protsess on alati erinev sõltuvalt probleemi olemusest. Organisatsioonilised tegurid mõjutavad protsessi kahte viimast etappi. Seega protsessi viimaseid etappe ehk tulemust mõjutab indiviidi enda omaduste ja organisatsiooniliste tegurite koosmõju. Tulenevalt sellest, kumb nendest on tugevam, võib tulemus olla mõjutatud indiviidi enda eetilistest tõekspidamistest või välistest mõjutajatest. Indiviidi tunnetusliku lähenemise ja väliste tegurite koosmõju lisab otsustusprotsessile keerukuse, mis on just omane äritegevuse valdkonnas esinevatele eetilistele probleemidele (Trevino 1986). Seega, vaadeldes mudelit raamatupidaja kutse-eeetika suhtes, on tähtis võtta arvesse nii sisemisi kui ka väliseid tegureid, mis võivad mõjutada eetilist otsustamist.

Alapeatükk 1.2 vaatles nelja autori lähenemisi eetilise otsustamise mudelitele. Kohlberg tõi esimesena sisse indiviidikeskse lähenemise ja väitis, et eetiline otsustamine on mõjutatud indiviidi enda eetilisest arengutasemest. Mõjutatuna Kohlbergi teooriast töötas Rest välja neljakomponentse mudeli, mis kirjeldab eetilise otsustamise protsessi alates probleemi äratundmisest kuni otsuse rakendamiseni. Äritegevuse valdkonnas esinevad eetilised probleemid on keerulised ning seetõttu ei ole otsustusprotsess kunagi identne. Seda mõjutavad lisaks indiviidi arengutasemele veel indiviidi enda omadused, eetilise probleemi omadused ja organisatsioonilised mõjutajad. Järgnevas alapeatükis 1.3 vaatleb autor lähemalt eetilise otsuse langetamise protsessi mõjutavaid sisemisi ja väliseid tegureid.

### **1.3. Eetilise otsuse langetamise protsessi mõjutavad sisemised ja välised tegurid**

Alapeatükk 1.3 vaatleb lähemalt sisemisi ja väliseid tegureid, mis mõjutavad eetilise otsuse langetamise protsessi. Eelnevas alapeatükis 1.2 koostatud mudelist selgus, et sisemisteks teguriteks on indiviidi eetiline areng ja indiviidi karakteristikud. Välisteks teguriteks on probleemi karakteristikud ja organisatsioonilised tegurid. Autor vaatleb erinevaid uurimusi, kus on uuritud eetiliste otsuste tegemist ning seda mõjutavaid tegureid.

Esimest sisemist tegurit võib võtta kokku kui eetiline areng. Kohlbergi ja Resti mudelitest lähtuvalt mõjutab eetiline areng eelkõige seda, kas osatakse näha eetilist probleemi ja mida nähakse eetilise teguviisina ehk eetilise otsustamise mudeli kahte esimest etappi.

Resti kaks esimest etappi on siiski täiesti eraldiseisvad. See tähendab, et indiviid, kes oskab leida eetilise lahenduse ei pruugi olla hea eetilise probleemi märkamises ja vastupidi (Chan, Leung 2006) Eetilist arengut ennast on väga keeruline mõõta. Kaudselt saab eetilist arengut hinnata hariduse, vanuse, kogemuse ja tööstaaži kaudu.

Vanuse seost eetilise arenguga on palju uuritud, kuid selle kohta on saadud vastandlikke tulemusi. Krambia-Kapardis ja Zopiatis (2008) leidsid, et üle 30 aasta vanuselised inimesed tajusid eetilisi probleeme paremini kui alla 30. Su (2006) leidis samuti, et vanemad õpilased tajusid eetilisi probleeme paremini kui nooremad. Chan ja Leung (2006) leidsid, et vanus on positiivses seoses eetilise tundlikkusega, kuid seos ei olnud statistiliselt oluline. Seega on märke, et vanemad inimesed oskavad eetilisi probleeme paremini ära tunda. Samuti on leitud seoseid eetilise argumentatsiooni ja vanuse vahel ehk vanemad inimesed teevad eetilisemaid otsuseid kui nooremad (Valentine, Rittenburg 2007). Sweeny ja Costello (2009) leiavad, et kuna raamatupidamisfirmad palkavad tihti noori inimesi kohe pärast kooli lõpetamist, siis on eriti tähtis nende eetiline harimine, et nad suudaksid eetilisi probleeme ära tunda. Kuigi eelnevate uurimuste põhjal võib väita, et vanus aitab hinnata eetilist arengutaset, siis ei ole see kindlasti absoluutne. Vaadates sellel teemal tehtud uurimusi, siis leidub ka selliseid, kus vanus ei oma tähtsust eetilise arengutaseme hindamisel. Näiteks Marques ja Azevedo-Pereira (2009) ei leidnud oma uurimuses olulist seost vanuse ja eetilise otsustamise vahel. Siiski, kuna inimese vanus on enamasti seotud ta üldise arengutasemega, siis võib seda kasutada ka eetilise arengu hindamiseks.

Eetilist arengut on võimalik hinnata ka tööstaaži või kogemuste kaudu. Pikema töökogemusega inimesed on moraalselt konservatiivsemad ja parema eetilise otsustusvõimega (McCullough, Faught 2005; Valentine, Rittenburg 2007). Samuti on eetilise otsustamisega seotud professionaalsuse tase (Greenfield *et al* 2008; Zgheib 2005). O'Fallon ja Butterfield (2005) leidsid, et lisaks pikemale töökogemusele on ka kõrgem haridustase seotud positiivselt eetilise otsustamisega. Kokkupuuted eetikaskandaalidega õpingute käigus suurendavad eetilist tundlikkust ja aitavad eetilisi probleeme paremini identifitseerida (Cagle, Baucus 2006; Eweje, Brunton 2010). Seega kogemust võib kasutada eetilise arengu hindamiseks ja suurema kogemusega inimesed peaksid olema eetiliselt tundlikumad ja parema eetilise otsustusvõimega. Kogemust saab hinnata läbi kokkupuudete eetiliste probleemidega ja läbi tööstaaži. Hinnates eetilist arengut läbi kõrgema vanuse ja suuremate kogemuste võime väita, et kõrgem eetiline areng on seotud parema eetilise tundlikkusega ja eetilise

argumentatsiooniga. Seega on uurimused kinnitanud Kohlbergi ja Resti seisukohti, et indiviidi eetilise areng on oluline tegur eetilise otsustamise protsessi mõjutajana.

Teiseks sisemiste tegurite grupiks, mis mõjutavad eetilise otsuse langetamist, on indiviidi ennast iseloomustavad karakteristikud. Trevino (1986) järgi on nendeks ego tugevus, valdkonna sõltuvus ja kontrollikese. Ego tugevus ja valdkonnas sõltuvus on seotud sellega, kui palju lastakse välistel teguritel mõjutada enda sisemisi veendumusi ehk kui tugev on inimene on veendumustes. Põhilisteks välisteks mõjutajateks on isiklikud suhted, kaastöötajad ja ülemused. Mitmed uurimused on kajastanud nende mõju indiviidi eetilisele otsustamisele. Uurimustest on selgunud, et kaastöötajate või samal võimutasandil olevate inimeste mõju eetilisele otsustamisele ei ole oluline (Razzaque, Hwee 2002; Beams *et al* 2003). Küll aga on leitud olulisi seoseid alluvate ja ülemuste suhetes ja selle mõjus eetilisele otsustamisele. Kõrgemal positsioonil olevate töötajate ootused ja suhtumine mõjutab madalamate positsioonide töötajate eetilist või ebaeetilist käitumist (Sims, Keon 1999; Jackson 2000). Seega kaudselt võib need tulemused kanda üle Trevino indiviidi iseloomustavatele karakteristikutele. Suurema ego tugevusega ja väiksema valdkonna sõltuvusega inimene suudab paremini panna vastu välistele mõjutajatele. Samas võib väline mõjutus olla ka positiivne ja suunata inimest eetilisele käitumisele. Kui individid on tugevasti mõjutatud kõrgemal positsioonil olevate töötajate suhtumisest, siis võib see suhtumine mõjutada teda nii eetilise kui ka ebaeetilise poole pealt. Seega on raske ühtselt väita, kuidas mõjutavad ego tugevus ja valdkonna sõltuvus eetilise otsustamise protsessi.

Trevino individuaalsetest teguritest on rohkem uuritud kontrollikeset. Kontrollikese jagunes sisemiseks ja välimiseks ning iseloomustab samuti seda, kui võrd lastakse oma otsuseid mõjutada välistest teguritest. Uurimused on leidnud, et see on oluliselt seotud eetilise tundlikkusega. Sisemise kontrollikeskmeega inimestel on leitud olevat kõrgem eetilise tundlikkus kui välise kontrollikeskmeega inimestel ehk nad suudavad eetilisi probleeme paremini ära tunda (Chan, Leung 2006). Street ja Street (2006) leidsid, et välise kontrollikeskmeega inimesed valisid oluliselt suurema tõenäosusega ebaeetilise valiku kui sisemise kontrollikeskmeega inimesed. Cherry ja Fraedrich (2000) on leidnud, et sisemise kontrollikeskmeega inimestel on väiksem tõenäosus teha ebaeetilisi otsuseid ja samuti madalam kavatsus käituda ebaeetilistele otsustele vastavalt. Seega kontrollikese on seotud terve eetilise otsustamise protsessiga ja sisemist kontrollikeset võib seostada eetilise otsustamisega.



Eetilist otsustamist mõjutavaks väliseks teguriks on eetiline intensiivsus ehk eetilise probleemi enda karakteristikud. Jones (1991) tõi välja kuus komponenti, millest eetiline intensiivsus koosneb: tagajärgede ulatus, sotsiaalne konsensus, mõju tõenäosus, ajaline vahetus, lähedus ja mõju kontsentreeritus. Uurimused on leidnud, et probleemi kõrgem eetiline intensiivsus aitab eetilist probleemi paremini ära tunda (Singhapakdi *et al* 1996; Singhapakdi *et al* 1999). Vaadeldes lähemalt eetilise intensiivsuse kuut komponenti on leitud, et suurima olulisega on tagajärgede ulatus ja sotsiaalne konsensus. Negatiivsed tagajärjed ja suur sotsiaalne konsensus aitavad eetilist probleemi paremini tunnetada (Butterfield *et al* 2000; Barnett, Valentine 2004) Sotsiaalses konsensus ja tagajärgede ulatuse mõõde on oluliste näitajatena toodud välja ka eetilise argumentatsiooni etapis (Singer, Singer 1997; Harrington 1997). Samuti on eetiline intensiivsus oluline eetilise kavatsuse ja eetilise otsuse rakendamise etapis (Harrington 1997; Paolillo, Vitell 2002, Sweeny 2009). Seega on uurimused leidnud eetilise intensiivsuse mõju kõikides eetilise otsustamise etappides, mis kattub ka Jonesi teooriaga. Olulisemad eetilise intensiivsuse komponendid on sotsiaalne konsensus ja tagajärgede ulatus. Suurem eetiline intensiivsus aitab probleemi paremini tunnetada, eetilise otsuseni jõuda ja ka eetilist otsust rakendada.

Teine väliste tegurite grupp on organisatsioonilised tegurid. Jones (1991) tõi organisatsiooniliste teguritena välja grupi dünaamika, autoriteedi ja sotsialiseerumise protsessi. Uurimustes on lisaks eelnimetatutele leitud veel mitmeid organisatsioonilisi tegureid, mis mõjutavad eetilise otsustamise protsessi.

Üheks organisatsiooniliseks teguriks on organisatsiooni eetiline kultuur. Moberg ja Caldwell (2006) leidsid, et iniviidid, kes on kokku puutunud eetilise kultuuriga oskavad paremini tajuda eetilist dimensiooni. Inimesed, kellel on nõrgem eetiline enese-identiteet on rohkem mõjutatud organisatsiooni kultuurist. Eetilise kultuuri olemasolu aitas kaasa eetiliste otsuste tegemisele. Eetilist kultuuri omakorda edendasid organisatsioonisisest eetilised normid ja standardid ning positiivne eeskuju juhtidelt (Sweeney *et al* 2010; Shafer, Simons 2011). Organisatsiooni kultuuri omadused mõjutavad eetilist otsustamist kõigis otsustusprotsessi etappides. Vastavalt Jonesi (1991) mudelile on organisatsiooniliste tegurite mõju suurim just kahes viimases otsustamise etapis. Ometi uurimustest võib näha, et mõju on kogu protsessi vältel. Erinevus võib tuleneda sellest, millised organisatsioonilised tegurid on otsustamise hetkel mõjutajateks ning mis on otsustajat mõjutanud varasemalt, kujundades seeläbi tema eetilist arengut. Olles varem kokku puutunud eetilise kultuuriga võib iniviid

saada juurde kogemusi ja oskusi tunda ära eetiline probleem ja jõuda eetilise argumentatsioonini. Otsustamise hetkel indiviidi ümbritsev eetiline kultuur võib aga mõjutada seda, kas ta oma otsusele jääb kindlaks või laseb ennast mõjutada ümbritsevast keskkonnast.

Uuritud on ka organisatsiooni suuruse mõju eetilisele otsustamisele, kuid sealsed tulemused on mõneti vastandlikud. Marta *et al* (2008) leidsid, et juhid suuremas organisatsioonis on suurema eetilise kavatsusega kui väiksemas organisatsioonis. Samas Armstrong *et al* (2004) on leidnud vastupidiseid tulemusi, kus ebaeetiline käitumine esineb tihedamini suuremas meeskonnas. Longenecker *et al* (2006) ei leidnud aga ühtegi seost organisatsiooni suuruse ja eetilise käitumise vahel. Seega on raske väita, milline mõju on eetilisele käitumisele organisatsiooni suurusel. Kuigi suuremas organisatsioonis on enamasti rohkem reegleid ja eeskirju, mis eetilist käitumist reguleerivad, võib suures organisatsioonis üksik liige tunda väiksemat vastutust, mistõttu võib esineda ka ebaeetilist käitumist. Seevastu väiksemas organisatsioonis on iga üksikisiku vastutus suurem ning sotsiaalse lepingu tunnetus tugevam, mis võiks viia ka eetilisema käitumiseni.

Nagu mainitud, siis organisatsioonis kehtestatud reeglid ja eeskirjad peaksid viima eetilisema käitumiseni. Uurimused on näidanud, et eetikapoliitika ja -protseduurid organisatsioonis suurendavad eetilist teadlikkust. Üheks eetika reguleerimise võimaluseks organisatsioonis on eetikakoodeksid. Nende olemasolu mõjutab positiivselt eetilise otsuse tegemist, eelkõige aitavad need eetilisi probleeme identifitseerida (Sweeney *et al* 2010; McKinney *et al* 2010, Deshpande 2009). Samas on ka leitud, et ainuüksi eetikakoodeksite olemasolust ei piisa, et mõjutada eetilist käitumist või eetilist teadlikkust (O'Leary and Stewart 2007). Deshpande (2009) leidis, et lisaks eetikakoodeksitele on oluline, et organisatsioonis oleks paigas protsessid, mis kindlustavad, et otsuste tegemisel võetakse arvesse ka eetilist aspekti. Seega eetikakoodeksite olemasolu organisatsioonis on oluline organisatsiooniline tegur, mis mõjutab eetilist käitumist, kuid lisaks on vaja eetiline käitumine kirjutada sisse organisatsioonilistesse protseduuridesse, et see muutuks loomulikuks ameti praktiseerimise osaks.

Vastavalt utilitarismi teooriale on eetilise käitumise puhul olulised just tagajärjed. Seetõttu on palju uuritud ka sanktsioonide olulisust eetilisele käitumisele. On leitud, et käitumisstandardeid rikutaks vähem, kui on suur tõenäosus, et rikkumine avastatakse ja karistatakse (Jeffery *et al* 2004). Selleks, et sanktsioonid oleks efektiivsed, peab neist rikkuja jaoks tulema suur sotsiaalne kulu (Smith *et al* 2007). Seega õigete sanktsioonide olemasolu

aitab kaasa eetilisele käitumisele. Sanktsioonide võimalus ei ole ainult mitte organisatsiooni kui tööandja siseselt, vaid ka laiemalt kutseala mõistes. Raamatupidaja kutset reguleerivad organisatsioonid on samuti seadnud sanktsioone rikkumistele, mis võivad viia kutseala liikme staatuse kaotuseni.

