

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL
TALLINNA KOLLEDŽ
Majandusarvestus

Triin Maasik

**RAAMATUPIDAJA KUI TÖÖTAJA ROLL MAJANDUSARVESTUSE
KORRALDAMISEL JA VASTUTUS**

Lõputöö

Juhendaja: Margit Pado, *MA*

Tallinn 2015

SISUKORD

SISUKORD	2
SISSEJUHATUS.....	3
1. RAAMATUPIDAMISE KOHUTUSE OLEMUS, KORRALDA-MINE JA VASTUTUS 5	
1.1. Raamatupidamise kohutuse olemus ja korraldmine.....	5
1.2. Raamatupidaja kutsealane tegevus.....	12
2. RAAMATUPIDAJA VASTUTUS	20
2.1 Raamatupidamislike rikkumiste analüüs kohtupraktika näitel	20
2.2 Raamatupidaja vastutuse küsimustiku analüüs.....	25
2.3 Järeldused ja ettepanekud	38
KOKKUVÕTE	40
VIIDATUD ALLIKAD	42
LISAD.....	46
Lisa 1. Ankeetküsitlus.....	46
SUMMARY	51

SISSEJUHATUS

Raamatupidamine on tähtis osa ettevõtete igapäevasest majandustegevusest. Raamatupidamise eesmärgiks on majandustehingute arvestuse pidamine ning ülevaate saamine ettevõtte majandustulemustest ja finantsseisundist. Kõikidel Eestis tegutsevatel äriühingutel on raamatupidamise kohustus ning kohustus järgida, et raamatupidamine vastaks kehtestatud nõuetele. Lisaks peavad majandustulemused olema võrreldavad ja arusaadavad. Raamatupidaja ametikohal töötaval isikul on kohustus järgida raamatupidamise seadust, Eesti head raamatupidamistava ja Raamatupidamise Toimkonna juhendeid.

Lõputöö teemaks valis töö autor: raamatupidaja kui töötaja roll majandusarvetuse korraldamisel ja vastutus. Lõputöö teema valikul sai otsustavaks asjaolu, et raamatupidamine on spetsiifiline valdkond, kus tuleb järgida raamatupidamise seadust ja maksualaseid seadusi. Üldjuhul palkavad ettevõtted endale raamatupidaja või ostavad teenust raamatupidamisbüroodelt. Käesolev teema on aktuaalne kuna, raamatupidamises tuleb ette nii tahtlikke, kui ka mittetahtlikke eksimusi ja rikkumisi.

Autor on valinud lõputöö teema eelkõige seetõttu, et teada saada üksikasjalikumalt raamatupidamisele kehtestatud nõuetest ning viia end kurssi raamatupidajate vastutusega raamatupidamise eest. Teema valik on ajendatud huvist teada saamiseks, milliseid eksimusi või rikkumisi on raamatupidajatel oma igapäevatoos ette tulnud ja selle jaoks uuris lõputöö autor erinevaid raamatupidamisalaseid kohtulahendeid ja viis läbi küsitluse raamatupidaja vastutuse teemal.

Lõputöö teema on uudne, sest autorile teadaolevalt ei ole Tallinna Tehnikaülikooli Tallinna Kolledžis varem samal teemal lõputööd kirjutatud. Antud valdkonnas on sarnasel teemal lõputöö kirjutanud Sisekaitseakadeemia üliõpilane Deili Jurjev (2014), kes uuris raamatupidaja vastutuse sätestamist ning raamatupidaja vastutuse selgemat reguleeritust.

Lõputöö eesmärgiks on uurida, kui palju järgivad raamatupidajad tööandja poolt kehtestatud reegleid ja kordasid ning raamatupidaja kutse-eetika koodeksit. Lisaks uurida kohtulahenditest, milliseid raamatupidamislikke rikkumisi on toime pandud, millised on tagajärjed ja karistus.

Töö eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud uurimisülesanded, milleks on:

- raamatupidamise korraldamisele kehtestatud nõuete selgitamine;
- raamatupidaja ülesannete ja kohustuste selgitamine;
- anda ülevaade raamatupidaja vastutuse ulatusest;
- uurida ja analüüsida raamatupidaja vastutusega kaasnevaid rikkumisi läbi kohtulahendite;
- elektroonilise ankeetküsitluse läbiviimine;
- järelduste ja ettepanekute tegemine saadud tulemuste põhjal.

Metoodilise osa kirjutamisel on kasutatud erinevaid seaduseid, kirjandusallikaid, erialaseid artikleid ja kohtulahendeid. Lõputöös koostamisel viis töö autor läbi küsitluse raamatupidajate foorumis raamatupidaja vastutuse teemal. Lisaks eestikeelsetele allikatele on lõputöö autor kasutanud ka võõrkeelseid allikaid.

Lõputöö on struktuuriliselt jaotatud kaheks, milles esimene peatükk kirjeldab raamatupidamise kohustuse olemust, antakse ülevaade raamatupidamise korraldamise põhinõuetest ja uuritakse raamatupidaja vastutust raamatupidamise korraldamises.

Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade raamatupidamise kohustusest ja raamatupidamise korraldamise põhinõuetest. Teises alapeatükis kirjeldab töö autor raamatupidaja vastutust ja raamatupidaja vastutuse ulatust ning võimalikke karistusi.

Teine peatükk annab ülevaate raamatupidamislikest rikkumistest kohtupraktika näitel. Kohtulahendite analüüsi eesmärgiks oli teada saada, milliseid raamatupidamislike rikkumisi on toime pandud ning millised on tagajärjed ja karistus. Teise peatüki teine alapeatükk annab ülevaate lõputöös läbiviidud küsimustiku analüüsile, mille eesmärgiks oli koguda informatsiooni raamatupidajate vastutuse, tööandja poolt kehtestatud reeglite ja korda järgimist ning eetikakoodeksi kasutamist.

Teise peatüki esimeses alapeatükis käsitletakse erinevaid raamatupidamislike rikkumistega kohtulahendeid. Teises alapeatükis analüüsitakse töö autori poolt läbiviidud elektroonilist ankeetküsitlust ning tulemuste põhjal tehakse järeldused ja antakse soovitusi.

Autori arvates võiks töö sihtgrupiks olla raamatupidajad ja majandusarvestust õppivad üliõpilased.

1. RAAMATUPIDAMISE KOHUTUSE OLEMUS, KORRALDAMINE JA VASTUTUS

Käesolev peatükk annab ülevaate raamatupidamise kohustusest, raamatupidamise korraldamisest ja raamatupidaja vastutusest raamatupidamise korraldamises.

1.1. Raamatupidamise kohutuse olemus ja korraldmine

Raamatupidamine on oluline ja ettevõtte majandustegevuse juhtimise lahutamatu koostisosa. Raamatupidamise eesmärgiks on pidada arvestust ja omada ülevaadet ettevõtte majandustulemustest ja finantsseisundist. Kõikidel Eestis tegutsevatel äriühingutel ja välismaiste äriühingute filiaalidel on raamatupidamise kohustus ning peale selle on oluline, et iga äriühingu raamatupidamine peab olema vastavuses ettenähtud standarditega, et majandustulemused oleksid võrreldavad ja arusaadavad.

Majandusarvestust vajatakse eelkõige ärimaailmas, kuigi selleta ei saa hakkama ka ükski teine institutsioon: riigivalitus, omavalitsused, koolid, raviasutused, kirikud jne. Kõik peavad kontrollima oma ressursse ja nende kasutamisega seotud muudatusi, et oleks võimalik teha otsuseid edaspidiseks. (Kütt 2009, lk 6) Raamatupidamise ja finantsarvestuse põhimõtted on fikseeritud raamatupidamise seaduses, Eesti heas raamatupidamistavas ja Raamatupidamise Toimkonna juhendites (Raamatupidamine 2015).