Eetilise otsuse langetamise protsessi mõjutavad sisemised ja välised tegurid on võetud kokku tabelis 1. Võrreldes alapeatükis 1.2 toodud eetilise otsustamise mudeliga on uurimised näidanud mitmeid erinevusi. Esiteks on mudelites määratud otsustamise etapid, millega konkreetsed tegurid seotud on. Uurimustest on aga selgunud, et mõju võib tihti olla laiem ja haarata kogu otsustusprotsessi. Teiseks on uurimustest tulnud välja olulisi näitajad, mida teooriates pole mainitud ning ka tegureid, mis praktikas on osutunud ebaoluliseks.

Tabeli 1. Eetiliste otsuste langetamist mõjutavad sisemised ja välised tegurid

<b>Tegur</b>	<b>Iseloomustav näitaja</b>	<b>Seos</b>	<b>Mõjutatavad otsustamise etapid</b>
<b>SISEMISED TEGURID</b>	<b>INDIVIIDI EETILINE ARENG</b>		
	Vanus	Positiivne seos	Eetiline tundlikkus, eetiline argumentatsioon
	Kogemus (tööstaaž)	Positiivne seos	Eetiline tundlikkus, eetiline argumentatsioon
	<b>INDIVIIDI KARAKTERISTIKUD</b>		
	Kontrollikese	Sisemine kontrollikese seotud positiivselt eetilise otsustamisega	Kogu otsustusprotsess
	Ego tugevus, valdkonna sõltuvus ehk väliste mõjutajate tugevus	Mõju samal tasemel olevatest töötajatest väike, kõrgemal positsioonil suur mõju	Eetiline kavatsus, eetilise otsuse rakendamine
<b>VÄLISED TEGURID</b>	<b>EETILINE INTENSIIVUS ehk PROBLEEMI KARAKTERISTIKUD</b>		
	Tagajärgede ulatus, sotsiaalne konsensus, mõju tõenäosus, ajaline vahetus, lähedus ja mõju kontsentreeritus	Positiivne seos, tähtsamad näitajad sotsiaalne konsensus ja tagajärgede ulatus	Kogu otsustusprotsess
	<b>ORGANISATSIOONILISE TEGURID</b>		
	Organisatsiooni eetiline kultuur	Positiivne seos	Kogu otsustusprotsess
	Organisatsiooni suurus	Seos puudulik	Eetiline kavatsus, eetilise otsuse rakendamine
	Eetikakoodeksid ja - protseduurid	Positiivne seos	Eetiline teadlikkus
Sanktsioonid	Positiivne seos	Eetilise otsuse rakendamine	

Allikas: autori koostatud

Esimene peatükk vaatles eetilise otsuse langetamise protsessi ning seda mõjutavaid tegureid. Raamatupidamisel on suur vastutus avalikkuse ees, seetõttu on tähtis eetiline käitumine raamatupidamise kutsealal. Eetilise otsustamise protsessi aitavad mõista eetilise otsustamise mudelid. Otsustamine algab eetilise probleemi äratundmisega ja lõppeb eetilise otsuse rakendamisega. Otsustamise protsessi mõjutavad sisemised ja välimised tegurid. Tegurid koosnevad omakorda iseloomustavatest näitajatest, mille puhul võib välja tuua kas positiivse või negatiivse seose kindla otsustusprotsessi etapiga. Eelnevate uurimuste tulemused on nii kinnitanud kui ka ümber lükanud teoreetilistes mudelites seatud seisukohti tegurite mõju kohta otsustusprotsessile. Järgnev peatükk 2 uurib eetilise otsuse langetamise protsessi Eesti raamatupidajate seas. Analüüsi käigus tuuakse välja otsustusprotsessi mõjutavad tegurid Eesti kontekstis ning võrreldakse neid eelnevate uurimuste tulemustega.

## 2. Raamatupidaja kutse-eesitika probleemid ja eetilise otsuse langetamise protsess Eestis

### 2.1. Uurimismetoodika ja valimi kirjeldus

Magistritöö teises peatükis viib autor läbi uurimuse Eesti raamatupidajate seas, mis uurib raamatupidaja kutse-eesitika probleeme ja eetilise otsuse langetamist Eestis. Käesolev alapeatükk 2.1 kirjeldab kasutatud uurimismetoodikat ja valimit, kelle seas uurimus läbi viidi. Järgnevalt toob autor välja uurimuse etapid, mis on kokkuvõtvalt kirjeldatud tabelis 2.

Tabel 2. Uurimuse läbiviimise etapid

Periood	Tegevus
1. Teoreetiline tagapõhi, jaan 2017-märts 2017	<ul style="list-style-type: none"><li>– ülevaade raamatupidaja kutse-eesitika olemusest</li><li>– eetilise otsustamise protsessi kirjeldav mudel</li><li>– eelnevate uurimuste põhjal eetilise otsustamise protsessi mõjutavate sisemiste ja välimiste tegurite leidmine</li></ul>
2. Küsimustiku koostamine, märts 2017	<ul style="list-style-type: none"><li>– vastavalt teoreetilises tagapõhjas saadud tulemustele</li><li>– küsimustiku aluseks võetud Flory <i>et al</i> (1992) kasutatud stsenaariumid</li></ul>
3. Küsitluse läbiviimine, märts 2017-aprill 2017	<ul style="list-style-type: none"><li>– levitamine raamatupidamisalastes internetiportaalides ja organisatsioonides</li><li>– otse potentsiaalsele vastajale</li></ul>
4. Andmete analüüs, aprill 2017-mai 2017	<ul style="list-style-type: none"><li>– kogutud andmete analüüs</li><li>– võrdlus eelnevate uurimustega</li><li>– järelduste tegemine</li></ul>

Allikas: Autori koostatud

Uurimuse esimeses etapis selgitas autor välja, millest koosneb eetilise otsuse langetamise protsess ja millised tegurid mõjutavad eetilist otsustamist. Kirjanduse ja eelnevate uurimuste põhjal koostas autor eetilise otsuse langetamise mudeli (vt joonis 2) ning tõi välja erinevad sisemised ja välimised tegurid (vt tabel 1), mis eetilist otsustamist mõjutavad.

Uurimuse teiseks etapiks oli küsimustiku koostamine. Küsimustiku koostas autor lähtuvalt teoreetilises osas välja toodud mudelile ning selle sisemistele ja välistele teguritele. Küsimustiku koostamiseks kasutas autor Google Forms keskkonda, et küsimustikku oleks lihtne erinevate kanalite kaudu levitada. Küsimustik koosnes kolmest osast (vt lisa 1). Esimene osa uuris vastajate demograafilisi näitajaid ja taustinfot. Vastavalt tabelile 1 saab hinnata, kas vastaja vanus ja töökogemus, kui indiviidi eetilist arengut iseloomustavad näitajad, mõjutavad eetilist käitumist. Samuti saab uurida, kas on seoseid ametikoha või ettevõtte suurusega.

Küsimustiku teine osa uuris laiemalt eetiliste probleemide esinemist Eesti raamatupidamises. Eesmärgiks oli selgitada välja, kui tihti puutuvad raamatupidajad kokku eetiliste probleemidega ja millistes valdkondades. Samuti uuriti põhjuseid, miks kaldutakse eetilisest otsusest kõrvale. Põhjuste uurimises kasutati nii tabelis 1 välja toodud tegureid kui ka lisati tegureid, mis otseselt uurimustes välja pole toodud, kuid mis võisid autori hinnates olla mõjuvad põhjused eetilisest otsusest kõrvale kaldumiseks.

Küsimustiku kolmas osa uuris otseselt eetilise otsuse langetamise protsessi vastavalt joonisel 2 toodud mudelile. Selle uurimiseks kasutas autor stsenaariumite analüüsi, mis põhines Flory *et al* (1992) ning Leitsch (2006) uurimustel ning seal kasutatud stsenaariumitel. Küsimustikus toodi välja kolm stsenaariumit, mille lõpus esitati stsenaariumi peategelase ehk otsustaja otsus. Seejärel tuli hinnata, kuivõrd on vastaja nõus väidetega eelnimetatud otsuse kohta. Esimesed kolm väidet hindasid eetilise otsustamise protsessi etappe (vt tabel 3).

Tabel 3. Eetilise otsustamise mudeli etappide seos küsimustikuga

Väide	Otsustamise etapp	Selgitus
V1 – Eeltoodud stsenaariumis on tegemist eetilise probleemiga.	Eetiline tundlikkus	Hindab, kuivõrd tunnevad vastajad ära eetilise probleemi.
V2 – Otsustaja ei peaks käituma vastavalt eeltoodud otsusele.	Eetiline argumentatsioon	Hindab, kuivõrd eetilises või ebaeetiliseks peavad vastajad stsenaariumi lõpus toodud otsust ehk kas vastaja tunneb ära, milline on antud kontekstis eetiline otsus.
V3 – Kui mina oleksin samas olukorras, siis ma ei käituks vastavalt eeltoodud otsusele.	Eetiline kavatsus	Hindab, kuivõrd eetiliseks või ebaeetiliseks peaks vastaja otsust, kui oleks ise selles olukorras ehk kas tal esineb sisemisi või välimisi tegureid, mis muudaks tema jaoks otsust.

Allikas: Autori koostatud

Kuna protsessi viimast etappi, eetilise otsuse rakendamine, on hüpoteetilises olukorras raske hinnata, siis uuriti mudeli kolme esimest etappi ehk eetilist tundlikkust, eetilist otsust ja eetilist kavatsust. Hinnangute järgi on võimalik teha järeldusi eetilise otsustamise protsessi kohta Eesti raamatupidajate seas.

Järgmised viis väidet kirjeldavad eetilist intensiivust ehk eetilise probleemi enda karakteristikuid (vt tabel 4), et uurida eetilise intensiivsuse mõju eetilisele otsustamisele. Uurimusest on välja jäetud eetilise intensiivsuse üks mõõde, lähedus, mida autori arvates oli raske hüpoteetilise stsenaariumiga hinnata, kuna see on kõige tugevamini seotud just isiklike suhetega. Isiklike suhete mõõde tuleb aga välja küsimustiku teisest osast, kus uuritakse põhjuseid, mis mõjutavad indiviide eelistest otsustest kõrvale kalduma.

Tabel 4. Eetilise intensiivsuse seos küsimustikuga

Väide	Eetilise intensiivsuse mõõde	Selgitus
V4 – Kogukahju otsusest oleks väike.	Tagajärgede ulatus	Hindab, kui võrd oluliseks peetakse otsusest tulenevat kogukahju või kogukasu.
V5 – Enamik inimesi oleks nõus, et otsus on vale.	Sotsiaalne konsensus	Hindab, kui võrd oluliseks peetakse üldsuse hinnangut otsuse eetilisele või ebaetilisele.
V6 – On väga väike tõenäosus, et otsus kahjustab kedagi.	Mõju tõenäosus	Hindab, kui võrd oluliseks peetakse otsusest tuleneva kasu või kahju tekkimise tõenäosust
V7 – Otsus ei tekita kahju lähitulevikus.	Ajaline vahetus	Hindab, kui võrd oluliseks peetakse otsuse tegemise ja mõju esinemise vahele jäävat aega.
V8 – Otsus kahjustab väga vähesed inimesi	Mõju kontsentreeritus	Hindab, kui võrd oluliseks peetakse inimeste arvu, keda otsus mõjutab.

Allikas: Autori koostatud

Uurimuse kolmandaks etapiks oli küsitluse läbiviimine. Uurimuse valimisse kuulusid Eesti raamatupidajad. Autor pidas oluliseks, et vastajad oleks raamatupidamisalal töötamise kogemusega. Seetõttu välistas autor küsitluse jagamise ainult tudengite seas. Sihtrühmaks olid eelkõige kogemustega raamatupidajad, kuna pikema kogemuse tõttu on tõenäolisem ka eetiliste probleemide esinemine nende tööl. Küsitluse levitamiseks kasutas autor erinevaid raamatupidamisalaseid internetiportaale ja organisatsioone. Küsitlus oli anonüümne. Kuna tegemist on vägagi tundliku temaga, siis võis eeldada, et laiast levikust hoolimata jääb vastajate aktiivsus tagasihoidlikuks. Teema tundlikkus väljendub eelkõige iseenda ja ettevõtte

eetilise hindamises. Siiski peab autor vastajate hulka piisavaks, et selle põhjal järeldusi teha.

Uurimuses osales 91 vastajat. Vastajate jaotus on toodud tabelis 5. Suurema enamuse vastajatest (92,3%) moodustasid naised. Seega ei saa analüüsi viia läbi meeste ja naiste erinevuste kohta. Selline tulemus oli ka eeldatav tulenevalt uuritavast valdkonnast, kus suurema osa praktiseerijatest moodustavadki just naised. Vanuselist jaotust vaadates oli domineerivaks 41–60 aastaste vastajate hulk (46,2%). Sellele järgnes 25–40 aasta vanusegrupp (29,7%). Kõige vähem oli mõlema äärmuse vastajaid, alla 25 aastaseid ja vähemalt 61 aastaseid, mõlemat vastavalt 12,1%.

Tabel 5. Vastajate jaotus demograafiliste näitajate alusel

Näitaja		Vastajate arv	Protsent
SUGU	Mees	7	7,7%
	Naine	84	92,3%
VANUS	Alla 25	11	12,1%
	25–40	27	29,7%
	41–60	42	46,2%
	61 või vanem	11	12,1%
TÖÖSTAAŽ	Alla 5 aasta	18	19,8%
	5–10 aastat	8	8,8%
	11–20 aastat	21	23,1%
	21 või rohkem aastat	44	48,4%
AMETIKOHT	Assistent	3	3,3%
	Finantsjuht	3	3,3%
	Pearaamatupidaja	51	56,0%
	Raamatupidaja	33	36,3%
	Muu	1	1,1%
TÖÖTAJATE ARV ETTEVÖTTES	1	4	4,4%
	2–9	29	31,9%
	10–49	26	28,6%
	50–249	24	26,4%
	250 või rohkem	8	8,8%
KOKKU VASTAJAID		91	

Allikas: Autori koostatud

Tööstaaži lõikes moodustab 21 või kõrgema aastate arvuga vastajate hulk peaaegu poole kogu vastajatest (48,4%). See kattub ka vastajate vanuselise jaotusega ehk vanematelt



vastajatelt võib ka oodata kõrgemat tööstaaži. Seega saab analüüsi teha nii vanuse kui ka tööstaaži lõikes ning kontrollida, kas kogemuste omamine mõjutab eetilise otsustamise protsessi. Esindatud ametikohtadest moodustavad suurema osa pearaamatupidaja (56%) ja raamatupidaja (36,3%). Teiste ametikohtade esindatus on liiga väike, et nende põhjal eraldi analüüsi teha. Seega jätab autor analüüsist ametikoha näitaja välja. Vastajatelt uuriti ka nende ettevõtte suurust. Vastajate arv jagunes suhteliselt võrdselt mikroettevõtete, väikeettevõtete ja keskmise suurusega ettevõtete vahel, kõik ligikaudu 30%.

Järgnevates alapeatükkides 2.2 ja 2.3 viib autor läbi analüüsi saadud uurimistulemuste kohta. Alapeatükis 2.2 analüüsib autor küsitluse teise osa tulemusi ehk eetilise taset Eesti raamatupidajate seas ja põhilisi põhjuseid, miks tehakse ebaeetiline otsus. Alapeatükis 2.3 analüüsib autor eetilise otsustamise protsessi vastavalt küsitluse kolmanda osa stsenaariumitele ning selgitab välja, millised sisemised ja välised tegurid seda mõjutavad.

## **2.2. Eesti raamatupidaja eetilise tase ja kutse-eeetika probleemid**

Järgnevad kaks alapeatükki 2.2 ja 2.3 analüüsivad läbiviidud uurimuse tulemusi. Käesolev alapeatükk 2.2 keskendub Eesti raamatupidaja eetilise taseme ning kutse-eeetika probleemide analüüsile. Analüüsi läbiviimiseks kasutab autor andmetöötlusprogramme Microsoft Excel ja IBM SPSS Statistics. Peamisteks analüüsimeetoditeks on kirjeldavate statistikute analüüs, mitteparameetiline dispersioonanalüüs ja mitteparameetiline korrelatsioonanalüüs.