Raamatupidamise ajalugu ulatub väga kaugesse aega. Arvepidamise ajalugu sai alguse Lähis-Idast, kuhu esimesed elanikud tulid 10 000-8000 aastat e.m.a. Muinasaja arvepidamine oli eelkõige faktide fikseerimine – seega staatiline. See tugines investeerimisele ja vara registreerimisele. (Alver, L., Alver, J. 2009, lk 13) Teoreetilise aluse sai arvepidamine XV sajandi lõpul. Aastal 1494 ilmus Veneetsias frantsiskaani munga Luca Paccioli kahekordse raamatupidamise õpperaamat ”Traktaat kontodest ja kirjendustest”, millesse oli kogutud ja süstematiseeritud mitmesugused majapidamises ja ärielus kasutusel olnud tehingute ülestähendamise viisid. Seni olid kõik raamatupidamisse puutuvad teadmised olnud juhuslikud

ning neid anti edasi ja levitati ainult suusõnaliselt. (Kütt 2009, lk 5) Raamatupidamise areng on toimunud aastatuhandeid ning arenenud ühtseks süsteemiks.

Raamatupidamise seadusega on kehtestatud õiguslikud ja meetoodilised alused hea raamatupidamistava põhimõtete rakendamiseks arvestuse teoorias ja praktikas (Kallas 2002, lk 9). Eestis on tähtsaimaks finantsarvestust reguleerivaks õigusaktiks raamatupidamise seadus, mis reguleerib raamatupidamist nii äriühingutes, kontsernides kui ka eelarvelistes asutustes.

Raamatupidamiskohuslaseks on Eesti Vabariik ühe avaliku-õigusliku juriidilise isikuna, kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal. (RPS § 2 lg 2) Raamatupidamise seaduse teises peatükis on kehtestatud nõuded raamatupidamise korraldamisele. Raamatupidamise korraldamise põhinõuded sätestab seaduse § 4. Raamatupidamiskohuslased on kohustatud korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine raamatupidamiskohuslase finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest. Raamatupidamiskohuslane on kohustatud dokumenteerima kõiki oma majandustehinguid, kirjendama algdokumente või nende põhjal koostatud koondokumentide alusel kõiki oma majandustehinguid raamatupidamisregistris. Lisaks on raamatupidamiskohuslane kohustatud koostama ja esitama majandusaasta aruande ning muud finantsaruanded ja säilitama raamatupidamise dokumente. (*Ibid.*, § 4)

Raamatupidamise seaduse § 6 on reguleeritud majandustehingute ja dokumentide kirjendamine. Seaduse kohaselt on majandustehing raamatupidamiskohuslase tehtud tehing, kolmandate isikute vaheline tehing või raamatupidamiskohuslast puudutav sündmus, mille tagajärjel muutub raamatupidamiskohuslase vara, kohustuste või omakapitali koosseis. Lisaks on raamatupidamiskohuslane kohustatud kõiki majandustehinguid dokumenteerima ning kirjendama raamatupidamisregistrites mõistliku aja jooksul pärast majandustehingu toimumist, selliselt, et oleks tagatud õigusaktidega ettenähtud aruannete tähtaegne esitamine. Seadus kehtestab, et raamatupidamistehinguid kirjendatakse kahekordse kirjendamise põhimõttel debiteeritavatel ja kredideeritavatel kontodel ning iga raamatupidamiskirjendi aluseks on majandustehingut tõendav algdokument või algdokumentide alusel koostatud koondokument. Paragrahvis 6 punktis 5 sätestab seadus, et raamatupidamiskirjend peab sisaldama majandustehingu kuupäeva, raamatupidamiskirjendi järjekorranumbrit, debiteeritavaid ja

krediteeritavaid kontosid koos summadega, majandustehingu lühikirjeldust ja algdokumendi (koonddokumendi) nimetust ja numbrit. (*Ibid.*, § 6)

Raamatupidamisdokument on peamine tõend selle kohta, et tehing on toimunud. Tähtis on, et raamatupidamiskohuslaste esitatud andmed, tulemused on aktuaalsed. Saadud tulemuste alusel saab teha majanduslikke otsuseid. Lisaks peab kindlasti säilitama raamatupidamise dokumente, et tõendada aruannetes kajastuvate andmete õigsust. Kui raamatupidamiskohuslane pole täitnud raamatupidamise seaduse § 6 punkti 5, mis sätestab nõuded sellele, milliseid andmeid peab raamatupidamiskirjend sisaldama, siis võib öelda, et majandustehingut pole kajastatud korrektselt ning on alust arvata et algdokumendis esitatud andmed võivad olla väärad või puudulikud. Sellise olukorra tekkimine võib ettevõttele tekitada täiendava maksukoormuse.

Raamatupidamise alg- ja koondokumentidel olevat informatsiooni ning raamatupidamiskirjendeid ei ole lubatud kustutada ega teha neis õienditeta parandusi. Ebakorrektnel raamatupidamiskirjend parandatakse paranduskirjenditega, mis omakorda peab sisaldama viidet parandatava raamatupidamiskirjendi järjekorranumbrile. Kui parandus ei põhine algdokumendil, siis tuleb koostada parandust selgitav raamatupidamisõiend (parandusdokument). (*Ibid.*, § 10)

Raamatupidamise seaduse § 12 kehtestab raamatupidamiskohuslastele raamatupidamise dokumentide säilitamise kohustuse. Paragrahv 12 sätestab, et raamatupidamise algdokumente peab raamatupidamiskohuslane säilitama 7 aastat, alates selle majandusaasta lõpust, mil algdokument raamatupidamises kajastati. Raamatupidamisregistreid, lepinguid, aruandeid ja muid äridokumente, mis on vajalikud majandustehingute arusaadavaks kirjeldamiseks revideerimise käigus, peab säilitama 7 aastat, alates vastava majandusaasta lõpust. Pikaajaliste kohustuste või õigustega seotud äridokumente tuleb säilitada 7 aastat pärast kehtimisaja möödumist, raamatupidamise sise-eeskirja tuleb säilitada 7 aastat pärast selle muutumist või asendamist. Raamatupidamisregistrid, mis on loodud elektrooniliselt on kohustatud säilitama elektrooniliselt, elektrooniliste andmete loetavus peab olema tagatud kogu säilitusaja jooksul. (*Ibid.*, § 12)

Dokumentide säilitamine on vajalik selleks, et saaks kaitsta ettevõtte huve ja õigsusi. Dokumenteerimine hõlbustab dokumentide säilitamist, kättesaamist ja kasutamist, et leida ettevõttele oluline informatsioon võimalikult kiiresti. Soovituslik on, et ettevõttel on kasulik dokumentide haldamiseks kehtestada püsivad nõuded ning fikseerida need näiteks

asjaajamiskorras, kus on kirjeldatud toimingud dokumentidega, mis on abiks ka töötajatele dokumentide vormistamisel, säilitamisel ja menetlemisel.

Raamatupidamise seaduses hakkavad toimuma muutused. Muutustega lihtsustatakse mikro- ja väikeettevõtja majandusaastaruandeid ning tõstetatakse auditi kohustuse piirmäärasid. (Raamatupidamise seadus hakkab ... 2015) Rahandusministeerium saatis 06.05.2015 kooskõlastusringile raamatupidamise seaduse eelnõu. Seaduse muutmise on vajalik, sest raamatupidamisdirektiivi ülevõtmiseks tuleb riigil vajalikud normid jõustada hiljemalt 20.07.2015. Direktiivi mõjul muutub majandusaasta aruandes avalikustava informatsiooni hulk, mis edaspidi sõltub ettevõtte suurusest. Eelnõu kohaselt kehtestab raamatupidamise toimkonna juhendid edaspidi rahandusministri määrus ning määrus ei tohi erineda Toimkonna esitatust. (Arvestusala seadustes ... 2015) Eelnõu jõustumisel võetakse Eesti õigusesse üle Euroopa Liidu raamatupidamisdirektiiv (Raamatupidamise seadus hakkab ... 2015).

Lisaks raamatupidamise seadusele on välja formeerunud finantsarvestuse printsiibid, mida raamatupidamisega tegelemisel peab kindlasti järgima. Raamatupidamise seaduses on välja toodud kümme alusprintsiipi, mis on rahvusvaheliselt tunnustatud ning, mida peab kindlalt järgima majandustehinguid kajastades. Raamatupidamise koostamise printsiibid on leitavad raamatupidamise seaduses § 16 (RPS § 16).

Majandusüksuse printsiip (*ingl. keeles business entity principle*) tähendab, et äriorganisatsioon on eraldiseisev majandusüksus, kus peavad olema piirid äriorganisatsiooni ja omanike vahel. Eraldatud peab olema organisatsioonide raamatupidamine. (Horngren jt 2012, p 34) Printsiibi eesmärgiks on ettevõtte majandustehingute eristamine ettevõttega seonduvate isikute majandustehingtest.

Jätkuvuse printsiip (*ingl. keeles going-concern concept*) tähendab, et äriorganisatsiooni jätkab tegevust ning organisatsioonil ei ole lõpetamise kavatsust. (Glautier, Underdown 1997, p 46) Jätkuvuse printsiibi olulisus peitub selles, et majandusüksust nähakse jätkuvalt tegutseva üksusena, mis kindlustab selle, et ettevõttel pole kavatsust majandustegevuse lõpetamiseks.

Kolmandaks tähtsaks printsiibiks loetakse seaduse alusel arusaadavuse printsiipi, mis tähendab, et raamatupidamise aruandes avalikustav informatsioon peab olema esitatud nii, et see oleks ülevaatlik ja üheselt mõistetav aruande kasutajale, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised. (RPS § 16 p 3) Vastasel juhul pole aruannetes avalikustatud informatsioon kajastatud nõuetekohaselt ja avalikustatud aruanded ei pruugi olla tõesed.

Järgmine oluline printsiip raamatupidamisseaduses on olulisuse printsiip (*ingl.keeles materiality concept*), mis tähendab, et majandusüksus peab raamatupidamise aruannetes kajastama ainult tehinguid, mis on tähtsad. (Harrison, Jr jt 1996, p 599) Selle põhimõtte sisuks on olulise eristamine ebaolulisest. Olulisuspõhimõtte järgimine tähendab, et aruanded peavad sisaldama otsuste või hinnangute mõjutamiseks ainult piisavalt olulisi andmeid. Ettevõtte on kohustatud aruannetes kajastama kõiki talle teadaolevaid olulisi äririske ja potentsiaalseid (tingimuslikke) võimalusi. (Alver, L., Alver, J. 2009, lk 71) Lähtudes olulisuse printsiibist tuleks aruannetes mitte kajastada ebaolulisi detaile. Aruannetes kajastatud teave peab olema arusaadava ja kergesti loetav.

Järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip (*ingl.keeles consistency concept*) nõuab, et raamatupidamises kasutatakse püsivalt sama meetodikat, mida on aastast-aastasse kasutatud. Meetodikat võib muuta juhul kui muutustest on informeeritud. (Needles 1998, p 276) Arvestusmeetodid, hindamisalused, aruandlusviisid ja aruandeskeemid peavad olema samad. Selle printsiibi järgimine teeb eri perioodide aruanded võrreldavaks. (Alver, L., Alver, J. 2009, lk 72) Printsiibi olulisus on, et finantsaruanded on arusaadavad ja kergesti loetavad. Peale selle on ettevõtetel lihtsam võrrelda majandustulemusi erinevate aastate lõikes.

Tulude ja kulude vastavuse printsiip (*ingl.keeles matching principle*) nõue on, et aruannetes esitatud kulud, millele vastavad kulud tekivad mingil muul perioodil, esitatakse kuludena samal perioodil, mil nendega seotud tulud tekivad. (Larson, Miller 1992, p 124) Üldistatult raamatupidamisarvetuse korrektne korraldamine tulude ja kulude vastavuse põhimõtte seisukohalt põhineb järgmisel reeglil: kui ajaliselt on tulu saadav tulevikus, siis kulud peaksid olema näidatud varana (näiteks põhivara); kui tegemist on jooksvate tuludega, siis väljaminekud kajastatakse kuludena (näiteks materjal, kütus, palk) ning tulusid ei ole, siis kulud väljenduvad kahjumi vormis (näiteks soetatud põhivara objekt on tehniliselt kasutuskõlbmatu). (Kallas 2002, lk 103)

Objektiivsuse printsiip tähendab, et raamatupidamise aruandes esitatav informatsioon peab olema neutraalne ja usaldusväärne. (RPS § 16 p 7) Kui informatsioon on vaba olulistest vigadest ja eelarvamuslikest mõjudest, siis on ta kasutajale objektiivne. Usaldusväärne informatsioon esitab seda, mida ta on mõeldud objektiivselt esitama. Majandustehingu õige ja õiglase kajastamise aluseks on tema reaalne majanduslik sisu. Informatsioon peab kasutajale tõetruult näitama seda, mida püütakse tema abil esitada. (Kallas 2002, lk 109) Objektiivsuse printsiipi

järgides, peab esitatud informatsioon olema usaldusväärne, tuleks eelistada sisu vormile ning lisaks peab raamatupidaja säilitama oma töös neutraalsuse ja olema kaalutlev.

Konservatiivsuse printsiip on traditsiooniline raamatupidamistava, kus aruandeid koostades tuleks järgida meetmeid, kus tulemused perioodi kohta kajastatakse konservatiivselt. (Meigs jt 2001, p 100) Raamatupidamise aruannet tuleb koostada ettevaatlikult ja kaalutletult, et vältida varade ja tulude ülehindamist või kohustuste ja kulude alahindamist. Samas ei ole aruandes õigustatud varade ja tulude sihilik alahindamine või kohustuste ja kulude sihilik ülehindamine ning aruande kasutajate eest varjatud reserve tekitamine. (Palmipuu 2014, lk 25-26) Eirates konservatiivsuse printsiipi tekitatakse tahtlik reserve varjamine.

Avalikustamise printsiibi (*ingl.keeles disclosure principle*) kohaselt peavad majandusüksuse finantsaruanded esitama piisavalt teavet kasutajatele väljaspool majandusüksust, et saada tõene informatsioon ettevõtte kohta. Majandusüksus peab esitama asjakohast, usaldusväärset ja võrreldavat teavet äri siseasjade kohta. (Harrison, Horngren 1992, p 404) Aruannetes tuleb esitada kogu info, mis on vajalik raamatupidamiskohuslase varast, kohustistest, omakapitalist ja majandustegevuse lõpptulemist (kasum/kahjum) tõese ja usaldusväärse ülevaate saamiseks (Alver, L., Alver, J. 2009, lk 71). Aruannetes kajastuv teave pakub huvi välisinvestoritele, koostööpartneritele. Kõige olulisem on, et esitatud andmed oleks usaldusväärsed, sest vastasel juhul võib suur tehing koostööpartneritega katki jääda, kui avastatakse, et avalikustatud on ebakorrektsed teavet.