Küsimustikust tulenevalt on analüüsitavateks tunnusteks eelkõige nominaal- ja järjestustunnused (Likerti skaala). Seega on pidevate tunnuste puudumise tõttu piiratud analüüsimeetodite valik, mida käesoleva uurimuse käigus kasutada saab. Dispersioonanalüüsi meetoditest kasutab autor Kruskal-Wallise ja Mann-Whitney U teste, mis sobivad kahe järjestustunnuse või nominaal- ja järjestustunnuse keskmiste võrdlemiseks. Korrelatsioonanalüüsist kasutab autor Kendall Tau ja Spearman Rho koefitsiente, mis sobivad kahe järjestustunnuse vahelise seose testimiseks. Kirjeldavatest statistikutest kasutab autor mediaani, moodi ja aritmeetilist keskmist.

Esmalt uuris autor, kui vajalikuks peavad vastajad eetilist käitumist raamatupidaja elukutsel (vt tabel 6). Vajalikkust hinnati 5-palli skaalal. Suurem osa vastajatest (62,6%) leidis, et eetiline käitumine on väga vajalik. Sealhulgas ei hinnanud üksi vastaja eetilise

käitumise vajalikkust hindegaga 1 või 2, mis näitavad mittevajalikkust. Seega üldiselt peetakse eetilist käitumist raamatupidamise alal väga vajalikuks.

Tabel 6. Eetilise käitumise vajalikkus raamatupidamise alal

Näitaja	Mediaan	Mood	Aritmeetiline keskmine	Väärtus skaalal 1-5 (1-mitte kunagi, 5- väga tihti)	Vastuste arv	Vastuste protsent
Eetilise käitumise vajalikkus raamatupidamise elukutsel	5	5	4,57	3	5	5,5%
				4	29	31,9%
				5	57	62,6%

Allikas: Autori koostatud

Seejärel uuris autor, milliseid juhendeid järgitakse eetiliseks käitumiseks. Valikuteks olid ettevõttesisene eetikakoodeks, Eesti Raamatupidajate Kogu (EKR) poolt välja antud Raamatupidaja Kutse-eetika Koodeks, Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni (IFAC) Eetika Komitee poolt välja antud Raamatupidajate Kutse-eetika Koodeks ning isiklik tunnetus (vt tabel 7). Kõige rohkem kasutati isiklikku tunnetust (92%) ja ERK Raamatupidaja Kutse-eetika Koodeksit (51%). 31% vastanutest oli olemas ka ettevõttesisene eetikakoodeks. Sinna hulka kuulusid nii üheliikmelised ettevõtted kui ka suuretevõtted ehk kõik ettevõtete suurused olid esindatud. Ainult 12 vastajat kasutas korraga kolme või nelja etteantud juhenditest. 28 inimest lähtus ainult isiklikust tunnetusest. Ka seal olid esindatud kõik ettevõtte suurused. Seega on enamus vastajatest informeeritud olemasolevatest eetikakoodeksitest. Siiski peab lisaks koodeksitele kasutama isiklikku tunnetusest, sest eetilised probleemid ei ole ühtetaolised ja nõuavad alati olukorrapõhist lähenemist.

Tabel 7. Eetiliseks käitumiseks kasutatavad juhendid

Eetiliseks käitumiseks kasutatavad juhendid	Vastuste arv	Vastuste protsent
Ettevõttesisene eetikakoodeks	28	31%
Eesti Raamatupidajate Kogu (EKR) poolt välja antud Raamatupidaja Kutse-eetika Koodeks	46	51%
Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni (IFAC) Eetika Komitee poolt välja antud Raamatupidajate Kutse-eetika Koodeks	7	8%
Isiklik tunnetus	84	92%

Allikas: Autori koostatud

Järgnevalt uuris autor, millistes valdkondades ja kui tihti esineb eetilisi probleeme. Väljatoodud valdkondadeks olid finantsaruanded, ettevõtte rahaliste ressursside kasutamine, ettevõtte muu vara ja ressursside kasutamine, audit (vt tabel 8). Hinnang tuli anda 5-palli skaalal.

Tabel 8. Eetiliste probleemide esinemine valdkonniti

Näitaja	Mediaan	Mood	Aritmeetiline keskmine	Väärtus skaalal 1-5 (1- mitte kunagi, 5- väga tihti)	Vastuste arv	Vastuste protsent
Eetiliste probleemide esinemine	3	3	2,80	1	1	1,1%
				2	34	37,4%
				3	38	41,8%
				4	18	19,8%
Eetiliste probleemide esinemine finantsaruannete koostamises	2	2	2,29	1	19	20,9%
				2	40	44,0%
				3	19	20,9%
				4	13	14,3%
Eetiliste probleemide esinemine ettevõtte rahaliste ressursside kasutamises	2	2	2,58	1	13	14,3%
				2	36	39,6%
				3	21	23,1%
				4	18	19,8%
				5	3	3,3%
Eetiliste probleemide esinemine ettevõtte muu vara ja ressursside kasutamises	2	2	2,64	1	4	4,4%
				2	43	47,3%
				3	30	33,0%
				4	10	11,0%
				5	4	4,4%
Eetiliste probleemide esinemine auditi valdkonnas	2	2	1,94	1	33	36,3%
				2	36	39,6%
				3	11	12,1%
				4	7	7,7%
				5	1	1,1%
				Vastus puudub	3	3,3%

Allikas: Autori koostatud

Eetiliste probleemide esinemist üldiselt hinnati kõige rohkem hindegaga kolm, seejuures ei olnud ühtegi hinnet viis. Kuigi saadud hinnang ei ole väga kõrge, on eetiliste probleemide esinemine raamatupidamise valdkonnas siiski aktuaalne. Hinnates etteantud valdkondi eraldi, olid tulemused suhteliselt sarnased ehk esinemist hinnati pigem hindegaga kaks või kolm. Seega ei tule välja ühtegi konkreetset valdkonda, mis oleks kõige probleemsem. Siiski esineb kõigis väljatoodud valdkondades eetilisi probleeme. Kõige madalama keskmise hindegaga oli auditi

valdkond, kus 36,3% vastajatest hindas, et eetilisi probleeme ei ole kunagi tekkinud. Selle põhjuseks võib olla asjaolu, et välise kontrolli juuresolek tugevdab eetilist käitumist ehk isegi kui eetilisi probleeme tekib, siis ebaeetilise käitumise valiku puudumisel ei identifitseerita olukorda kui eetilist probleemi. Lisaks eeltoodud valdkondadele nimetati oluliste eetiliste probleemide tekkimise kohtadena ka pankadele aruannete esitamist ning maksustamist ja erisoodustusi.

Kasutades grupeerimise alustena vastajate vanust, tööstaaži ja ettevõtte suurust, uuris autor kas eetilist probleemide esinemise hinnangutes on gruppide vahelisi olulisi erinevusi. Kuna kõigi kolme näitaja puhul oli tegemist rohkem kui kahe grupiga, tuli analüüsiks kasutada Kruskal Wallisi testi. Testi käigus püstitatakse kaks hüpoteesi:

- $H_0$  ehk nullhüpotees – vaadeldavate gruppide keskväärtused on võrdsed.
- $H_1$  ehk alternatiivne hüpotees – vaadeldavate gruppide keskväärtused ei ole võrdsed.

Testi tulemuse hindamiseks kasutatakse olulisustõenäosust. Kui olulisustõenäosus on väiksem kui 0,05, siis saame 95% tõenäosusega võtta vastu alternatiivhüpoteesi ehk väita, et vaadeldavate gruppide keskväärtused ei ole võrdsed. Hindamaks, milliste gruppide vahel on erinevused, saame kasutada keskmist järjekorra numbrit. Kui olulisustõenäosus on suurem kui 0,05, siis ei suuda me alternatiivhüpoteesi tõestada ja peame jääma nullhüpoteesi juurde.

Täielikud tulemused eetiliste probleemide esinemise hinnangute kohta gruppide lõikes on toodud lisas 2. Vaadeldes eetiliste probleemide esinemist üldiselt gruppide lõikes, tuli statistiliselt olulise näitajana välja tööstaaž (olulisustõenäosus 0,024). Hinnates keskmist järjekorra numbrit, on näha, et 5–10 aastase tööstaažiga vastajatel on tunduvalt kõrgem hinnang kui teistel gruppidel ehk nad hindavad eetiliste probleemide esinemist tihedamaks. Kuna aga arvuliselt on tegemist väga väikse grupiga (8 vastajat), siis ei saa kindlalt väita, et see tulemus ei oleks erand. Seega võib pigem väita, et gruppide lõikes ei ole olulisi erinevusi eetiliste probleemide esinemise üldistes hinnangutes.

Järgnevalt vaatas autor eetiliste probleemide esinemise tihedust väljatoodud valdkondades gruppide lõikes. Täielikud tulemused on toodud lisas 2. Finantsaruannete puhul on oluline erinevus gruppide lõikes näha nii vanuse kui ka tööstaaži puhul. Keskmise järjekorranumbri alusel võib hinnata, et nooremad vastajad hindavad eetiliste probleemide esinemist finantsaruannete valdkonnas tihedamaks kui vanemad inimesed. Sama kehtib ka tööstaaži puhul. Väiksema tööstaažiga vastajad hindavad eetiliste probleemide esinemist tihedamaks. Rahaliste ressursside kasutamise puhul tulevad tõenäosusega 95% oluliste

teguritena välja vanus ja töötajate arv ettevõttes. Tööstaaž on oluline tõenäosusega 90% (olulisustõenäosus 0,081). Vanuse puhul tuleb eelkõige välja 25–40 aastaste grupp, kes hindab esinemist tihedamaks. Tööstaaži puhul kehtib sama trend, mis finantsaruannete valdkonnas ehk madalama tööstaažiga vastajad hindavad eetiliste probleemide esinemist tihedamaks. Ettevõtte suuruse gruppidest tuleb välja 10–49 töötajaga ettevõtete grupp, kes hindavad eetiliste probleemide esinemist rahaliste ressursside kasutamise valdkonnas tihedamaks. Muu vara ja ressursside kasutamises on samuti olulisteks teguriteks vanus ja tööstaaž ning sarnaselt eelnevatele valdkondadele kehtivad samad trendid ehk väiksema kogemusega ja nooremad vastajad hindavad eetiliste probleemide esinemist tihedamaks. Auditi valdkonnas on kõik näitajad statistiliselt olulised. Vanuse ja tööstaaži gruppides võib üldiselt samuti näha trendi, kus hinnangud langevad vanuse või tööstaaži kasvades. Töötajate arvu poolest on kõrgeimad hinnangud väikeettevõtetes (10–49 töötajat).

Seega võib peaaegu kõigis valdkondades näha trendi, kus nooremad ja väiksemate kogemustega inimesed hindavad eetiliste probleemide esinemist kõrgemaks. Selle esinemiseks võib olla mitmeid põhjuseid. Üheks põhjuseks võib olla kutse-eetika õpetuse suurenev tähtsustamine koolides ehk hilisematel hariduse saajatel on õpingute jooksul pandud rohkem rõhku eetikale kui neil, kas said vastava hariduse varem. Teiseks põhjuseks võib olla asjaolu, et nooremad ja väiksemate kogemustega inimesed märkavad rohkem eetilisi probleeme, kuna vahetavad rohkem töökohti ja näevad seetõttu ka erinevamaid organisatsioone. Täpsemate põhjuste väljaselgitamiseks tuleks läbi viia eraldi uurimus ning käesolev uurimus sellele ei keskendunud.

Järgnevalt uuris autor, kui tihti kaldutakse eetilisest otsusest kõrvale ja mis on olulisemad tegurid, mis kõrvalekaldumist mõjutavad. Eetilisest otsusest kõrvalekaldumise hinnangud on toodud tabelis 9. Kõrvalekaldumise tihedust hinnati skaalal üks kuni viis.

Tabel 9. Eetilisest käitumisest kõrvale kaldumise tihedus

Näitaja	Mediaan	Mood	Aritmeetiline keskmine	Väärtus skaalal 1-5 (1- mitte kunagi, 5- väga tihti)	Vastuste arv	Vastuste protsent
Eetilisest käitumisest kõrvale kaldumine	2	2	2,00	1	23	25,3%
				2	48	52,7%
				3	17	18,7%
				4	3	3,3%

Allikas: Autori koostatud

Üle poolte vastajatest hindas, et nad käituvad ebaeetiliselt väga harva (52,7%) ning lausa 25,3% vastas, et nad ei käitu kunagi ebaeetiliselt. Kuna antud küsimusega saab kontrollida ainult inimeste enda hinnangut enda käitumisele, siis kindlasti ei saa väita, et veerand vastanutest ei käitu kunagi ebaeetiliselt. Pigem näitab see, et suur osa vastajatest ei taju ebaeetilist käitumist ja eetiliste probleemide teket. Selle põhjuseks võivad olla vastajate jaoks suhteliselt väikese tähtsusega ebaeetilised teod, mida ei klassifitseerita eetilise või ebaeetilise alla. Vastajate hulgas esines ka neid, kes väitsid, et käituvad ebaeetiliselt pigem tihti. Seega on ebaeetiline käitumine siiski aktuaalne teema Eesti raamatupidajate seas ning on vajalik selgitada välja, mis põhjusel esineb ebaeetilist käitumist.

Kokkuvõtte nimetatud teguritest, mis võivad põhjustada ebaeetilist käitumist, on toodud tabelis 10. Tegurite olulisust paluti hinnata skaalal üks kuni viis, kus hinne üks tähistas ebaolulist tegurit ja hinne 5 väga olulist tegurit. Teguritena toodi välja nii sisemisi kui ka väliseid eetilist otsustamist mõjutavaid tegureid. Etteantud tegurites ei ole kaasatud kõik ega ainult tabelis 1 toodud sisemised ja välised tegurid. Teguritesse püüti kaasata eelkõige isikust või organisatsioonist endast tulenevad tegurid, mis võivad soodustada ebaeetilist käitumist. Üldiselt hinnatakse tegurite mõju pigem madalalt ehk kõigi näitajate puhul jääb keskmine väärtus alla kolme. See näitab, et vastajad on suhteliselt kindlad oma otsustes ja ei pea väliseid mõjutajaid oluliseks teguriks oma otsuse muutmisel. Kõige vähem olulisteks teguriteks on isiklik kasu ja surve isiklikest suhetest. Mõlema puhul on üle poole vastajatest väitnud, et tegemist ei ole olulise teguriga. Seega ebaoluliseks peetakse pigem endaga seotud tegureid. Kõige olulisemate teguritena tuuakse välja lojaalsus ettevõttele või kliendile ja otsuse väike mõju. Ettevõtte- või kliendilojaalsuse olulisus tähendab, et vastajad tunnetavad teatud kohustust ettevõtte või kliendi ees teha otsuseid, mis toovad kasu ettevõttele või kliendile, isegi kui need on ebaeetilised. Kõrgema keskmise hinde on saanud ka kõrgemalt positsioonilt oleva töötaja surve olulisus. See näitaja on sisuliselt väga sarnane eeltoodud lojaalsuse näitajale. Mõlemad on suunatud ettevõtte heaolule, kuid ühel juhul on pigem tegemist otsustaja enda valikuga, teisel juhul aga survestamisega. Lisaks etteantud teguritele nimetati olulise tegurina veel konkurentsitingimustele vastamist. Seega oluliseks peetakse pigem organisatsioonist või olukorrast endast tulenevaid tegureid. Täpsemalt vaadeldakse tegurite mõju otsustusprotsessile alapeatükis 2.3.