Raamatupidamise seaduse paragrahv 16 punkt 10 sätestab sisu ülimlikkuse printsiibi, mille mõistes majandustehingute kajastamisel raamatupidamises ja raamatupidamise aruandes lähtutakse nende sisust ka siis, kui see ei ühti nende juriidilise vormiga (RPS § 16 p 10). Majandustehingute kajastamisel on esmatähtis nende sisu, mitte asjaolu, kuidas need on juriidiliselt vormistatud. Kuigi üldjuhul majandustehingute sisu ühtib nende juriidilise vormiga, ei pruugi see alati nii olla. (RTJ 1 p 62) Seega majandustehinguid kajastatakse aruannetes ka siis, kui sisu ei ühti nende juriidilise vormiga.

Peale raamatupidamise seaduses sätestatud printsiipidele on kindlasti oluline monetaarsuse printsiibi (*ingl.keeles monetary concept*) järgimine, mis tähendab, et raha ja nõuded peavad olema fikseeritud rahalises väärtuses (Spiller, May 1990, p 45). Monetaarsuse printsiip tugineb asjaolule, et raha on kõige sobivam, lihtsam, universaalsem ja mõistvam vahend majandustegevuse tulemuste kajastamiseks. Monetaarsuse printsiibi rakendamine võimaldab

majandusüksuse vara, kohustisi ja majandustehinguid mõõta, finantsaruannetes kajastada ning analüüsida. (Alver, L., Alver, J. 2009, lk 68) Monetaarsuse printsiibi olulisust väljendatakse selles, et kõik raamatupidamises kajastatud varad, kohutused ja majandustehingud peavad olema mõõdetavad rahas.

Eesti hea raamatupidamistava on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamis-seadusega ning mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid (RPS § 3 p 7). Tuginedes raamatupidamise seadusele on kõigil ettevõtetel võimalik valida, kas koostatakse aruanded vastavuses Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (IFRS) või Eesti hea raamatupidamistavaga. Eesti hea raamatupidamistava, mida kirjeldatakse Raamatupidamise toimkonna juhendites (RTJ), on mõeldud rakendamiseks eelkõige väiksematele ja keskmise suurusega ettevõtetele, kelle puudub vajadus täismahus IFRSi aruannete koostamiseks. (RTJ 0, lk 1) Raamatupidamise toimkonna juhendeid on kokku 17, nende eesmärgiks on kujutleda lihtsustatud rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite lühikokkuvõtet ettevõtetele, kellel puudub vajadus koostada täismahus rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditel põhinevaid aruandeid.

Esimeses toimkonna juhendis käsitletakse raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtteid, mis annab ülevaate aruannete koostamise eesmärgist, alusprintsiipidest ja põhilistest aruannetes kasutatavate mõistete kirjeldusest. Lisaks käsitleb toimkonna juhend arvestuspõhimõtteid, nende muutmist, raamatupidamislike hinnangute rakendamist, vigade korrigeerimist, arvestusvaluutat ja esitusvaluutat ja seda, kuidas tuleks kajastada sündmuseid pärast bilansipäeva. (RTJ 1, lk 2)

Teises toimkonna juhendis kehtestatakse nõuded informatsiooni esitlusviisile raamatupidamise aruandes, kus on kirjeldatud üldnõuded aastaaruande koostisosadele ja vormistamisele. Lisaks kriteeriumid, millele peavad vastama bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne. (RTJ 2, lk 2)

Kolmas toimkonna juhend kehtestab finantsinstrumendid ja nende kajastamise (RTJ 3, lk 2). Varude kajastamine ja arvestusmeetodid on leitavad neljandast toimkonna juhendist (RTJ 4, lk 2). Viieandast toimkonna juhendist on leitav informatsioon materiaalse ja immateriaalse põhivara kajastamise kohta (RTJ 5, lk 2). Kuues toimkonna juhend kehtestab nõuded kinnisvarainvesteeringute kajastamisele (RTJ 6, lk 2). Raamatupidamise toimkonna juhend

number 7 kehtestab nõuded bioloogilistele varadele ja nende kajastamisele (RTJ 7, lk 2). Raamatupidamise toimkonna juhendis number 8 on käsitletud eraldisi, tingimuslikke kohustusi ja varasid (RTJ 8, lk 2). Rendarvetuse kajastamisele seab nõuded toimkonna juhend number 9 (RTJ 9, lk 2). Kümnest toimkonna juhendist on leitavad nõuded tulu kajastamise kohta (RTJ 10, lk 2). Toimkonna juhendi number 11 käsitleb äriühendusi ning seda kuidas tuleks kajastada tütar- ja sidusettevõtteid (RTJ 11, lk 2).

Valituse poolse abi ehk sihtfinantseerimisele kehtestatud kriteeriumitest on leitavad toimkonna juhendist 12 (RTJ 12, lk 2). Kui ettevõtte on majandustegevuse lõpetanud, siis on nad kohustatud esitama likvideerimisaruande ja lõpparuande, mida käsitleb toimkonna 13. juhend (RTJ 13, lk 2). Lisaks on toimkonna juhendites kehtestatud nõuded mittetulundusühingutele ja sihtasutustele nende aruannetes rakendatavatele arvestuspõhimõtetele ja esitusviisid, mida käsitleb toimkonna juhend number 14 (RTJ 14, lk 2). Peale selle on koostavad ettevõtted vahearuandeid, kuigi viieteistkümnes juhend ei kohusta ühtegi raamatupidamiskohuslast koostama ega esitama vahearuandeid (RTJ 15, lk 2). Toimkonna juhendi number 17 kehtestab arvestuspõhimõtted avaliku ja erasektori partnerlusprojektidele (RTJ 17, lk 2). Alates 14.05.2010 jõustus otsus toimkonna juhendi kaheksateistkümnenda punkti kasutusele võtmisest. Juhendi eesmärgiks on sätestada reeglid arvetus- ja esitusvaluuta muutmiseks euro kasutuselevõtmisel Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes (RTJ 18, lk 3).

Raamatupidamise toimkonna juhendid on töövahenditeks raamatupidajatele, mis muudavad nende igapäevatööd arusaadavamaks ja kehtestavad reegleid, kuidas tuleb majandustehinguid raamatupidamises kajastada. Raamatupidamise eesmärk on, et arvestust tuleb pidada selliselt, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine. Kokkuvõtteks võib järeldada, üksiküsimustes tuleks lähtuda raamatupidamise seadusest, raamatupidamise toimkonna juhenditest ja vastu võetud standarditest ning kinnitatud meetodilistest soovitudest. Lisaks tuleks raamatupidajal lähtuda ka konkreetse ettevõtte kehtestatud raamatupidamise siseeeskirjades sätestatust.

1.2. Raamatupidaja kutsealane tegevus

Eelneva peatüki lõpus on autor öelnud, et üksiküsimustes tuleks lähtuda raamatupidamise seadusest, raamatupidamise toimkonna juhenditest ja vastu võetud standarditest ning kinnitatud meetodilistest soovitudest. Lisaks tuleks raamatupidajal lähtuda ka konkreetse ettevõtte

kehtestatud raamatupidamise sise-eeskirjades sätestatust. Äriseadustiku kohaselt vastutab kogu raamatupidamise korraldamise eest ettevõtte juhatus. Seega on ettevõtte juht isik, kes vastutab raamatupidamise korraldamise eest ettevõttes. Juhil on õigus raamatupidamisega ise tegeleda, palgata raamatupidaja või osta raamatupidamisteenust teenust osutavalt ettevõtelt.

Väga oluline, et raamatupidajal on erialale vastav kvalifikatsioon ja töökogemus. Kuigi õigusaktid ei kehtesta raamatupidaja kvalifikatsiooninõudeid, on need olemas, kuid põhimõtteliselt võib raamatupidamist teha ka ilma vastava kvalifikatsioonita isik. Raamatupidaja kohustuseks on jälgida, et juhatuse raamatupidamist puudutavad korraldused ning tegevus vastaks seaduses etteantud normidele. Lubamatud on raamatupidaja rikkumised ning pahatahtlikult toime pandud eksimuste vastutus langeb raamatupidajale läbi õigussuhte, sest raamatupidaja kui töötaja ja tööandja kui ettevõtte vahel on sõlmitud leping. Kui vastutus on tekkinud õigussuhtest, siis see võib olla, kas tööõiguslik või võlaõiguslik. Peale selle võib tekkida raamatupidajal vastutus riigi ees ehk karistusõiguslik vastutus.

Aastal 1993 vastu võetud kuni 2002. aastani kehtis raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus. Seadus kuulutati kehtetuks võlaõigusseaduse, tsiviilseadustiku üldosa seaduse ja rahvusvahelise eraõiguse seaduse rakendamise seaduse § 90. Raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamis-andmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seaduse eesmärgiks oli õiguslike eelduste loomine raamatupidamist käsitlevate õigusaktide range täitmise ja raamatupidamisandmete (arvestusandmete) õigsuse tagamiseks, et sel teel tõkestada majanduslikku kuritegevust ja soodustada majandusüksuste tegevuse õiguspärasuse kontrollimist (Raamatupidamise korraldamise ..., § 1).

Seadus ei kaotanud juhatuse liikme vastutust, sest siiani on juhi roll kanda täielikku vastutust kogu majandusüksuse raamatupidamise korraldamise, dokumentatsiooni ja finantsinformatsiooni säilimise eest. Seaduse kehtimise ajal pidi raamatupidamise eest vastutav isik kandma juhiga võrdset vastutust, kui kohus tuvastas, et raamatupidaja oli tahtlikult osa võtnud raamatupidamisandmete moonutamisest, varjamisest või hävitamisest, sealhulgas ka siis, kui seda oli tehtud tippjuhi teadmisel või korraldusel (*Ibid.*, § 5 lg 1).

Seaduse kehtimise ajal oli raamatupidamise eest vastutav isik majandusüksuse töötajaskonda kuuluv isik, sõltumata ametinimetusest, kes on töölepingu või mingi muu kirjaliku lepingu alusel kohustatud hea seisma raamatupidamise õigusaktide nõuetele vastavuse ja üldise pideva

korrasoleku eest. Ühes raamatupidamiskohustuslikus majandusüksuses võis olla seaduse mõistes ainult üks raamatupidamise eest vastutav isik. (*Ibid.*, § 3 p 3)

Seaduse kehtimise ajal sai raamatupidamise eest vastutav isik vabaneda vastutusest kas täielikult või osaliselt, kui ta teatas andmete toimunud, teoksil olevast või kavatsetavast moonutamisest, varjamisest või hävimisest õigeaegselt politseile või muule pädevale organile. Õigeaegse teatamise all mõistetakse teatamist ajal, millal saadud informatsioon oli kasulik teo vältimisel või teo toimepanijate kindlakstegemisel. (*Ibid.*, § 5 lg 2)

Raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seaduses on raamatupidajatele esitatud ülemääraseid nõudmisi ja kohutusi. Samas olles võtnud kohustuse korraldada raamatupidamisalast tööd eeldatakse, et raamatupidaja omab tasemele vastavaid teadmisi ja on valmis ka enda töö eest vastutama.

Paragrahv 8 sätestas karistused ebaõigete andmete esitamise eest. Kui raamatupidaja esitas järelvalveõiguslikele riigiasutustele või nende määratud komisjonidele, revidentidele või teistele pädevatele ametiisikutele teadvalt ebaõigeid andmeid majandusüksuse tulude, kulude, kasumi, kahjumi võlgnevuse ja varade kohta, siis karistati rahatrahviga kuni ühesaja päevamäärani või raamatupidamiskohustusliku majandusüksuse juhi või raamatupidaja ametikohal töötamise õiguse äravõtmisega kuni kahe aastani või vabadusekaotusega kuni ühe aastani. (*Ibid.*, § 8)

Praegu määratakse karistus süütegude eest karistusseadustiku kohaselt. Seaduse alusel sai määrata raamatupidajale konkreetse vastutuse, aga samas oli seadus liiga üldsõnaline. Kui raamatupidaja on oma tööd teinud korrektselt ja valeandmeid on raamatupidajale esitanud ettevõtte juht, siis lasub karistus ettevõtte juhile. Samas saab raamatupidaja vältida valeandmete esitamist, kui on teatanud sellest enne teo toimumist vastavasse ametisse.

Õige otsus oli õigusakt raamatupidaja isiklikust vastutusest kehtetuks tunnistada, sest raamatupidaja kohustuseks on lähtuda kutse-eesika kodeksist ja raamatupidajatel ei ole omakasu huvisid, kuid on ka erandeid. Praegune regulatsioon ei kata ära raamatupidaja vastutust ning seda oleks vaja spetsiifilisemaks muuta.

Tundes vastutust raamatupidaja elukutse eest on Eesti Raamatupidajate Kogu koostanud Raamatupidaja kutse-eesika kodeksi, mis on aluseks kõigile raamatupidajatele ja raamatupidamise konsultantidele nende kutsealases tegevuses. Raamatupidaja kutse-eesika kodeks esindab professioni kutse-eesikat. Eetika kodeks sätestab põhiprintsiibid, mis on raamatupidaja

elukutse jaoks vajalikud. Raamatupidaja elukutse rajaneb usaldusel ja arvestuse pidamise põhinõudel, mis eeldab olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamist lähtudes heast raamatupidamistavast. Koodeks on koostatud eeldades, et eesmärgid ja põhimõtted kehtivad võrdselt kõigile raamatupidajatele, sõltumata tegutsemise valdkonnast ja vormist ning lepingu vormist. (Raamatupidaja kutse-eetika ... 2003, lk 1)

Seega tulenevalt kutse eetika koodeksist on raamatupidajate elukutse sihiks teha tööd vastavuses kutseala standarditega, sest raamatupidajate kutsealase tegevuse tarbijatel peab olema kindlustunne, et raamatupidajate kutsealane tegevus on reguleeritud vastava kutse-eetika nõuete raamistikuga.

Eesmärkide saavutamiseks toob kutse-eetika koodeks välja põhinõuded, milleks on ausus, see tähendab olla oma kutsealases tegevuses otsekohene ja aus. Teiseks põhinõudeks on objektiivsus, ehk raamatupidaja kohustus on olla erapooletu ega lasta eelarvamustel, huvide konfliktidel või teistel isikutel mõjutada erapooletust. Tähtis põhinõue raamatupidaja kutses on teostada tööd kompetentselt ja hoolikalt ja lisaks lasub raamatupidajal pidev kohustus hoida oma kutsealased teadmised ja oskused nõutaval tasemel. Lisaks peab raamatupidaja olema usaldusväärne, mis tähendab, et töö käigus saadud informatsioonile tuleb tagada konfidentsiaalsus ning seda ei tohi ilma loata kasutada, ega ka avalikustada või erijuhul kui raamatupidajal on selleks seadusandlusest tulenev kohutus. Lisaks eeldab kutse-eetika koodeks raamatupidajalt professionaalset käitumist. Käitumine peab kooskõlas olema elukutse hea mainega ning raamatupidajal on soovituslik hoiduda tema elukutset kahjustavatest tegudest, pigem peab raamatupidaja olema kõrgete kõlbeliste omadustega. (*Ibid.*, 2003, lk 2)

Kutse-eetika koodeksit jälgides eeldatakse raamatupidajalt ausust, objektiivsust, erialast kompetentsust, usaldusväärset ja professionaalset käitumist. Raamatupidaja kohustuseks on end koolitada ja hoida end kursis seadusemuudatustega. Kui raamatupidaja edastab konfidentsiaalset infot kolmandatele osapooltele ja tal ei ole selleks nõusolekut, siis võib suhe tema ja tööandja vahel lõppeda, kas töökoha kaotamisega või muu karitusega.