Tabel 10. Eetilise käitumisest kõrvale kaldumise tegurite olulisus

Näitaja	Mediaan	Mood	Aritmeetiline keskmine	Väärtus skaalal 1-5 (1- ei ole oluline tegur, 5- väga oluline tegur)	Vastuste arv	Vastuste protsent
Isiklik kasu	1	1	1,60	1	54	59,3%
				2	27	29,7%
				3	4	4,4%
				4	4	4,4%
				5	2	2,2%
Surve kõrgemal positsioonil olevalt töötajalt	2	2	2,66	1	13	14,3%
				2	34	37,4%
				3	24	26,4%
				4	11	12,1%
				5	9	9,9%
Surve isiklikest suhetest	1	1	1,77	1	47	51,6%
				2	25	27,5%
				3	13	14,3%
				4	5	5,5%
				5	1	1,1%
Tagajärgede eest vastutab keegi teine	2	1	2,30	1	31	34,1%
				2	29	31,9%
				3	12	13,2%
				4	11	12,1%
				5	8	8,8%
Lojaalsus ettevõttele/kliendile	3	3	2,89	1	15	16,5%
				2	21	23,1%
				3	27	29,7%
				4	15	16,5%
				5	13	14,3%
Puudulikud teadmised	2	2	2,30	1	25	27,5%
				2	31	34,1%
				3	24	26,4%
				4	5	5,5%
				5	6	6,6%
Otsuse väike mõju	3	3	2,74	1	16	17,6%
				2	21	23,1%
				3	33	36,3%
				4	13	14,3%
				5	8	8,8%

Allikas: Autori koostatud

Eetiliste probleemide esinemise ja ebaetiliselt käitumise vahel esineb nõrk kuid positiivne seos (vt tabel 11). Seose uurimiseks kasutaks autor korrelatsioonanalüüsi ning Kendalli ja Spearmani koefitsiente. Mõlemad kordajad näitavad statistiliselt olulise nõrga positiivse seose olemasolu ehk eetiliste probleemide esinemise tihenemisega kasvab ka võimalus ebaetiliselt käitumiseks. Kuna eetiliste probleemide esinemise tihendus näitab

eelkõige nende äratundmise tihedust, siis on see tulemus mõnevõrra vastandlik. Eeldades, et eetilisi probleeme esineb ligikaudu võrdselt, siis ebaeetilisemalt käituvad just need, kes eetilise probleem ära tunnevad.

Tabel 11. Eetiliste probleemide esinemise tiheduse seos eetilisest käitumisest kõrvalekaldumise tihedusega

		<b>Eetilisest käitumisest kõrvalekaldumise tihedus</b>	
<b>Eetiliste probleemide esinemise tihedus</b>	Kendalli kordaja	Korrelatsiooni koefitsient	0,229
		Olulisustõenäosus	0,015*
	Spearmani kordaja	Korrelatsiooni koefitsient	0,260
		Olulisustõenäosus	0,013*

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: Autori koostatud

Järgnevalt uuris autor, millised erinevused on hinnangutes tegurite olulisusele vanuse, tööstaaži ja töötajate arvu gruppides. Kokkuvõtte tehtud testidest on näha lisa 3. Isikliku kasu puhul on statistiliselt olulisteks teguriteks vanus (olulisustõenäosus 0,004) ja tööstaaž (olulisustõenäosus 0,008). Mõlema teguri puhul on selge, et vanuse või tööstaaži kasvades väheneb isikliku kasu olulisus eetilisest käitumisest kõrvale kaldumisele. Erandiks on kõige väiksema kogemusega vastajad ehk alla 25 aasta vanuselised ja vähem kui 5-aastase tööstaažiga vastajad. Nende puhul on näha, et isiklik kasu on pigem ebaoluline tegur.

Kõrgemal positsioonil oleva töötaja surve erineb samuti oluliselt vanuse ja tööstaaži gruppides (olulisustõenäosused vastavalt 0,001 ja 0,011). Vaadeldes vastavaid keskmiseid järjekorranumbreid võib välja tuua sama trendi nagu isikliku kasu puhul. Vanuse ja tööstaaži kasvades väheneb kõrgemal positsioonil oleva töötaja surve mõju eetilisele otsustamisele. Jällegi tulevad erandina välja alla 25 aastased ja vähem kui 5 aastase tööstaažiga vastajad, kes peavad kõrgemal positsioonil oleva töötaja survet vähemoluliseks.

Isiklikest suhetest tuleneva surve puhul on olulised kõik kolm tegurit ehk vanus, tööstaaž ja töötajate arv ettevõtte (olulisustõenäosused vastavalt 0,008, 0,037 ja 0,028). Vanuse ja tööstaaži puhul on jällegi sarnane trend nagu eelnevate tegurite puhul ning samuti tulevad välja samad erandgrupid. Töötajate arvu poolest seos nii selge ei ole. Isiklike suhete olulisust on madalamalt hinnanud suurettevõtete ja mikroettevõtete töötajad. Kuna küsimuses ei ole täpsustatud, kas isiklikud suhted on ettevõtte sees või väljas, siis on raske hinnata, millistel põhjustel on eelnimetatud ettevõtte tüüpides isiklike suhete olulisus madalam.



Võrreldes tagajärgede eest vastutuse olulisust gruppide lõikes, siis oluline erinevus tuleb välja vanuse ja tööstaaži puhul (olulisustõenäosused vastavalt 0,004 ja 0,024). Jällegi kehtib trend, kus nooremate ja väiksema töökogemusega vastajate jaoks on ebaeetilise käitumise jaoks olulisemaks teguriks see, kui otsuse tagajärgede eest vastutab keegi teine. Sealjuures, erinevalt eelnevatest teguritest, ei tule erandina välja alla 25-aastaste ja vähem kui 5 aastase kogemusega vastajate gruppi.

Järgmiseks eetilise käitumisest kõrvalekaldumist mõjutavaks teguriks oli lojaalsus ettevõttele või kliendile. Ka selle teguri puhul tulid välja olulised erinevused vanuse ja tööstaaži gruppide lõikes (olulisustõenäosus vastavalt 0,010 ja 0,007). Vanuse puhul tuli välja väga selge järjestus, kus kõige nooremad hindasid tegurit kõige olulisemaks ja kõige vanemad kõige vähem oluliseks. Tööstaaži puhul polnud järjestus nii selge, kuid üldine trend kehtis.

Puudulike teadmiste olulisuse erinevuste uurimisel gruppide lõikes pidi autor jääma nullhüpoteesi juurde. Seega ei vanuse, tööstaaži ega töötajate arvu gruppide lõikes ei suutnud autor tõestada, et esineks statistiliselt olulisi erinevusi.

Viimaseks uuritavaks teguriks oli otsuse väike mõju. Erinevused olulisuse hinnangutes osutusid statistiliselt oluliseks nii vanuse, tööstaaži kui ka töötajate arvu gruppide lõikes (olulisustõenäosused vastavalt 0,000, 0,002 ja 0,046). Vanuse ja tööstaaži puhul oli näha sarnast efekti nagu eelnevate tegurite puhul. Ehk vanuse ja tööstaaži kasvades vähenes otsuse väikse mõju olulisus. Töötajate arvu puhul vähenes otsuse väikse mõju olulisus töötajate arvu suurenedes. Erandiks oli üksikindviidide grupp, kelle jaoks oli otsuse väike mõju gruppide lõikes kõige vähemolulisem.

Lisast 3 tuleb välja, et pea kõikide tegurite puhul kehtib vanuse ja tööstaaži puhul seos, et kõrgema vanusega ning pikema tööstaažiga vastajad peavad tegureid vähemoluliseks ebaeetilise käitumise põhjuseks kui nooremad ja lühema tööstaažiga inimesed. Kokku võib mõlemat näitajat nimetada kui kogemust. Tulemus näitab, et kogemuse kasvades väheneb tegurite mõju, mis võivad mõjutada indiviidi eetilise otsusest kõrvale kalduma. See võib tuleneda kogemustega kaasnevast enesekindlusest, mis ei lase välistel teguritel mõjutada indiviidi arvamust eetilise käitumisest. Samuti näitab see, et riskigrupiks on pigem väiksema kogemusega indiviidid. Ehk raamatupidaja kutse-eetika parendamisel tuleks keskenduda just neile gruppidele, kuna nemad on välistest mõjutajatest kõige rohkem mõjutatud. Mõne teguri puhul oli erandina näha ka kõige väiksema kogemusega vastajaid, kes vastupidiselt trendile pidasid tegureid kõige vähemolulisemaks. Selle põhjuseks võib olla asjaolu, et need vastajad

on suure tõenäosusega läbinud hiljuti õpingud, kus võib olla rõhutatud varasemast rohkem eetilisi käitumise olulisust.

Käesolevas peatükis 2.2 selgus, et üldiselt hindavad Eesti raamatupidajad eetiliste probleemide esinemist pigem madalaks. Siiski leidub ka neid, kelle töös on eetiliste probleemide esinemine väga tihe. Valdkondade lõikes on hinnang samuti pigem madal ning ei tule välja ühtegi kõige probleemsemat valdkonda. Üle poole vastajatest väidab, et nad ei käitu kunagi ebaeetiliselt, millest võib hinnata, et esinevad eetilised probleemid on pigem ebaolulised, mida ei klassifitseerita ei eetiliseks ega ebaeetiliseks. Peamiste põhjustena, miks kaldutakse eetilisest käitumisest kõrvale tuuakse välja ettevõtte- või kliendilojaalsust ning otsuse väikest mõju. Väiksemate kogemustega vastajad hindavad nii eetiliste probleemide esinemist kui ka ebaetilisest käitumist mõjutavate tegurite olulisust kõrgemalt. Seega näevad väiksema kogemusega inimesed rohkem probleemides eetilist mõõdet ning tunnevad ennast ka rohkem mõjutatuna välistest teguritest ebaeetilise otsuse tegemisel. Järgnevas alapeatükis 2.3 analüüsib autor eetilise otsuse langetamise protsessi ning selgitab välja, millised tegurid seda mõjutavad.

### **2.3. Eesti raamatupidaja eetilise otsuse langetamise protsessi analüüs**

Käesolevas alapeatükis 2.3 viiakse läbi stsenaariumite analüüs, et uurida eetilise otsuse langetamise protsessi raamatupidaja kutse-eetikas ning selgitada välja protsessi mõjutavad sisemised ja välised tegurid.

Iga stsenaariumi lõpus oli toodud kaheksa väidet, mida vastajad pidid hindama. Väited V1 kuni V3 (selgitused toodud tabelis 3) iseloomustasid eetilise otsustamise protsessi etappe: eetiline tundlikkus, eetiline argumentatsioon ja eetiline kavatsus. Väiteid hinnati skaalal üks kuni viis, kus viis tähendas väitega nõustumist ja üks väitega mitte nõustumist. Seega mida kõrgemalt hinnatakse väiteid V1 kuni V3, seda paremini tuntakse ära eetiline probleem, osatakse teha eetiline otsus ja käitatakse vastavalt otsusele ehk ei lasta nii sisemistel kui ka välistel teguritel mõjutada oma otsust.

Järgnevalt vaatleb autor eraldi stsenaariumite A, B ja C tulemusi eetilise otsustamise protsessi etappide lõikes ehk väidete V1 kuni V3 põhjal. Kõigi kolme stsenaariumi tulemused on toodud tabelis 12.

Tabel 12. Stsenaariumite A, B ja C võrdlus väidete V1, V2 ja V3 põhjal

	Näitaja	Mediaan	Mood	Aritmeetiline keskmine	Väärtus skaalal 1-5	Vastuste arv	Vastuste protsent
STSENAARIUM A	V1 - eetilise tundlikkus	5	5	4,30	1	4	4,4%
					2	2	2,2%
					3	9	9,9%
					4	24	26,4%
					5	52	57,1%
	V2 - eetilise argumentatsioon	5	5	4,31	1	1	1,1%
					2	4	4,4%
					3	10	11,0%
					4	27	29,7%
					5	49	53,8%
	V3 - eetilise kavatsus	4	5	4,13	1	1	1,1%
					2	5	5,5%
					3	17	18,7%
					4	26	28,6%
					5	42	46,2%
STSENAARIUM B	V1 - eetilise tundlikkus	5	5	4,18	1	4	4,4%
					2	2	2,2%
					3	14	15,4%
					4	25	27,5%
					5	46	50,5%
	V2 - eetilise argumentatsioon	4	5	3,98	1	3	3,3%
					2	8	8,8%
					3	15	16,5%
					4	27	29,7%
					5	38	41,8%
	V3 - eetilise kavatsus	4	5	3,75	1	3	3,3%
					2	12	13,2%
					3	19	20,9%
					4	28	30,8%
					5	29	31,9%
STSENAARIUM C	V1 - eetilise tundlikkus	4	5	3,89	1	2	2,2%
					2	14	15,4%
					3	14	15,4%
					4	23	25,3%
					5	38	41,8%
	V2 - eetilise argumentatsioon	4	5	3,71	1	6	6,6%
					2	11	12,1%
					3	20	22,0%
					4	20	22,0%
					5	34	37,4%
	V3 - eetilise kavatsus	3	5	3,49	1	2	2,2%
					2	21	23,1%
					3	23	25,3%
					4	20	22,0%
					5	25	27,5%

Allikas: Autori koostatud

Vaadeldes stsenaariumit A, siis on näha, et tegemist oli kõrge eetilise tundlikkusega ehk V1 keskmine väärtus on 4,30 ja 57,1% vastajatest leidis, et tegemist on kindlasti eetilise probleemiga. Samuti oli kõrge hinnanguga eetilise argumentatsiooni etapp (aritmeetiline keskmine 4,31), kus 53,8% vastas hindega viis. See tähendab, et üle poole vastajatest tundsid ära eetilise käitumisviisi antud probleemi puhul ning väitsid, et stsenaariumi peategelase otsus on ebaeetiline. Vaadates aga eetilist kavatsust iseloomustavat väidet V3, siis on näha mõningast langust nii aritmeetilises keskmises (4,13), kui ka nende osakaalus, kes vastasid hindega viis (46,2%). See tähendab, et eetilise argumentatsiooni etapis käitutakse suurema tõenäosusega eetiliselt kui eetilise kavatsuse etapis. Seega tuleb selgelt välja, et võttes samas olukorras arvesse enda isiklike väärtusi, ei olnud mitmed vastajad enam kindlad V2 puhul valitud eetilises käitumises.

Stsenaariumi B puhul oli samuti tegemist väga kõrge eetilise probleemi äratundmisega (aritmeetiline keskmine 4,18) ning üle 50% vastanutest hindas eetilise probleemi olemasolu hindega viis. Eetilise argumentatsiooni puhul on keskmiseks hinnanguks 3,98, samas moodiks on 5 ehk 41,8% inimestest vastas hindega viis. Võrreldes tulemusi aga eetilise kavatsusega, siis eetilise kavatsuse puhul on aritmeetiline keskmine madalam (3,75) ning kuigi moodiks on jätkuvalt 5, siis selliselt vastanute hulk on langenud 31,9% peale. Seega tuleb selgelt välja, et vastajad, kes tegid V2 puhul eetilise otsuse, ei olnud V3 puhul sellel otsuses enam kindlad. Seega sarnaselt stsenaariumile A selgusid eetilise kavatsuse etapis indiviidi jaoks eetilist käitumist takistavad isiklikud tegurid.

Stsenaariumi C hinnangud kõigi kolme väite puhul on madalamad kui eeltoodud stsenaariumitel. Eetilise tundlikkuse hindamisel on keskmiseks väärtuseks 3,89 ning viiega vastanute protsent 41,8%. Eetilise argumentatsiooni etapi keskmine väärtus oli 3,71. Sarnaselt eelnevatele stsenaariumitele oli eetilise kavatsuse keskmine väärtus madalam (3,49) ning ka viiega vastanute arv madalam kui eetilise argumentatsiooni etapis. Seega kõigi kolme stsenaariumi puhul võis näha trendi, kus eetilise argumentatsiooni etapi hinnang oli kõrgem kui eetilise kavatsuse etapi hinnang. See tähendab, et kuigi inimesed teavad, milline käitumine on eetiline, siis neil on olemas isiklikud väärtused, mistõttu nad teevad teistsuguse (vähem eetilise otsuse) kui olukord puudutab neid ennast.

Vastavalt Flory *et al* (1992) uurimusele nähakse stsenaariumit B pigem ebaeetilisena, kuna tegemist on suurte reeglitele vastuollu minevate kulutustega ning vigade varjamiseks plaanitakse teha lisakulutusi. Stsenaariumites A ja C nähakse eetilist probleemi vähem, kuna

mõlema puhul on tegemist kõrgemal positsioonil oleva isiku kinnitusega. Stsenaariumi C puhul pole ka kindel, kas otsusest tekib üldse kahju või mitte. Käesolevas uuringus kattusid tulemused stsenaariumite B ja C korral. Stsenaariumit B nähti eelkõige eetilise probleemina ja peategelase otsust ebaetilisena. Stsenaariumi C puhul oli rohkem neid, kes ei pidanud olukorda eetiliseks probleemiks ja peategelase otsust ebaetiliseks. Stsenaariumi A puhul nähti aga käesolevas uurimuses kõige suuremat eetilist probleemi ja oldi ka kõige kindlam, et peategelase otsus on ebaetiline. Seda hinnangut võis stsenaariumis võimendada ka teise osapoolle terav ja ähvardav reageerimine, mis paneb inimesi rohkem mõtlema, et see tegu ei pruugi olla eetiline.