Erialane kompetentsus on oluline igal erialal, seda ka raamatupidajate puhul. Erialase kompetentsuse säilitamine nõuab pidevat teadlikkust raamatupidamise eriala arengust, siseriiklike ja rahvusvaheliste raamatupidamisalaste ja muude oluliste regulatsioonide ning aruandluse põhimõtete ja nõuete tundmist. Lisaks sellele võidakse raamatupidajat paluda täita olulisi ülesandeid, milleks ei ole tal piisavat eriharidust või kogemusi. (*Ibid.*, 2003, lk 3)

Keerukamate ülesannete või selliseid ülesandeid, kus raamatupidaja tunneb, et tal puuduvad piisavad teadmised ja kogemused või on oht klienti eksitada on rangelt soovituslik kasutada eksperdi abi.

Raamatupidajad peavad olema lojaalsed nii oma tööandjale või kliendile kui elukutsele, mis võivad olla omavahel konfliktis. Raamatupidaja eelistus peab olema tööandja või kliendi seaduslike ja eetiliste eesmärkide toetamine ning nende tagamiseks mõeldus protseduurireeglite järgimine. (*Ibid.*, 2003, lk 6) Raamatupidajalt kutsest tulenevalt tuleb raamatupidajal keelduda seaduse rikkumisest, kutseala eetika-reeglite või standardite rikkumisest, tööandja audiitorile valeandmete esitamist või nende eksitamist ja peale selle pole raamatupidaja kohustatud ennast siduma aruandega, mis oluliselt moonutab fakte. Astudes vastuollu eelpool nimetatuga ohustab raamatupidajat töökoha kaotus ning raamatupidaja ning pole oma tegevuses kooskõlas seadusega ja rikub ka kutse-eetika koodeksit.

Raamatupidaja kohustuseks on teostada tööülesandeid vastava lepingu alusel. Ettevõtte juhatus on kohustatud tagama, et äriühingu raamatupidamine ja finantsaruandlus oleks vastavuses riigi kehtestatud nõuetega, mis tähendab, et ei piisa ainult sellest, kui palgatakse tööle raamatupidaja ning raamatupidaja hooleks jäetakse kogu rahaasjade ja raamatupidamisega seonduv. (Madisson jt 2012, lk 18) See tähendab, et juhatuse vastutusala on raamatupidamise õigsuse, aruannete tähtaegne esitamine ning andmete säilitamise kohutus, peale selle on juhatusel kohutus sisekontrolli korraldada, sealhulgas järelevalve oma töötaja üle.

Raamatupidamise korraldamise nõuete rikkumise, andmete esitamata jätmise või ebaõigete andmete esitamise korral saab vastutusele võtta eelkõige äriühingu juhatuse, sest ettevõtte juhatusel on kohustus vastutada raamatupidamise nõuete järgimise eest väljapoole ühingu ning riigile esitatud (registripidaja, maksu-ja tolliamet) raamatupidamisdokumentides sisalduvate andmete õigsuse eest. Praktika näitab, et kokkuleppemenetluses on süüd kandnud just äriühingu juhataja, mitte ettevõttesse palgatud raamatupidaja. Olukorras, kus astutakse vastuollu raamatupidamise korraldamise nõuete rikkumisega ning ebaõigete andmete esitamisega ning rikutakse majandusaasta aruande koostamisel ettenähtud alusprintsipi ja jäetakse aruandes kajastamata teatud tehingud, mille tulemusel olid finantsnäitajad väärad, siis sellises olukorras lasub vastutus ettevõtte juhatusel. (*Ibid.*, 2012, lk 18) Raamatupidaja koostab ettevõttele majandusaasta aruande ja juhatus kinnitab andmete õigsust allkirjastamisega, mis tähendab et ta vastutab aruande vastavuse eest.

Kui äriühingu ja raamatupidaja vahel on sõlmitud tööleping, siis tulenevad raamatupidaja kohustused ennekõike töölepingust. Sellises olukorras kohaldub pooltevahelistele suhetele peamiselt töölepinguseadus ning raamatupidaja vastutab äriühingu ees ennekõike töölepingulistel alustel. (*Ibid.*, 2012 lk 18) Kui töötaja on rikkunud töölepingust tulenevat kohustust, saab tööandja kasutada võlaõigusseaduses ettenähtud õiguskaitsevahendeid üksnes juhul, kui töötaja on rikkumises süüdi (TLS § 72). Raamatupidaja vastutab kahju tekitamise eest siis, kui ta on kahju tekitamises süüdi, antud juhul töölepingust tulenevate kohustustega. Kui kahju on tekitatud juhatuse korralduste tulemusena, siis ei lange süü raamatupidajale vaid juhatusele.

Kui äriühing ei suuda raamatupidaja süüd tõestada, siis ei saa äriühing raamatupidaja vastu õigusvahendeid kasutada. Süü vormideks loetakse hooletust, rasket hooletust ja tahtlust. Tahtluse korral näeb seadus ette vastutuse kogu kahju (sh saamata jäänud tulu) eest ning hooletuse (sh raske hooletuse) puhul vastutab raamatupidaja kahju eest ulatuses, mille määramisel arvestatakse muu hulgas raamatupidaja süü astet, talle antud juhiseid ning äriühingu võimalusi kahju vältimiseks (k.a juhatuse hoolsuskohustuse täitmist). (Madisson jt 2012, lk 18) Raamatupidajale võivad ametialased eksimused lõppeda riskantsete tagajärgedega, sest kui kahju tekitamises on süüdi raamatupidaja võidakse nõuda temalt kahju hüvitamist, töötasu alandamist või erakorralist töölepingu ülesütlemist äriühingu poolt.

Kui äriühing ostab raamatupidamisteenust sisse, siis üldjuhul on tegemist käsundussuhtega. Käsunduslepingu üheks pooleks on äriühing kui käsundaja ja teiseks pooleks on raamatupidaja või raamatupidamisteenust osutav äriühing kui käsundisaaja ning sellises situatsioonis kohaldub neile peamiselt võlaõigusseadus. Kahju hüvitamisel mängib olulist rolli see, kuidas on pooltevahelises lepingus reguleeritud kahju hüvitamine. (*Ibid.*, 2012 lk 20) Käsundilepingus on kokku lepitud, et teenuse osutaja kohustuseks on täita käsundit, mis tähendab, et tuleb kinni pidada äriühingu raamatupidamise käsundi laadist ja vajaliku hoolsusega vastavalt teadmistele ja võimetele ning ära hoidma kahju tekkimise äriühingu varale. Raamatupidaja kohustuseks on tegutseda kutsetegevuses ning tuleb toimida üldiselt tunnustatud kutseoskuste tasemel.