Väited V4 kuni V8 (vt tabel 13) iseloomustavad eetilise probleemi eetilist intensiivsust. Väiteid hinnati skaalal üks kuni viis, kus viis tähendas väitega nõustumist ja üks väitega mitte nõustumist. Analüüsil kodeeriti vastused ümber selliselt, et hinne üks iseloomustaks madalat eetilist intensiivsust ja hinne viis kõrget eetilist intensiivsust. Seega, mida kõrgemalt hinnatakse väiteid, seda suurem tõenäosus on eetiliseks käitumiseks.

Tabel 13. Väidete hinnangute seos eetilise intensiivsusega

<b>Väide</b>	<b>Eetilise intensiivsuse mõõde</b>	<b>Hinne 1 – madal eetiline intensiivsus</b>	<b>Hinne 5 – kõrge eetiline intensiivsus</b>
V4	Tagajärgede ulatus	Kogukahju on väike	Kogukahju on suur
V5	Sotsiaalne konsensus	Väike sotsiaalne konsensus	Suur sotsiaalne konsensus
V6	Mõju tõenäosus	Väike mõju tõenäosus	Suur mõju tõenäosus
V7	Ajaline vahetus	Suur ajaline vahetus	Väike ajaline vahetus
V8	Mõju kontsentreeritus	Väike mõju kontsentreeritus	Suur mõju kontsentreeritus

Allikas: Autori koostatud

Tabelis 14 on toodud eetilise intensiivsuse hinnangud kõigi kolme stsenaariumi kohta. Erinevused kolme stsenaariumi keskmise eetilise intensiivsuse vahel on väga väiksed, kusjuures stsenaariumit B peetakse kõige suurema eetilise intensiivsusega situatsiooniks. Seega stsenaariumi B puhul peaks eeldama kõige eetilisemaid otsuseid. Vaadates eraldi eetilise intensiivsuse komponente, on näha, et kõrgemate hinnangutega on tagajärgede ulatus, mõju tõenäosus ja ajaline vahetus ehk need komponendid annavad kõige rohkem juurde probleemi kui terviku eetilisele intensiivsusele.

Tabel 14. Eetilise intensiivsuse hinnangud stsenaariumite A, B ja C kohta

Näitaja	STSENAARIUM A			STSENAARIUM B			STSENAARIUM C		
	Mediaan	Mood	Aritmeetiline keskmine	Mediaan	Mood	Aritmeetiline keskmine	Mediaan	Mood	Aritmeetiline keskmine
V4 - tagajärgede ulatus	3	3	3,47	4	4	3,74	3	3	3,46
V5 - sotsiaalne konsensus	3	3	3,19	3	3	3,37	3	3	3,1
V6 - mõju tõenäosus	3	4	3,41	4	4	3,52	3	3	3,43
V7 - ajaline vahetus	3	3	3,15	4	4	3,75	3	3	3,48
V8 - mõju kontsentreeritus	3	3	3	2	2	2,36	3	3	2,77
<b>Keskmine eetiline intensiivsus</b>	<b>3,24</b>			<b>3,35</b>			<b>3,25</b>		

Allikas: Autori koostatud

Järgnevalt uurib autor uurimuses välja tulnud sisemiste ja välimiste tegurite mõju eetilise otsuse langetamise protsessile. Uuritavad sisemised ja välised tegurid on kokkuvõtvalt toodud tabelis 15.

Tabel 15. Eetilise otsuse langetamise protsessi sisemised ja välised tegurid

SISEMISED TEGURID	VÄLISED TEGURID
<b>Indiviidi eetiline areng</b>	<b>Probleemi karakteristikud ehk eetiline intensiivsus</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vanus</li> <li>• Tööstaaž</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tagajärgede ulatus</li> <li>• Sotsiaalne konsensus</li> <li>• Mõju tõenäosus</li> <li>• Ajaline vahetus</li> <li>• Mõju kontsentreeritus</li> <li>• Tagajärgede eest vastutab keegi teine</li> </ul>
<b>Indiviid karakteristikud</b>	<b>Organisatsioonilised tegurid</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Isiklik kasu</li> <li>• Surve kõrgemal positsioonil olevalt töötajalt</li> <li>• Surve isiklikest suhetest</li> <li>• Lojalsus ettevõttele/kliendile</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eetikakoodeksite olemasolu</li> <li>• Ettevõtte suurus</li> </ul>

Allikas: Autori koostatud

Indiviidi eetilist arengut mõõdab autor vanuse ja tööstaaži järgi. Indiviidi karakteristikute alla kuuluvad indiviidi enda omadusi või suhtumist iseloomustavad näitajad. Samuti kuuluvad indiviidi karakteristikute alla näitajad, mis iseloomustavad indiviidi

mõjutatavust välistest isikutest. Probleemi karakteristikute ehk eetilise intensiivsuse alla kuuluvad uuritud eetilise intensiivsuse komponendid. Sinna on lisatud ka küsimustiku teises osas uuritud eetilist käitumist mõjutav tegur – tagajärgede eest vastutuse mõõde. Organisatsioonilistest teguritest uurib autor eetikakoodeksite olemasolu ja ettevõtte suuruse mõju eetilise otsustamise protsessile. Eetikakoodeksite olemasolu uurimisel jagab autor vastajad kaheks: need, kes kasutasid ainult isiklikku tunnetust ning need, kes kasutasid vähemalt ühte eetikakoodeksit. Tegurite mõju uurib autor kõigi kolme stsenaariumi ning kolme eetilise otsustamise etapi lõikes. Vaadeldavad karakteristikud on mõõdetud enamasti järjestustunnustena, seega kasutab autor seoste leidmiseks korrelatsioonanalüüsi. Tulemusi kontrollib autor ka dispersioonanalüüsi kaudu, mis annab suhteliselt sarnaseid tulemusi. Kuid kuna dispersioonanalüüs näitab ainult erinevuste olemasolu ja korrelatsioonanalüüs seoste olemasolu, siis toetub autor analüüsis korrelatsioonanalüüsile.

### Indiviidi eetiline areng

Esimeseks indiviidi eetilist arengut iseloomustavaks teguriks oli vanus. Kasutades korrelatsioonanalüüsi, uuris autor, kas vanus on seotud eetilise otsustamise etappidega. Test viidi läbi kõigi kolme stsenaariumi ja kõigi kolme etapi ehk väidete V1 kuni V3 kohta. Statistiliselt olulised erinevused nii olulisusnivool 0,05 kui ka 0,1 on toodud välja tabelis 16. Nagu tabelist näha, siis ei ole tulemused läbivad kõigi kolme stsenaariumi lõikes. A stsenaariumist on erinevus vanusegruppide vahel väite V2 osas. C stsenaariumi puhul ainult väite V3 osas. Seosed on positiivsed, mis tähendab, et vanuse kasvades suureneb eetilise käitumise tõenäosus. Seosed on aga väga nõrgad. Seega ei suuda me tõestada, et vanus mõjutaks eetilise otsustamise protsessi.

Tabel 16. Vanuse seos eetilise otsustamise etappidega

EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP		V2 (A)	V3 (C)
Kendall	Koefitsient	0,170	0,193
	Olulisustõenäosus	0,068**	0,030*
Spearman	Koefitsient	0,196	0,231
	Olulisustõenäosus	0,062**	0,028*

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

\*\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,1

Allikas: Autori koostatud

Teiseks uuritavaks teguriks oli tööstaaž. Tulemused on toodud tabelis 17. Statistiliselt oluline erinevus (olulisusnivool 0,1) esines A stsenaariumi V2 ning C stsenaariumi V3 puhul. Samad väited olid olulised ka vanuse puhul, mis näitab, et vanus ja tööstaaž oma omavahel seotud. Tööstaaži puhul on jällegi aga raske välja tuua kindlat seost, mis suhet eetilise otsustamise etappidega iseloomustaks. Seega võib väita, et olulised erinevused on pigem üksikjuhtumid ning me ei suuda tõestada, et tööstaaž eetilise otsustamise protsessi mõjutaks.

Tabel 17. Tööstaaži mõju eetilise otsustamise etappidele

EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP		V2 (A)	V3 (C)
Kendall	Koefitsient	0,215	0,210
	Olulisustõenäosus	0,021*	0,019*
Spearman	Koefitsient	0,244	0,253
	Olulisustõenäosus	0,020*	0,015*

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: Autori koostatud

### Indiviidi karakteristikud

Esimeseks indiviidi karakteristikuks on isikliku kasu olulisus, mille tulemused on toodud tabelis 18. Seosed leiti A stsenaariumi V1 ja V2 väidete puhul ning C stsenaariumi V3 väite puhul. Kõik seosed on negatiivsed. See tähendab, et mida vähem olulisem on indiviidile isiklik kasu, seda suurem on ta eetiline tundlikkus ja parem eetiline kavatsus. Seos on aga kõigi kolme juhtumi puhul väga nõrk (<0,3). Samuti ei esine ühtegi seost sama väite puhul läbivalt kolmes stsenaariumis. Seega ei saa väita, et isikliku kasu olulisus mõjutaks eetilise otsustamise protsessi.

Tabel 18. Isikliku kasu olulisuse seos eetilise otsustamise etappidega

EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP		V1 (A)	V2 (A)	V3 (C)
Kendall	Koefitsient	-0,187	-0,180	-0,250
	Olulisustõenäosus	0,051**	0,060**	0,007*
Spearman	Koefitsient	-0,203	-0,192	-0,276
	Olulisustõenäosus	0,053**	0,068**	0,008*

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

\*\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,1

Allikas: Autori koostatud



Järgmiseks indiviidi karakteristikuks on kõrgemal positsioonil oleva töötaja surve olulisus (vt tabel 19). Statistiliselt olulised seosed tuli välja A stsenaariumi väite V2 ja B stsenaariumi väite V1 puhul. Esimese puhul on Spearmani kordaja järgi tegemist keskmise tugevusega negatiivse seosega. Kendalli kordaja järgi on seos nõrk. See tähendab, et mida vähem olulisem on kõrgemal positsioonil oleva töötaja surve, seda paremini tuntakse ära eetilise käitumisviisi. Kuna mõlemad seosed on pigem üksikjuhtumid, siis ei saa neid seoseid laiendada üldkogumile.

Tabel 19. Kõrgemal positsioonil oleva töötaja surve olulisuse seos eetilise otsustamise etappidega

<b>EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP</b>		<b>V2 (A)</b>	<b>V1 (B)</b>
Kendall	Koefitsient	-0,290	-0,167
	Olulisustõenäosus	0,001*	0,062**
Spearman	Koefitsient	-0,330	-0,201
	Olulisustõenäosus	0,001*	0,056**

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

\*\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,1

Allikas: Autori koostatud

Isiklikest suhetest tuleneva surve olulisuse uurimisel tulid statistiliselt olulistena välja kolm väidet (vt tabel 20): A stsenaariumi V2 ja V3 ning C stsenaariumi V1. Esimese puhul on tegemist keskmise tugevusega negatiivse seosega ehk isiklikest suhetest tuleneva surve olulisuse vähenemisel suureneb tõenäosus, et indiviid teeb eetilise otsuse. Sama väite kohta leiti sarnase suuna ja tugevusega seose ka kõrgemal positsioonil oleva töötaja surve olulisuse uurimisel. Siiski saame väita, et seos on pigem konkreetse stsenaariumi põhine ning seda ei saa laiendada üldkogumile.

Tabel 20. Isiklikest suhetest tuleneva surve olulisuse seos eetilise otsustamise etappidega

<b>EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP</b>		<b>V2 (A)</b>	<b>V3 (A)</b>	<b>V1 (C)</b>
Kendall	Koefitsient	-0,310	-0,178	-0,159
	Olulisustõenäosus	0,001*	0,054**	0,080**
Spearman	Koefitsient	-0,332	-0,200	-0,174
	Olulisustõenäosus	0,001*	0,057**	0,099**

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

\*\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,1

Allikas: Autori koostatud

Ettevõtte või kliendi lojaalsuse olulisuse puhul tulid statistiliselt olulistena välja B stsenaariumi V1 ja V3 (vt tabel 21). Mõlemad on väga nõrgad negatiivsed seosed, seega ei saa väita, et ettevõtte või kliendi lojaalsuse olulisus mõjutaks eetilise otsustamise protsessi. Sarnaselt kõigi testitud indiviidi karakteristikutega esineb üksikuid seoseid, kuid seosed on väga nõrgad. Seega ei saa antud uurimuse põhjal tuua välja ühtegi konkreetset indiviidi iseloomustavat karakteristikut, mis mõjutaks eetilise otsustamise protsessi.

Tabel 21. Ettevõtte või kliendi lojaalsuse olulisuse seos eetilise otsustamise etappidega

EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP		V1 (B)	V3 (B)
Kendall	Koefitsient	-0,159	-0,179
	Olulisustõenäosus	0,073**	0,039*
Spearman	Koefitsient	-0,191	-0,220
	Olulisustõenäosus	0,069**	0,036**

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

\*\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,1

Allikas: Autori koostatud

### Probleemi karakteristikud ehk eetiline intensiivsus

Lisaks eetilise intensiivsuse komponentidele V4 kuni V8, lisas autor siia alla ka tagajärgede eest vastutuse mõõtme. Tabelist 22 on näha, et tagajärgede eest vastutuse mõõde on oluline terve stsenaariumi A ja C lõikes ning stsenaariumi B väite V3 puhul.

Tabel 22. Tagajärgede eest vastutuse olulisuse seos eetilise otsustamise etappidega

EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP		V1 (A)	V2 (A)	V3 (A)	V3 (B)	V1 (C)	V2 (C)	V3 (C)
Kendall	Koefitsient	-0,371	-0,247	-0,190	-0,159	-0,273	-0,195	-0,265
	Olulisustõenäosus	0,000*	0,006*	0,034*	0,070**	0,002*	0,025*	0,002*
Spearman	Koefitsient	-0,421	-0,277	-0,224	-0,197	-0,320	-0,234	-0,318
	Olulisustõenäosus	0,000*	0,008*	0,033*	0,062**	0,002*	0,026*	0,002*

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

\*\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,1

Allikas: Autori koostatud

Enamasti on tegemist nõrga negatiivse seosega, kuid V1 (A), V1(C) ja V3(C) puhul võib näha pigem keskmise tugevusega seost. Mida vähemtähtsamaks peetakse asjaolu, et otsuse tagajärgede eest vastutab keegi teine, seda paremini tuntakse ära eetiline probleem ja eetiline käitumisviis ning seda suurem on eetiline kavatsus. Seega, kui otsuse tagajärgede eest

vastutab keegi teine ja indiviid näeb seda kui olulist tegurit, siis on suurem tõenäosus ebaeetiliseks käitumiseks. Eelnevast tulenevalt on tegu kombineeritud karakteristikuga ehk see hõlmab nii probleemi omadusi kui ka indiviidi enda omadusi.

Eetilise intensiivsuse komponentidest esimene on tagajärgede ulatus. Tabelis 23 on näha, et B ja C stsenaariumi puhul on kogu eetilise protsessi vältel olemas statistiliselt oluline seos. Seos on pigem keskmise tugevusega ja positiivne. See tähendab, et mida laiem on tagajärgede ulatus ja mida suurem kogukahju otsusest tuleb, seda eetlisem on käitumine.

Tabel 23. Tagajärgede ulatuse (V4) seos eetilise otsustamise etappidega

<b>EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP</b>		<b>V1 (B)</b>	<b>V2 (B)</b>	<b>V3 (B)</b>	<b>V1 (C)</b>	<b>V2 (C)</b>	<b>V3 (C)</b>
Kendall	Koefitsient	0,268	0,450	0,429	0,434	0,426	0,402
	Olulisustõenäosus	0,004*	0,000*	0,000*	0,000*	0,000*	0,000*
Spearman	Koefitsient	0,290	0,519	0,495	0,467	0,470	0,476
	Olulisustõenäosus	0,05*	0,000*	0,000*	0,000*	0,000*	0,000*

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: Autori koostatud

Järgmiseks eetilise intensiivsuse komponendiks on sotsiaalne konsensus. Tabelis 24 on toodud sotsiaalse konsensususe seos eetilise otsustamise etappidega. Sarnaselt tagajärgede ulatusele on statistiliselt oluline positiivne seos kõigi stsenaariumite B ja C etappidega. Seos on aga pigem nõrgem. Seega stsenaariumite B ja C puhul mõjutas suurem sotsiaalne konsensus indiviide eetlisemalt käituma.