Kui teenust osutatakse käsunduslepingu alusel, siis kannab vastutust teenuse osutaja hoolsuskohustuse rikkumise korral aga ka juhul, kui ta ei ole tegutsenud üldiste kutseoskuste tasemel. Kohus on praktikas asunud seisukohale, et üldiselt tunnustatud kutseoskuste tasemel tegutsemine ei seisne ainult käsundisaaja juhiste järgimises. Raamatupidamisteenuse osutajal on kohustus vajadusel täpsustada käsundi sisu järgimises ning vajaka jäämise tuvastamisel teha

omapoolseid ettepanekuid. (*Ibid.*, 2012 lk 20) Teenuse sisseostmisel võib tekitada kahju äriühingu töölepinguline raamatupidaja, kes on tööülesannete täitmisel võib tekitada kahju käsundiandjale ja raamatupidaja vastutav tekkinud kahju eest, siis on raamatupidamisteenust osutaval äriühingul kohustus tekitatud kahju hüvitamine ning vajalike kohtukulude kandmise kohustus ja kohustus ise kulud kanda. Mis tähendab, et kui on süüliselt kahju tekitatud, siis äriühingul on võimalik kahju hüvitamist nõuda lepingupartnerilt, mitte raamatupidajalt, kes töötab teenust osutavas raamatupidamisbüroos. Raamatupidamisbürool on aga õigus nõuda kahju raamatupidajalt, kui ta oli kahju tekitamises süüdi.

Raamatupidaja kutsealase tegevuse vastutuse alused ei ole piisavalt määratletud õigusaktidega. Karistusõiguse reformi käigus kaotas kehtivuse raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus, mis sätestas vastutuse raamatupidamisalaste rikkumiste eest. Uued süüteo koosseisud sätestati kehtima hakanud karistusseadustikus ning eriseadustes. Spetsiifiline kuriteo koosseis seoses raamatupidamise kohustuse rikkumise alusel võidakse raamatupidajale rakendada kriminaalvastutust ka siis, kui ta hävitab, varjab või kahjustab raamatupidamisdokumente. Kohtupraktikas on tunnistatud süüdi raamatupidaja, kes hoidis dokumente oma omanduses pärast oma vastavate volituste lõppemist ning ei edastanud neid volitatud isikule, vaatamata viimase sellekohastele korduvatele pöördumistele. Peale selle leiab kohtulahenditest veel juhtumeid, kus karistada on raamatupidaja, kes omastas tööandja raha, tehes äriühingu juhtkonna nõusolekuta ülekandeid ning võltsis nende varjamiseks dokumente. (*Ibid.*, 2012 lk 21) Eesti kohtulahenditest võib leida palju selle kohta, kuidas raamatupidaja või ettevõtte juht on eksinud seaduses ettekirjutatule või omavoliliselt kahju tekitanud. Raamatupidajale saab rakendada kriminaalvastutust, kui ta hävitab, varjab või kahjustab raamatupidamisdokumente.

Raamatupidaja vastutus võib samuti üles tõusta maksuõiguse aspektist, kuna raamatupidaja töö nõuab ka maksudeklaratsioonide esitamist ning ülekandmist. Hoolimata sellest, et üldjuhul võetakse valeandmetega deklaratsioonide esitamise eest vastutusele juhatuse liikmed, on ette tulnud juhtumeid, kus maksuameti hinnangul on äriühingu juhatuse liige esitanud maksudeklaratsioonides valeandmeid raamatupidaja kaasabil. (*Ibid.*, 2012 lk 21) Kui raamatupidaja on valeandmete esitamisel kaas aidanud saab ka raamatupidajat käsitleda karistusõiguses teole kaasaaitajana. Raamatupidajaid on ka kohtumenetlustes süüdi mõistetud kui kuriteole kaasaaitajaid, sest raamatupidaja täitis juhi juhiseid, aga ei lähtunud kutse-eetikast, mis eeldab, et raamatupidajad on oma töös erapooletud ja ei lase ennast teistel isikutel mõjutada.

Raamatupidajal on volitused ka dokumentide allkirjastamiseks, millisel juhul tuleb olla tähelepanelik, sest raamatupidaja pädevus on raamatupidamislikke otsuseid langetada ja olla tähelepanelik tähtsate andmete esitamisel kasvõi deklaratsioonides.

Raamatupidajate seas on aktuaalne kuriteokooresseis ka usalduse kuritarvitamine. Karistusseadustikus on kooresseis sätestatud võrdlemisi keeruliselt ja selle kohaselt on karistatav seadusest või tehingust tuleneva teise isiku vara käsutamine või teisele isikule kohustuse võtmise õiguse ebaseaduslik ärakasutamine või teise isiku varaliste huvide järgimise kohustuse rikkumine, kui sellega on tekitatud suur varaline kahju. Usalduse kuritarvitamise kooresseisu puhul on oluline eelkõige raamatupidaja ülesanne olla aktiivne ja jälgida juriidilise isiku raamatupidamise korrektsust. (Melk, Surva 2013, lk 36-37) Vastaval juhul kui raamatupidaja kohustusi rikub, on tal kohustus vastutada oma tegude eest, mille süüteo eest määrab karistusseadustik. Usalduse kuritarvitamisel võib raamatupidaja põhjustada suure kahju ettevõttele.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et oluline on et raamatupidajal on erialale vastav kvalifikatsioon ja piisav töökogemus langetamiseks tähtsaid otsuseid, mis võib mõjutada ka raamatupidaja vastutust. Raamatupidajad peavad jälgima, et juhatuse poolsed korraldused ja tegevus vastaks seadusele, kui on vastupidi, siis on raamatupidajal kohustus lähtuda kutse-etikast. Raamatupidajatel on kohustus enda huvide eest seista, mis tähendab, et tuleks vältida vigade tegemist ja tagada et nende poolt tehtud toimingud põhineksid õiguslikul alusel ja vaidluse korral suudaks toiminguid tõendada. Juhtkonnal on kohustus kontrollida raamatupidaja tööd, et kontrollida õigsust tema töös ja vältida hilisemaid probleeme. Raamatupidaja rikkumised on karistatavad vastavalt töölepinguseadusele, võlaõigusseadusele või raskemate olukorda puhul võib raamatupidajale kohalduda karistusõiguslik vastutus.

2. RAAMATUPIDAJA VASTUTUS

Käesolev peatükk annab ülevaate raamatupidamislikest rikkumistest kohtupraktika näitel ja lõputöös läbiviidud küsimustiku analüüsi, mille eesmärgiks oli koguda informatsiooni raamatupidajate vastutuse, tööandja poolt kehtestatud reeglite ja korda järgimist ning eetikakoodeksi kasutamist.

2.1 Raamatupidamislike rikkumiste analüüs kohtupraktika näitel

Raamatupidaja töö hõlmab ettevõtte arvepidamist sissetulekute ja väljaminekute üle ning lisaks on raamatupidaja ülesandeks tagada finantsdokumentatsiooni korrashoid ja koostamine. Raamatupidaja põhilisteks igapäeva tööülesanneteks on dokumentide kontroll, palgaarvestus ning palgaarvestusalaste aruannete esitamine, puhkuse ja puhkusetasu arvestamine, maksudeklaratsioonide koostamine ning maksude deklareerimine ja inventuuride läbiviimine. Kohtulahendite analüüs ja lõputöös jaoks läbiviidud küsimutik olid meetodid leidmaks vastust uurimisküsimusele, millised on raamatupidajate töökohustused.

Lisaks eelnimetatule kuulub raamatupidaja igapäevaste töökohustuste hulka algdokumentide alusel majandustehingute kajastamine raamatupidamisregistritesse või raamatupidamisprogrammi, raamatupidaja korraldada on perioodilise aruandluse koostamine ettevõtte juhtkonnale ja riiklikele institutsioonidele, milleks on Maksu-ja Tolliamet, Statistikaamet. Raamatupidaja peab korraldama ettevõtte majandusarvestust nii, et oleks olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine ning raamatupidajal tuleb lähtuda raamatupidamise seadusest, Eesti heast raamatupidamistavast või rahvusvaheliselt tunnustatud standarditest ning järgides kutse-etiika nõudeid.