Tabel 24. Sotsiaalses konsensususe (V5) seos eetilise otsustamise etappidega

<b>EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP</b>		<b>V1 (A)</b>	<b>V1 (B)</b>	<b>V2 (B)</b>	<b>V3 (B)</b>	<b>V1 (C)</b>	<b>V2 (C)</b>	<b>V3 (C)</b>
Kendall	Koefitsient	0,185	0,250	0,219	0,302	0,265	0,344	0,330
	Olulisustõenäosus	0,042*	0,006*	0,014*	0,001*	0,003*	0,000*	0,000*
Spearman	Koefitsient	0,206	0,295	0,244	0,347	0,319	0,421	0,401
	Olulisustõenäosus	0,050*	0,005*	0,020*	0,001*	0,002*	0,000*	0,000*

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: Autori koostatud

Mõju tõenäosuse puhul tuleb välja seos terve stsenaariumi C puhul ja väitega V3 stsenaariumi A puhul (vt tabel 25). Stsenaariumi C puhul on tegemist keskmise, kuid pigem

kõrgema tugevusega positiivse seosega. See tähendab, et suurem on mõju tõenäosus, seda kindlamalt käitub inivid eetilisel.

Tabel 25. Mõju tõenäosuse (V6) seos eetilise otsustamise etappidega

EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP		V3 (A)	V1 (C)	V2 (C)	V3 (C)
Kendall	Koefitsient	0,283	0,497	0,579	0,418
	Olulisustõenäosus	0,002*	0,000*	0,000*	0,000*
Spearman	Koefitsient	0,320	0,566	0,655	0,492
	Olulisustõenäosus	0,002*	0,000*	0,000*	0,000*

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: Autori koostatud

Ajalise vahetuse puhul tuleb jällegi välja mõju kogu stsenaariumi C vältel ning lisaks stsenaariumi B väidete V2 ja V3 puhul (vt tabel 26). Tegemist on aga pigem nõrga positiivse seosega. Ehk mida kaugemas tulevikus ilmnevad otsuse tagajärjed, seda ebaeetilisem otsus tehakse. Kuid seose nõrkuse tõttu ei ole tegemist olulise teguriga, mis mõjutaks inimesi eetilisel või ebaeetiliselt käituma.

Tabel 26. Ajalise vahetuse (V7) seos eetilise otsustamise etappidega

EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP		V2 (B)	V3 (B)	V1 (C)	V2 (C)	V3 (C)
Kendall	Koefitsient	0,296	0,240	0,257	0,240	0,231
	Olulisustõenäosus	0,001*	0,002*	0,004*	0,006*	0,009*
Spearman	Koefitsient	0,337	0,280	0,304	0,283	0,285
	Olulisustõenäosus	0,001*	0,007*	0,003*	0,006*	0,006*

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: Autori koostatud

Viimaseks eetilise intensiivsuse komponendiks oli mõju kontsentreeritus (vt tabel 27). Analüüs näitab seost terve C stsenaariumi ning B stsenaariumi väidete V1 ja V2 puhul. Seos on pigem nõrk ja negatiivne. Leitud seos läheb vastuollu teooriaga, kus suurem mõju kontsentreeritus peaks tagama eetilise käitumise. Erinevus tuleb küsimuse ülesehitusest. Väite V5 puhul paluti hinnata, kas otsust mõjutab väheseid või palju inimesi. Sealjuures ei olnud täpsustatud, et mõju hulk jääks mõlemal puhul samaks ehk erinevus tuleneb sellest, kas kogukahju on kontsentreeritud ühele inimesele või jaotatud suurema grupi vahel. Seega praegusel juhul võib väita, et mida suurem on mõjutatavate inimeste arv, seda suurem

tõenäosusega tehakse eetilise otsus. Seega kui kodeerida mõju kontsentreeritus ümber mõjutatavate inimeste arvaks, siis on tegemist positiivse seosega

Tabel 27. Mõju kontsentreerituse (V5) seos eetilise otsustamise etappidega

EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP		V1 (B)	V2 (B)	V1 (C)	V2 (C)	V3 (C)
Kendall	Koefitsient	-0,386	-0,314	-0,252	-0,287	-0,257
	Olulisustõenäosus	0,000*	0,000*	0,005*	0,001*	0,004*
Spearman	Koefitsient	-0,427	-0,362	-0,286	-0,325	-0,305
	Olulisustõenäosus	0,000*	0,000*	0,006*	0,002*	0,003*

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: Autori koostatud

### Organisatsioonilised tegurid

Esimeseks organisatsiooniliseks teguriks oli ettevõtte suurus. Tulemused on toodud tabelis 28. Stsenaariumi C puhul võib näha keskmise tugevusega negatiivset seost. See tähendab, et mida väiksem on ettevõtte, seda eetilisemalt käitub individid. Leitud seos on mõnevõrra vastandlik, kuna suurematelt ettevõtetelt võiks oodata suuremat eetika alast reguleeritust, mis peaks tagama ka eetilisema käitumise. Seost võib põhjendada asjaoluga, et väiksemas kollektiivis töötavad inimesed lähemalt teistega koos ning seetõttu puuduvad võimalused märkamatuks ebaeetiliseks käitumiseks. Eelnevates uurimustes on seos ettevõtte suuruse ja eetilise käitumise vahel olnud puudulik.

Tabel 28. Ettevõtte suuruse seos eetilise otsustamise etappidega

EETILISE OTSUSTAMISE ETAPP		V1 (C)	V2 (C)	V3 (C)
Kendall	Koefitsient	-0,289	-0,449	-0,459
	Olulisustõenäosus	0,001*	0,000*	0,000*
Spearman	Koefitsient	-0,342	-0,531	-0,539
	Olulisustõenäosus	0,001*	0,000*	0,000*

\*korrelatsioon on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: Autori koostatud

Eetikakoodeksite olemasolu mõju uurimisel ei saa kasutada korrelatsioonanalüüsi, kuna tegemist on nominaaltunnusega. Seega uuris autor dispersioonanalüüsiga, kas gruppide vahel on olulisi erinevusi. Esimeseks grupiks on need, kes kasutavad ainult isiklikku tunnetust (N=28) ja teiseks need, kes kasutavad vähemasti ühte eetikakoodeksit (N=63). Erinevuste

uurimiseks kasutas autor Mann-Whitney U testi. Erinevus tuli välja ainult ühe stsenaariumi ja ühe väite puhul. Stsenaariumi A väite V1 puhul saab väita, et vastajad, kes kasutasid vähemasti ühte eetikakoodeksit, tundsid paremini ära stsenaariumi A eetilise probleemi (Mann Whitney U=616, olulisustõenäosus 0,10). Kuna aga oluline erinevus tuli välja ainult ühes punktis, siis on tegemist pigem erandiga ja seost ei saa laiendada üldkogumile. Seega me ei suuda tõestada, et eetikakoodeksite olemasolu mõjutaks eetilise otsustamise protsessi.

**Sisemiste tegurite** puhul ei suuda autor tõestada ühtegi olulist seost. **Välise tegurite** puhul leidis autor järgnevad seosed eetilise intensiivsuse ja organisatsiooni suuruse korral:

- Tagajärgede eest vastutuse olulisus – nõrk negatiivne seos kogu otsustusprotsessis.
- Tagajärgede ulatus – keskmise tugevusega positiivne seos kogu otsustusprotsessis.
- Sotsiaalne konsensus – nõrk positiivne seos kogu otsustusprotsessis.
- Mõju tõenäosus – keskmise tugevusega positiivne seos otsustusprotsessis.
- Ajaline vahetus – nõrk positiivne seos kogu otsustusprotsessis.
- Mõjutatavate inimeste arv – nõrk positiivne seos kogu otsustusprotsessis.
- Ettevõtte suurus – keskmise tugevusega negatiivne seos kogu otsustusprotsessis.

Seega eetilise otsustamise protsessi mõjutavad enim just välised tegurid. Põhilisteks mõjutajateks on probleemi enda karakteristikud ehk eetiline intensiivsus. Mida suurem on probleemi eetiline intensiivsus, seda suurema tõenäosusega käitub indiviid eetiliselt. See tõestab Jonesi (1991) teooriat eetilise intensiivsuse ja selle komponentide kohta. Siiski ei leidnud autor ühtegi tugevat seost, mis kirjeldaks ära eetilise või ebaeetilise käitumise. Lisaks ei suutnud käesolev uurimus tõestada indiviidi eetilise arengu ega indiviidi karakteristikute seost eetilise otsustamise protsessiga. Indiviidi iseloomustavate karakteristikute puhul tuli välja, et väiksema kogemusega inimesed peavad teatud tegureid olulisemateks mõjutajateks kui suuremate kogemustega inimesed. Siiski ei kinnitatud seda stsenaariumite analüüsil. Edasistes uurimustes tuleks välja selgitada, mis põhjustel selline trend esineb ning kuidas vähendada väiksema kogemusega indiviidide vastuvõtlikkust välistele mõjutajatele.

## KOKKUVÕTE

Raamatupidaja amet on kutse ning seda reguleerib kutse-eetika. Kutse-eetika on arenenud välja moraalifilosoofiast. Raamatupidaja üks tähtsamaid ülesandeid on info edastamine nii organisatsiooni sees, teistele huvigruppidele kui ka avalikkusele. Seetõttu on eriti tähtis, et edastatav info oleks usaldusväärne ning sellele aitab kaasa eetiline käitumine. Raamatupidaja kutse-eetika on tugevasti reguleeritud. Reguleeritus toimub eelkõige läbi erinevate organisatsioonisiseste, riigisiseste ja rahvusvaheliste koodeksite. Koodeksid toovad enamasti välja käitumise põhimõtted, mida järgima peaks, seega on oluline osa indiviidi enda tunnetusel probleemist, et ta oskaks teha eetilist otsust.

Eetilise otsuse langetamist aitavad mõista eetilise otsustamise mudelid. Esimesena tõi mudelitesse indiviidikeskse lähenemise Kohlberg, kes väitis, et eetiline otsustamine on mõjutatud indiviidi eetilisest arengutasemest. Rest keskendus eetilise otsustamise protsessi enda kirjeldamisele ning töötas välja neljaetapilise mudeli, mille komponentideks on eetiline tundlikkus, eetiline argumentatsioon, eetiline kavatsuse ning otsuse rakendamine. Jones rõhutas eetilise probleemi enda karakteristikuid ehk eetilist intensiivust ning selle mõju eetilise otsustamise protsessile. Lisaks mõjutavad eetilist otsustamist veel indiviidi enda karakteristikud ning väline keskkond ehk organisatsioonilised karakteristikud.

Otsustusprotsessi mõjutavad tegurid jagas autor sisemisteks ja välisteks. Sisemised tegurid on indiviidi eetiline areng ja indiviidi iseloomustavad karakteristikud. Välsed tegurid on probleemi karakteristikud ja organisatsioonilised tegurid. Tegurid koosnevad omakorda iseloomustavatest näitajatest, mille puhul võib välja tuua kas positiivse või negatiivse seose kindla otsustusprotsessi etapiga. Eelnevate uurimuste tulemused on olnud vastandlikud ning tulemused sellest, millised tegurid eetilise otsustamise protsessi mõjutavad, on olnud erinevad.

Autor viis läbi empiirilise uurimuse Eesti raamatupidajate seas, et selgitada välja, millised tegurid mõjutavad nende eetilise otsustamise protsessi. Uurimismeetodiks oli internetipõhine küsitlus, mida levitati erinevate raamatupidamisalaste portaalide ning organisatsioonide kaudu. Küsimustikule vastas 91 inimest, mis tähendab suhteliselt madalat

vastamise aktiivsust, kuid kuna tegemist on tundliku teemaga, siis oli see ka eeldatav. Teema tundlikkus väljendub eelkõige iseenda eetilise hindamises.

Töö empiirilises osas viidi läbi saadud andmete analüüs. Analüüsiks kasutati andmetöötlusprogramme Microsoft Excel ja IBM SPSS Statistics. Peamisteks analüüsimeetoditeks olid kirjeldavate statistikute analüüs, mitteparameetiline dispersioonanalüüs ja mitteparameetiline korrelatsioonanalüüs. Analüüsides üldist hinnangut Eesti raamatupidamise valdkonnas esinevatele eetilistele probleemidele, siis peetakse seda pigem madalaks. Siiski tõdetakse, et neid esineb ning mõne vastaja puhul lausa tihti. Seega ebaeetilisus on jätkuvalt aktuaalne. Uurides probleemide esinemist valdkondade lõikes ei tulnud välja ühtegi konkreetset valdkonda, milles eetiliste probleemide esinemine oleks kriitiline. Seega võime tõdeda, et eetilisi probleeme esineb ning nendega tuleb tegeleda, kuid esinemine on pigem harv.

Eetilise käitumise uurimisel selgus, et enamus vastajad hindasid oma käitumist pigem eetiliseks. Üle poole vastajatest leidis, et nad ei käitu kunagi ebaeetiliselt. Sellest võib aga hinnata, et põhiliselt esinevad eetilised probleemid on vastajate jaoks pigem ebaolulised, mistõttu ei klassifitseerita neid ei eetiliseks ega ebaeetiliseks. Vastajate hinnates on eetilise käitumisest kõrvalekaldumise peamised põhjused lojaalsus ettevõttele või kliendile ja otsuste väike mõju.

Uurimuses tuli välja seos vastajate kogemuse ning eetiliste probleemide esinemise tihedusega. Kogemust mõõdeti vanuse ja tööstaži kaudu. Vähem kogenumad vastajad hindasid eetiliste probleemide esinemist tihedamaks. Samasugune seos ilmnes ka kogemuse ja mõjutatavate tegurite olulisuse vahel ehk väiksemate kogemustega vastajad pidasid väliseid mõjutajaid olulisemateks teguriteks eetilise otsusest kõrvale kaldumisel. Seega võib väiksema kogemusega indiviide pidada riskigrupiks, kelle eetilisse arengusse tuleks rohkem panustada.

Autor uuris erinevate sisemiste ja väliste tegurite mõju eetilise otsustamise protsessile. Selleks kasutati stsenaariumite analüüsi, kus vastajad tutvusid kolme eetilist probleemi sisaldava hüpoteetilise stsenaariumiga ning pidid seejärel hindama stsenaariumiga seotud väiteid. Sisemiste tegurite puhul ei suutnud autor antud andmete põhjal tõestada ühtegi olulist ja läbivat seost. Testidega välja tulnud statistiliselt olulised seosed võib pigem klassifitseerida üksikjuhtumite alla. Välimiste tegurite puhul kerkis esile eetiline intensiivsus, mille komponentidel oli positiivne nõrk või keskmise tugevusega seos eetilise otsustamise



protsessiga. Seega sai kinnitust Thomas Jonesi teooria, et kõrgema eetilise intensiivsuse puhul on ka suurem tõenäosus eetiliseks käitumiseks. Samuti leidis kinnitust Jonesi väide, et eetiline intensiivsus mõjutab kogu protsessi, mitte ainult üksikuid etappe. Kõige tugevama seosega eetilise intensiivsuse komponent oli mõju tõenäosus. Seega kõige olulisemaks teguriks eetilisel otsustamisel peetakse tõenäosust, kas sellest otsusest tuleb kahju või kasu.

Vastavalt töö eesmärgile selgitas autor välja, millised tegurid mõjutavad eetilise otsustamise protsessi. Käesoleva uurimuse raames suudeti tõestada ainult väliste tegurite mõju, eelkõige probleemi enda karakteristikute mõju. Nii organisatsioonilisi kui ka indiviidi iseloomustavaid tegureid saab teatud määral muuta, kas arendamise või parendustega. Seega saaks sealsete seoste ilmnemisel teha ettepanekuid nende seoste ärakasutamiseks või mõju vähendamiseks, et lõpptulemuseks oleks eetiline käitumine. Probleemi iseloomustavaid karakteristikuid on aga võimatu muuta. Töös tuli ka välja seos väiksema kogemuse ja suurema mõjutatavuse vahel. Käesolev töö ei suutnud selgitada põhjuseid, miks selline seos esineb. Seega tuleks edasistes töödes uurida leitud seose põhjuseid ning selle kaudu esitada ettepanekuid probleemi lahendamiseks.

## VIIDATUD ALLIKAD

- Armstrong, R. W., Williams, R. J., Barrett, J. D. (2004). The impact of banality, risky shift and escalating commitment on ethical decision making. – *Journal of Business Ethics*, 53, pp. 365–370.
- Barnett, T., Valentine, S. (2004). Issue contingencies and marketers' recognition of ethical issues, ethical judgements and behavioural intentions. – *Journal of Business Research*, 57(4), pp. 338–346.
- Beams, J. D., Brown R. M., KiDough L. N. (2003). An Experiment Testing the Detenninants of Non-Compliance with Insider Trading Laws – *Journal of Business Ethics* 45(4), pp. 309-323.
- Butterfield, K. D., Trevino L. K., Weaver G. R. (2000). Moral Awareness in Business Organizations: Influences of Issue-Related And Social Context Factors. – *Human Relations* 53(7), pp. 981-1018.
- Cagle, J. A. B., Baucus, M. S. (2006). Case studies of ethics scandals: Effects on ethical perceptions of finance students. – *Journal of Business Ethics*, 64, pp. 213–229.
- Chan, S. Y.S, Leung P. (2006). The Effects of Accounting Students' Ethical Reasoning and Personal Factors on Their Ethical Sensitivity. – *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, no. 4, pp. 436-457.
- Cherry, J., Fraedrich J. (2000). An Empirical Investigation of Locus of Control and the Structure of Moral Reasoning: Examining the Ethical Decision Making Processes of Sales Managers. – *The Journal of Personal Selling and Sales Management* 20(3), pp. 173-188
- Cowton, C. J. (2009). Accounting and the ethics challenge: re-memembering the professional body. – *Accounting & Business Research*, 39, 3, pp. 177-189.
- Deshpande, S. P. (2009). A study of ethical decision making by physicians and nurses in hospitals. – *Journal of Business Ethics*, 90, pp. 387–397.
- Doucet, M. S., Doucet, T. A. (2015). Ethics of Virtue and Ethics of Duty: Defining the Norms of the Profession. – *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, Vol 9. Pp 147-168.
- Duska, R., Duska, B. S., Ragatz, J. A. (2011). Accounting Ethics. 2nd Edition. Oxford: Wiley-Blackwell.
- Eesti Raamatupidajate Kogu (2003). Raamatupidaja kutse-eetika koodeks.

- Eweje, G., Brunton, M. (2010). Ethical perceptions of business students in a New Zealand university: Do gender, age and work experience matter? – *Business Ethics: A European Review*, 19(1), pp. 95–111.
- Flanagan, J., Clarke, K. (2007). Beyond a Code of Professional Ethics: A Holistic Model of Ethical Decision-Making for Accountants. – *Abacus*, vol. 43, no. 4, pp. 488-518.
- Flory, S. M., Philips, T. J., Reidenbach, R. E., Robin, D. P. (1992) A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting. – *The Accounting Review*, 67(2), pp. 284–302.
- Frankel, M. S. (1989). Professional codes: Why, how and with what impact? – *Journal of Business Ethics*, 8, pp. 109–115.
- Greenfeld, A. C., Norman, C. S., Wier, B. (2008). The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behaviour. – *Journal of Business Ethics*, 83, pp. 419–434.
- Harrington, S. J. (1997). A test of a Person-Issue Contingent Model of Ethical Decision Making in Organizations. – *Journal of Business Ethics*, 16(4), pp. 363—375.
- IESBA (2016). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants.
- Jackson, T. (2000). Management Ethics and Corporate Policy: A Cross-Cultural Comparison. – *Journal of Management Studies* 37(3), pp. 349-369.
- Jeffrey, C., Dilla, W., Weatherholt, N. (2004). The impact of ethical development and cultural constructs on auditor judgments: A study of auditors in Taiwan. – *Business Ethics Quarterly*, 14(3), pp. 553–579.
- Jones, K. J., Liu, C.-Y. A. (2015). Ethical Decision Making: A Model Demonstrating Collectivism and Individualism Decision Influences. – *Academy of Business Research Journal*, vol. 3, pp. 75-83.
- Jones, T. M. (1991). Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model. – *Academy of Management Review*, vol. 16, no. 2, pp. 366-395.
- Kliukinskaitė Vigil, V. (2009). Models of an individual decision-making process related to ethical issues in business: The risk of framing effects. – *International Journal of Business Governance and Ethics*, 4(3), pp. 264-279.
- Kohlberg, L. (1984). *The psychology of moral development: The nature and validity of moral stages*. San Francisco: Harper & Row.
- Krambia-Kapardis, M., Zopiatis, A. (2008). Uncharted Territory: Investigating Individual Business Ethics in Cyprus. – *Business Ethics: A European Review*, vol. 17, no. 2, pp. 138-148.
- Leitsch, D. (2006). Using dimensions of moral intensity to predict ethical decision-making in accounting. – *Accounting Education*, vol. 15, no. 2, pp. 135-149.

- Longenecker, J. G., Moore, C. W., Petty, J. W., Palich, L. E., McKinney, J. A. (2006). Ethical attitudes in small businesses and large corporations: Theory and empirical findings from a tracking study spanning three decades. – *Journal of Small Business Management*, 44(2), pp. 167–183.
- Marques, P. A., Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. – *Journal of Business Ethics*, 86, pp. 227–242.
- Marta, J., Singhapakdi, A., Kraft, K. (2008). Personal characteristics underlying ethical decisions in marketing situations: A survey of small business managers. – *Journal of Small Business Management*, 46(4), pp. 589–606.
- Martinov-Bennie, N., Mladenovic, R. (2015). Investigation of the Impact of an Ethical Framework and an Integrated Ethics Education on Accounting Students' Ethical Sensitivity and Judgment. – *Journal of Business Ethics*, vol. 127, no. 1, pp. 189-203.
- McCullough, P. M., Faught, S. (2005). Rational moralists and moral rationalists value-based management: Model, criterion and validation. – *Journal of Business Ethics*, 60, pp. 195–205.
- McKinney, J. A., Emerson, T. L., Neubert, M. J. (2010). The effects of ethical codes on ethical perceptions of actions toward stakeholders. – *Journal of Business Ethics*, 97, pp. 505–516.
- Moberg, D., Caldwell, D. F. (2006). An exploratory investigation of the effect of ethical culture in activating moral imagination. – *Journal of Business Ethics*, 73, pp.193–204.
- O'Fallon, M. J., Butterfield, K. D. (2011). Moral differentiation: Exploring boundaries of the “Monkey See, Monkey Do” perspective. – *Journal of Business Ethics*, 102, 379–pp. 399.
- O'Leary, C., Stewart, J. (2007). Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making: An exploratory study. – *Managerial Auditing Journal*, 22(8), pp. 787–808.
- Paolillo, J. P., Vitell, S. J. (2002). An Empirical Investigation of the Influence of Selected Personal, Organizational and Moral Intensity Factors on Ethical Decision Making. – *Journal Of Business Ethics*, 35(1), pp. 65-74.
- Razzaque, M. A., Hwee T. P. (2002). Ethics and Purchasing Dilemma: A Singaporean View. – *Journal of Business Ethics* 35(4), pp. 307-326.
- Rest, J. R. (1986). *Moral development: Advances in research and theory*. New York: Praeger.
- Rest, J. R., Narvaez, D. (1994) *Moral Development in the Professions: Psychology and Applied Ethics*. Hillsdale: L. Erlbaum Associates.
- Rotter, J. (1966). Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. – *Psychological Monographs* 80 (1), pp. 1–28.

- Shafer, W. E., Simmons, R. S. (2011). Effects of organizational ethical culture on the ethical decisions of tax practitioners in mainland China. – *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(5), pp. 647–668.
- Sims, R. I., Keon T. L. (1999). Determinants of Ethical Decision Making: The Relationship of the Perceived Organizational Environment. – *Journal of Business Ethics* 19(4), pp. 393-401.
- Sims, R., Felton, E. (2006). Designing and delivering business ethics teaching and learning. *Journal of Business Ethics*, 63(3), pp. 297–312
- Singer, M. S., Singer, A. E. (1997). Observer Judgments about Moral Agents' Ethical Decisions: The Role of Scope of Justice and Moral Intensity. – *Journal of Business Ethics*, 16(5), pp. 473-484.
- Singhapakdi, A., Vitell S. J., Franke G. R. (1999). Antecedents, Consequences, and Mediating Effects of Perceived Moral Intensity and Personal Moral Philosophies. – *The Journal of Academy of Marketing Science* 27(1), pp. 19-35
- Singhapakdi, A., Vitell S. J., Kraft K. L. (1996). Moral Intensity and Ethical Decision-Making of Marketing Professionals. – *Journal of Business Research* 36, pp. 245-255.
- Smith, N. C., Simpson, S. S., Huang, C. (2007). Why managers fail to do the right thing: An empirical study of unethical and illegal conduct. – *Business Ethics Quarterly*, 17(4), 633–667.
- Spalding, A., Oddo, A. (2011). It's Time for Principles-Based Accounting Ethics. – *Journal of Business Ethics*, 99, pp. 49-59.
- Street, M., Street, V. L. (2006). The effects of escalating commitment on ethical decision-making. – *Journal of Business Ethics*, 64, pp. 343–356.
- Stuart, A., Stuart, B., Pedersen, L. J. T. (2014). *Accounting Ethics*. Chichester: Wiley
- Su, S. H. (2006). Cultural differences in determining the ethical perception and decision-making of future accounting professionals: A comparison between accounting students from Taiwan and the United States. – *The Journal of American Academy of Business*, 9(1), pp. 147–158.

## **SUMMARY**

### **ACCOUNTING ETHICS AND ITS APPLICATION IN DECISION MAKING IN ESTONIA**

Pille Liik

The accounting profession is one of the hardest and most disciplined professions in the world. The accounting services need to be trustworthy. Keeping up the quality of the service is strongly connected to the ethical regulations. The accounting profession has a responsibility to the public, who has high assumptions for the quality of information that comes from accounting. Nevertheless there have been many cases all over the world, where accountants have violated the accounting rules. Therefore it is important to find out why are accountants willing to violate the rules and defer from ethical behavior. The aim of this research is to find out which factors influence the ethical decision making process among the accountants of Estonia.

The accounting profession is regulated by professional ethics. The basis of accounting ethics has been developed from moral philosophy. The accounting ethics is strongly regulated by different kind of ethics codes, but the codes bring out the principles of behavior. That means that there is an important part for the individuals themselves to analyze the situation and decide on the ethical course of action.

To help understand the process of ethical decision making there are many theoretical models. Kohlberg was the first to bring the individual-centered approach to ethical decision making process. He claimed that it is influenced by the ethical development of the individual. Rest worked out a four component model of decision making that starts with recognition of the ethical dilemma and ends with acting according to the ethical decision. Jones brought in the moral intensity concept that are the characteristics of the problem itself. Additionally, authors have added individuals own characteristics and organizational characteristics to the

models to help explain why unethical decisions are made. The author has divided the influential factors to inner and outer factors. Inner factors are individual ethical development and the characteristics of the individual. The outer factors are moral intensity and organizational factors. The factors further consist of specific indicators that help evaluate the influence on the decision making process.

An empirical study was conducted among the accountants of Estonia to find out which indicators influence the ethical decision making process. A questionnaire was used to collect the data and descriptive statistics, nonparametric analysis of variance and nonparametric correlation analysis were used to analyze the results. There were total of 91 respondents.

The study found that the overall appearance of ethical problems is rather low. Still, it is a topical problem. There came out no specific areas where the appearance of ethical problems would have been critical, rather the same level applied for all areas. Most respondents valued their own behavior ethical. More than half of the respondents claimed that they have never behaved unethically. This may be because the ethical dilemmas they have faced are with low importance for them, so they don't classify them as ethical or unethical. The main reasons to behave unethically were loyalty to the customer or organization and low impact of the decision. The study found that the less experiences people had the more acceptable they were to outer influences. Therefore, this group should be considered as a risk group and the effort to minimalizing unethical behavior should go to younger and less experienced accountants.

The final part of the study was to analyze different inner and outer factors and their influence on the ethical decision making process. None of the inner factors turned out to be significant to influence the ethical decision making. From the outer factors, moral intensity was proven to be a significant factor to explain unethical or ethical behavior. Jones's thesis that the higher the problems moral intensity, the more probability of ethical behavior, was proven. The most influential component of moral intensity turned out to be the probability of effect. Compared to the individual or organizational factors, the level of ethical intensity is set with the problem and can't be altered. That's why it is hard to improve on the unethical behavior that is resulted from low moral intensity level of the problem.

## LISAD

### Lisa 1. Eesti raamatupidajate seas läbiviidud küsitlus

#### I osa

Sugu \*

- Mees
- Naine

Vanus \*

- Alla 25
- 25-40
- 41-60
- 61 või vanem

Tööstaaž \*

- Alla 5 aasta
- 5-10 aastat
- 11-20 aastat
- 21 või rohkem aastat

Ametikoht \*

- Pearaamatupidaja
- Raamatupidaja
- Assistent
- Controller
- Finantsjuht
- Muu:

Töötajate arv ettevõttes \*

- 1
- 2-9
- 10-49
- 50-249
- 250 või rohkem

#### II osa

**Kui vajalikuks peate eetilist käitumist raamatupidaja elukutsel? \***

Ei ole vajalik 1 2 3 4 5 Väga vajalik



## Lisa 1 järg

### Milliseid juhendeid järgite eetiliseks käitumiseks? \*

- Ettevõttesisene eetikakoodeks
- Eesti Raamatupidajate Kogu (EKR) poolt välja antud Raamatupidaja Kutse-eetika Koodeks
- Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni (IFAC) Eetika Komitee poolt välja antud Raamatupidajate Kutse-eetika Koodeks
- Isiklik tunnetus
- Muu:

### Kui tihti tuleb Teie töös ette eetilisi probleeme? \*

Mitte kunagi 1 2 3 4 5 Väga tihti

### Palun hinnake oma töökoha põhjal eetiliste probleemide esinemist järgmistes valdkondades (vastake nende valdkondade kohta, millega oma töös kokku puutute):

#### 1. Finantsaruannete koostamine

Mitte kunagi 1 2 3 4 5 Väga tihti

#### 2. Ettevõtte rahaliste ressursside kasutamine

Mitte kunagi 1 2 3 4 5 Väga tihti

#### 3. Ettevõtte muu vara ja ressursside kasutamine

Mitte kunagi 1 2 3 4 5 Väga tihti

#### 4. Audit

Mitte kunagi 1 2 3 4 5 Väga tihti

#### 5. Mõni muu oluline valdkond (palun täpsustage)

### Kui tihti kaldute oma töös kõrvale eetilisest käitumisest? \*

Mitte kunagi 1 2 3 4 5 Väga tihti

### Palun hinnake kui olulist mõju avaldavad järgnevad tegurid eetilisest otsusest kõrvale kaldumisele Teie puhul:

#### 1. Isiklik kasu \*

Ei ole oluline tegur 1 2 3 4 5 Väga oluline tegur

#### 2. Surve kõrgemal positsioonil olevalt töötajalt \*

Ei ole oluline tegur 1 2 3 4 5 Väga oluline tegur

#### 3. Surve isiklikest suhetest \*

Ei ole oluline tegur 1 2 3 4 5 Väga oluline tegur

## Lisa 1 järg 2

4. Tagajärgede eest vastutab keegi teine \*

Ei ole oluline tegur    1    2    3    4    5    Väga oluline tegur

5. Lojaalsus ettevõttele/kliendile \*

Ei ole oluline tegur    1    2    3    4    5    Väga oluline tegur

6. Puudulikud teadmised \*

Ei ole oluline tegur    1    2    3    4    5    Väga oluline tegur

7. Otsuse väike mõju \*

Ei ole oluline tegur    1    2    3    4    5    Väga oluline tegur

8. Muu oluline tegur (palun täpsustage)

### III osa

**Palun lugege järgnevaid hüpoteetilisi stsenaariumeid ja hinnake iga stsenaariumi lõpus toodud väiteid.**

#### Stsenaarium A

*Peeter on noor raamatupidaja suures ettevõttes. Pärast töötamist ettevõtte peakontoris viiakse ta üle hiljuti omandatud uude üksusesse, mida juhib selle endine omanik Toomas, kes on harjunud omaette tegutsema ja ise otsuseid vastu võtma. Üksuse käive on Toomase juhtimisel kõrge ja müügiprognoosid head. Kõige probleemsema valdkonnana üksuse puhul näeb Peeter kuluraporteid. Ettevõtte tegevjuht kinnitab kuluraportid ilma kontrollimata ja eeldab, et põhjaliku ülevaatus teeb just Peeter. Pärast mitmeid suuri ja küsitavaid kuluraporteid pöördub Peeter Toomase poole kuluraporti pärast, mis hõlmab kompensatsiooni töö eest, mida tegi Toomase naine. Ettevõtte eeskirjad selliseid kompensatsioone ei luba, kuid Toomase ülemus on selle kuluraporti kinnitanud. Peeter ütleb Toomasele, et ta kavatses selle kuluraportiga pöörduda ettevõtte juhtkonna poole. Toomas reageerib teravalt ja kinnitab Peetrile, et juhatus toetab teda igal juhul ja selline tegevus võib kahjustada Peetri positsiooni selles firmas.*

*OTSUS: Peeter otsustab juhatuse poole mitte pöörduda.*

1. Eeltoodud stsenaariumis on tegemist eetilise probleemiga. \*

Ei ole nõus                    1    2    3    4    5    Olen nõus

2. Peeter peaks pöörduma juhatuse poole. \*

Ei ole nõus                    1    2    3    4    5    Olen nõus

### Lisa 1 järg 3

3. Kui mina oleksin samas olukorras, siis ma pöörduks juhatuse poole. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

4. Kogukahju Peetri otsusest oleks väga väike. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

5. Enamik inimesi oleks nõus, et Peetri otsus on vale. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

6. On väga väike tõenäosus, et Peetri otsus kahjustab kedagi. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

7. Peetri otsus ei tekita kahju lähitulevikus. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

8. Peetri otsus kahjustab väga väheseid inimesi. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

Palun täiendage soovi korral oma vastuseid kommentaariga.

### Stsenaarium B

*Jaanus, ettevõtte pearaamatupidaja, vestleb kohvinurgas tootmisjuhi ja müügijuhiga. Nad räägivad, et vaja oleks uut arvutisüsteemi, mis aitaks suurendada tootmise efektiivsust ja seeläbi ka müüki. Ettevõtte eeskirjade järgi tuleb kõik üle 5000EUR suurused ostud juhatuse poolt kinnitada. Tootmisjuhi arvates oleks see asjatu bürokraatia ja ta pakub välja, et iga süsteemi komponent tuleks vormistada eraldi ostuna, mis kõik jäävad alla 5000EUR limiidi. Kuna selline tegevus on vastuolus ettevõtte reeglitega, on Jaanus esmalt kahtlev, kuid läheb lõpuks ikkagi plaaniga kaasa. Kuus kuud hiljem on näha, et tehtud investeering ei ole oma eesmärki täitnud. Jaanus on mures, et seetõttu pööravad audiitorid antud projektile kõrgendatud tähelepanu ja avastavad, kuidas ost vormistati. Müügijuht tõdeb samuti, et projekt on tootmist aeglustanud ja müügid on seetõttu langenud. Tootmisjuht kinnitab Jaanusele, et probleemi on võimalik parandada süsteemi uuendamisega, mis aga nõuab lisainvesteeringut.*

*OTSUS: Jaanus on kindel, et süsteem ei ole ilma uuenduseta edukas ja kinnitab lisainvesteeringu.*

1. Eeltoodud stsenaariumis on tegemist eetilise probleemiga. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

## Lisa 1 järg 4

2. Jaanus ei peaks lisainvesteeringut kinnitama. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

3. Kui mina oleksin samas olukorras, siis ma ei kinnitaks lisainvesteeringut. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

4. Kogukahju Jaanuse otsusest oleks väga väike. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

5. Enamik inimesi oleks nõus, et Jaanuse otsus on vale. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

6. On väga väike tõenäosus, et Jaanuse otsus kahjustab kedagi. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

7. Jaanuse otsus ei tekita kahju lähitulevikus. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

8. Jaanuse otsus kahjustab väga väheseid inimesi. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

Palun täiendage soovi korral oma vastuseid kommentaariga.

### Stsenaarium C

*Raul on finantsjuhi assistent ühes keskmise suurusega elektroonikaseadmeid tootvas ettevõttes. Ta on hilistes viiekümnendates ja kavatseb varsti pensionile jääda. Raulil on suur pere ning finantsvastutus pere pärast on tema õlul. Rauli ülemus on haiguslehel ning tema puudumisel on Raul vastutav oma osakonna otsuste eest. Raul saab kõne ühelt vanalt sõbralt, kes sooviks saada arvestatavas summas seadmeid krediidi alusel uue ettevõtte alustamiseks. Raul tahaks sõpra aidata, kuid ta tunnetab, et risk uue ettevõtte puhul on küllaltki suur. Lisaks on ettevõttel väga ranged reeglid sellise suurusega krediidi andmiseks ning Rauli sõbra ettevõtte ei täida kõiki etteantud tingimusi. Kui Raul mainib antud võimalust ettevõtte juhile on viimane sellest kohe huvitatud. Ta märgib, et ettevõtte vajab täiendavat kasvu müügis, et täita kvartali eelarve ja sellega kindlustada boonused juhtkonnale, sealhulgas Raulile.*

*OTSUS: Raul otsustab autoriseerida sõbra ettevõttele krediidi alusel seadmete müügi.*

1. Eeltoodud stsenaariumis on tegemist eetilise probleemiga. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

2. Raul ei peaks müüki autoriseerima. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

## Lisa 1 järg 5

3. Kui mina oleksin samas olukorras, siis ma ei autoriseeriks seda müüki. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

4. Kogukahju Rauli otsusest oleks väga väike. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

5. Enamik inimesi oleks nõus, et Rauli otsus on vale. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

6. On väga väike tõenäosus, et Rauli otsus kahjustab kedagi. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

7. Rauli otsus ei tekita kahju lähitulevikus. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

8. Rauli otsus kahjustab väga väheseid inimesi. \*

Ei ole nõus	1	2	3	4	5	Olen nõus
-------------	---	---	---	---	---	-----------

Palun täiendage soovi korral oma vastuseid kommentaariga.

**Lisa 2. Eetiliste probleemide esinemine vanuse, tööstaaži ja ettevõtte suuruse gruppide lõikes**

<b>EETILISTE PROBLEEMIDE ESINEMINE</b>					
Näitaja	Vastajate arv	Keskmine järjekorranumber	Kruskal – Wallise test		
			Hii-ruut	Olulisustõenäosus	
Vanus	Alla 25	11	37,41	1,644	0,649
	25–40	27	48,43		
	41–60	42	46,75		
	61 või vanem	11	45,77		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	41,61	9,455	0,024*
	5–10 aastat	8	68,50		
	11–20 aastat	21	38,31		
	21 või rohkem aastat	44	47,38		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	59,50	3,198	0,525
	2–9	29	42,78		
	10–49	26	50,65		
	50–249	24	42,27		
	250 või rohkem	8	47,00		
<b>EETILISTE PROBLEEMIDE ESINEMINE FINANTSARUANNETE KOOSTAMISES</b>					
Näitaja	Vastajate arv	Keskmine järjekorranumber	Kruskal – Wallise test		
			Hii-ruut	Olulisustõenäosus	
Vanus	Alla 25	11	42,18	15,524	0,001*
	25–40	27	61,13		
	41–60	42	41,08		
	61 või vanem	11	31,45		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	46,06	10,317	0,016*
	5–10 aastat	8	71,31		
	11–20 aastat	21	47,52		
	21 või rohkem aastat	44	40,65		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	32,13	3,306	0,508
	2–9	29	43,66		
	10–49	26	52,37		
	50–249	24	45,19		
	250 või rohkem	8	43,19		

\*erinevus on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: autori koostatud

## Lisa 2 järg

<b>EETILISTE PROBLEEMIDE ESINEMINE ETTEVÖTTE RAHALISTE RESSURSSIDE KASUTAMISES</b>					
<b>Näitaja</b>		<b>Vastajate arv</b>	<b>Keskmine järjekorranumber</b>	<b>Kruskal – Wallise test</b>	
				Hii-ruut	Olulisustõenäosus
Vanus	Alla 25	11	36,23	9,248	0,026*
	25–40	27	58,04		
	41–60	42	42,39		
	61 või vanem	11	40,00		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	46,64	6,733	0,081
	5–10 aastat	8	67,69		
	11–20 aastat	21	42,88		
	21 või rohkem aastat	44	43,28		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	39,63	9,909	0,042*
	2–9	29	46,97		
	10–49	26	57,37		
	50–249	24	36,90		
	250 või rohkem	8	36,06		
<b>EETILISTE PROBLEEMIDE ESINEMINE ETTEVÖTTE MUU VARA JA RESSURSSIDE KASUTAMISES</b>					
<b>Näitaja</b>		<b>Vastajate arv</b>	<b>Keskmine järjekorranumber</b>	<b>Kruskal – Wallise test</b>	
				Hii-ruut	Olulisustõenäosus
Vanus	Alla 25	11	35,95	16,375	0,001*
	25–40	27	61,35		
	41–60	42	41,95		
	61 või vanem	11	33,82		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	47,58	10,984	0,012*
	5–10 aastat	8	71,44		
	11–20 aastat	21	46,52		
	21 või rohkem aastat	44	40,48		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	37,50	5,575	0,233
	2–9	29	39,84		
	10–49	26	53,38		
	50–249	24	48,96		
	250 või rohkem	8	39,69		

\*erinevus on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: autori koostatud

## Lisa 2 järg 2

<b>EETILISTE PROBLEEMIDE ESINEMINE AUDITI VALDKONNAS</b>					
<b>Näitaja</b>		<b>Vastajate arv</b>	<b>Keskmine järjekorranumber</b>	<b>Kruskal – Wallise test</b>	
				Hii-ruut	Olulisustõenäosus
Vanus	Alla 25	11	36,60	12,485	0,006*
	25–40	27	55,30		
	41–60	42	44,69		
	61 või vanem	11	26,41		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	41,97	8,437	0,038*
	5–10 aastat	8	67,42		
	11–20 aastat	21	49,83		
	21 või rohkem aastat	44	39,81		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	40,13	11,207	0,024*
	2–9	29	42,62		
	10–49	26	53,06		
	50–249	24	45,73		
	250 või rohkem	8	21,31		

\*erinevus on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: autori koostatud



**Lisa 3. Eetilise käitumisest kõrvalekaldumise tegurite olulisus vanuse, tööstaaži ja ettevõtte suuruse gruppide lõikes**

<b>ISIKLIK KASU</b>					
<b>Näitaja</b>		<b>Vastajate arv</b>	<b>Keskmine järjekorranumber</b>	<b>Kruskal – Wallise test</b>	
				Hii-ruut	Olulisustõenäosus
Vanus	Alla 25	11	34,86	13,401	0,004*
	25–40	27	58,50		
	41–60	42	43,80		
	61 või vanem	11	34,86		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	39,83	11,819	0,008*
	5–10 aastat	8	69,94		
	11–20 aastat	21	50,26		
	21 või rohkem aastat	44	42,14		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	27,50	8,790	0,067
	2–9	29	44,60		
	10–49	26	54,37		
	50–249	24	46,19		
	250 või rohkem	8	32,56		
<b>SURVE KÕRGEMAL POITSIOONIL OLEVALT TÖÖTAJALT</b>					
<b>Näitaja</b>		<b>Vastajate arv</b>	<b>Keskmine järjekorranumber</b>	<b>Kruskal – Wallise test</b>	
				Hii-ruut	Olulisustõenäosus
Vanus	Alla 25	11	32,00	16,297	0,001*
	25–40	27	60,74		
	41–60	42	43,99		
	61 või vanem	11	31,50		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	42,39	11,203	0,011*
	5–10 aastat	8	69,50		
	11–20 aastat	21	52,79		
	21 või rohkem aastat	44	39,97		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	42,13	8,989	0,061
	2–9	29	40,16		
	10–49	26	51,29		
	50–249	24	53,90		
	250 või rohkem	8	28,25		

\*erinevus on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: autori koostatud

### Lisa 3 järg

<b>SURVE ISIKLIKEST SUHETEST</b>					
<b>Näitaja</b>		<b>Vastajate arv</b>	<b>Keskmine järjekorranumber</b>	<b>Kruskal – Wallise test</b>	
				<b>Hii-ruut</b>	<b>Olulisustõenäosus</b>
Vanus	Alla 25	11	33,82	11,913	0,008*
	25–40	27	55,96		
	41–60	42	46,83		
	61 või vanem	11	30,55		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	38,61	8,505	0,037*
	5–10 aastat	8	67,13		
	11–20 aastat	21	49,05		
	21 või rohkem aastat	44	43,73		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	49,00	10,870	0,028*
	2–9	29	36,86		
	10–49	26	53,23		
	50–249	24	53,04		
	250 või rohkem	8	33,00		
<b>TAGAJÄRGEDE EEST VASTUTAB KEEGI TEINE</b>					
<b>Näitaja</b>		<b>Vastajate arv</b>	<b>Keskmine järjekorranumber</b>	<b>Kruskal – Wallise test</b>	
				<b>Hii-ruut</b>	<b>Olulisustõenäosus</b>
Vanus	Alla 25	11	62,18	13,126	0,004*
	25–40	27	51,74		
	41–60	42	43,30		
	61 või vanem	11	26,05		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	55,47	9,446	0,024*
	5–10 aastat	8	63,19		
	11–20 aastat	21	45,83		
	21 või rohkem aastat	44	39,08		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	51,13	4,299	0,367
	2–9	29	44,40		
	10–49	26	49,54		
	50–249	24	48,65		
	250 või rohkem	8	29,81		

\*erinevus on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: autori koostatud

## Lisa 3 järg 2

LOJAALSUS ETTEVÕTTELE/KLIENDILE					
Näitaja		Vastajate arv	Keskmise järjekorranumber	Kruskal – Wallise test	
				Hii-ruut	Olulisustõenäosus
Vanus	Alla 25	11	64,00	11,355	0,010*
	25–40	27	47,63		
	41–60	42	45,14		
	61 või vanem	11	27,27		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	53,72	12,138	0,007*
	5–10 aastat	8	70,13		
	11–20 aastat	21	36,43		
	21 või rohkem aastat	44	43,02		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	26,00	3,867	0,424
	2–9	29	47,66		
	10–49	26	49,19		
	50–249	24	42,04		
	250 või rohkem	8	51,50		
PUUDULIKUD TEADMISED					
Näitaja		Vastajate arv	Keskmise järjekorranumber	Kruskal – Wallise test	
				Hii-ruut	Olulisustõenäosus
Vanus	Alla 25	11	40,86	6,562	0,087
	25–40	27	42,91		
	41–60	42	52,68		
	61 või vanem	11	33,23		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	42,42	2,928	0,403
	5–10 aastat	8	51,19		
	11–20 aastat	21	39,57		
	21 või rohkem aastat	44	49,59		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	20,00	5,632	0,228
	2–9	29	45,62		
	10–49	26	46,19		
	50–249	24	47,08		
	250 või rohkem	8	56,50		

\*erinevus on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: autori koostatud

### Lisa 3 järg 3

OTSUSE VÄIKE MÕJU					
Näitaja	Vastajate arv	Keskmine järjekorranumber	Kruskal – Wallise test		
			Hii-ruut	Olulisustõenäosus	
Vanus	Alla 25	11	62,59	19,063	0,000*
	25–40	27	53,17		
	41–60	42	44,02		
	61 või vanem	11	19,36		
Tööstaaž	Alla 5 aasta	18	62,17	14,954	0,002*
	5–10 aastat	8	62,69		
	11–20 aastat	21	40,02		
	21 või rohkem aastat	44	39,20		
Töötajate arv ettevõttes	1	4	17,75	9,710	0,046*
	2–9	29	53,05		
	10–49	26	49,52		
	50–249	24	42,06		
	250 või rohkem	8	34,94		

\*erinevus on statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

Allikas: autori koostatud