Kohtulahenditest leiab mitmeid lahendeid olukordade kohta, kus raamatupidaja on kuritarvitanud ametiseisundit, sellest tulenevalt peaks juhatuse liige olema eriti hoolas raamatupidaja valimisel ning kindlasti kontrollima tema tausta ja soovitajaid, samuti peaks ta pidevalt raamatupidamises toimuvaga teadlik olema, et avastada võimalikud rikkumised varakult. ”Kui juhatuse liige on

delegeerinud oma seadusest tuleneva raamatupidamise korraldamise kohustuse ebausaldusväärsele raamatupidajale ning ei ole tema tegevust vajalikul määral kontrollinud, siis on juhatuse liige oma hoolsuskohustust rikkunud. Kui juhatuse liige on seoses sellega võimaldanud äriühingu vara omastamise, siis juhatuse liige kannab vastutust raamatupidajaga solidaarselt vara hüvitamise eest, mille raamatupidaja on omastanud”. (Liigse usalduse ... 2013) Raamatupidajate tekitatud kahju ees vastutavad ka ettevõtte juhatuse liikmed, sest eelkõige on juhatuse liikme kohustus korraldada ettevõtte raamatupidamist ja finantsaruandlust. Peale selle on ettevõtte juhil kohustus tagada, et raamatupidamine oleks korraldatud õigesti ja nõuetele vastavalt. Ettevõtte juht ei vabane vastutusest kui võtab tööle raamatupidaja ja jätab tema hooleks kogu raamatupidamis korraldamisega seonduva.

Raamatupidamisega tegelevate spetsialistide töökohustuste hulka kuulub maksudeklaratsioonide koostamine ja esitamine Maksu-ja Tolliametile, mille koostamisel on vaja teadmisi ning ebaõigete andmete esitamine võib kaasa tuua tõsised resultaate. Kohtupraktikast leiab juhtumeid, kus raamatupidajal puudub võimalus esitatud andmeid kontrollida, sest talle on esitatud andmed juhatuse liikme poolt. Riigikohtu lahend number 3-1-1-60-07 jõustus 28. jaanuaril 2008, milles juhatuse liikmed esitasid valeandmeid käibedeklaratsioonides ajavahemikul jaanuarist 2000 kuni märtsini 2001. Peale selle esitati maksuhaldurile võltsitud dokumente. Kuritegu pandi toime teadlikult ja eesmärgiga jätta võimalikult rohkem käibemaksu riigile tagastamata. Osäühingus ei olnud juhatuse liikmete vahel kindlat piiritletud tööjaotust, mõlemad juhatuse liikmed tegid ettevõtte juhtimisel ja majandustegevuse arendamisel kõiki vajalikke toiminguid ja tehinguid. Arved ja muud dokumendid, mida raamatupidamises kajastati ja mille alusel sisendkäibemaksu deklareeriti, tekkisid mõlema süüdistatava juhitud majandustegevusest. Osäühingus käinud varifirmade juhtide ja volitatud isikute ütlustest nähtub, et osäühingus suheldi dokumentide vormistamisel mõlema juhatuse liikmega, s.t ainuisikuliselt otsustusi ei langetatud. Arved, mis osäühingu raamatupidamises kajastusid, olid esmasel vaatlusel raamatupidamise seaduse nõuetele vastavad, kuid nende fiktiivsus ilmnis alles hilisema revisjoni käigus tehingute teisi pooli kontrollides. Fiktiivsete arvete raamatupidamisse edastamisega nõustus juhatuse liige, et nende alusel koostatavad deklaratsioonid on ebaõigete andmetega, millega ta panigi toime deklaratsioonides valeandmete esitamise. Juhatuse liikme ütluste kohaselt täitis deklaratsioonid raamatupidaja, kellele ta andis vajalikud andmed. Raamatupidaja ütluste kohaselt on ta osäühingu maksudeklaratsioone täitnud ettevõtte juhatuse liikmete saadud andmete alusel. (Riigikohtu kriminaalkolleegiumi kohtuasi nr 3-1-1-60-07) Lähtudes raamatupidaja kutse-eeskriitika koodeksist peab raamatupidaja olema erapooletu, ega

laskma end ettevõtte juhtkonna käsklustest mõjutada. Antud olukorras polnud raamatupidajal võimalust talle esitatud andmeid kontrollida ja raamatupidajal puudusid võimalused juhatuse liikmete tegevuse takistamiseks.

Kohtulahenditest võib leida palju juhtumeid, kus raamatupidajad on omastanud ettevõtte vara. Juhtumeid, kus raamatupidaja on omastanud ettevõtte, kelle töötaja või teenuseosutaja ta on, raha nii pangakontodelt kui ka sularahakassast. Ülekannete sisusid on põhjendatud selgitustega majanduskulude aruanne, tegevuskulude aruanne, sularahaarvete katteks või lihtsalt ülekanne. Tegelikult aga ülekannete teostamise aluseks märgitud majandustehingud puuduvad ning ülekanded on valdavalt tehtud raamatupidaja isiklikule arveldusarvele. Selline tegevus vastab omastamise koosseisule, mis näeb ette karistuse isiku valduses oleva võõra vallasasja või talle usaldatud muu võõra vara ebaseaduslikult enda või kolmanda isiku kasuks pööramise eest. (Raamatupidaja kriminaalvastutus ... 2012) Olukordi, kus raamatupidajad kasutavad ettevõtte vara ebaseaduslikult enda kasuks või tekitatakse ettevõttele kahju on kohtupraktikas ette tulnud mitmeid.

Raamatupidaja ametijuhendiga on pangaülekannete teostamise töö ette nähtud ning ta teostab talle antud volituse alusel ülekande internetipangas, mis tähendab, et pahatahtlik raamatupidaja võib olukorra enda kasuks pöörata ja teha ülekandeid ükskõik kellele. Kohtupraktikas on selline juhtum aset leidnud 22. juunil 2011 Tartu Maakohtu lahendis number 1-10-17197. Tegemist oli olukorraga, kus Tartu Linnavalitsuse haridus-osakonna raamatupidamisteenistuse vanemraamatupidaja lisas raamatupidamisprogrammi töölehtedele väljamakseid enda nimele omamata nende tasude saamiseks õigust. Pärast ülekannete teostamist kustutas süüdistatu eelnevalt ettevalmistatud ebaõigete andmetega töölehtedelt rea oma nime ja väljamaksele kuuluvate summadega. Varjamiseks oma kontole saadud summasid sisestas vanemraamatupidaja nimetatud summade ulatuses fiktiivseid kandeid haridusosakonna kontodele "muud õppevahendite ja koolituse kulud" ning "tulud kutseõppeasutuse toodetest ja teenustest". Tegelikult puudusid nende kannete aluseks olevad dokumendid. Tartu linnavalitsuse vanemraamatupidaja pani toime karistusseadustiku § 213 lg 1 järgi kvalifitseeritava kuriteo, s.o varalise kasu saamise andmete ebaseadusliku sisestamise ja muutmise ning andmetöötlusprotsessi ebaseaduslikku sekkumise teel. Kohus otsustas tsiviilhagi rahuldada. Võlaõigusseaduse § 1045 lg 1 p 5 alusel mõisteti raamatupidajalt välja 2802, 53 eurot Tartu linna kasuks ja 300 eurot menetluskulude katteks riigituludesse. Peale selle mõistis kohus raamatupidajale 10 kuu pikkuse tingimisi vangistuse 18 kuu pikkuse katseajaga, lisaks on

raamatupidaja kohustatud alluma kriminaalhoolduse kontrollnõuetele. (Tartu Maakohtu kriminaalasi nr 1-10-17197) Antud olukorras käitus raamatupidaja oma elukutsele väga ebaprofessionaalselt ja kuritarvitas tööandja usaldust.

Üldjuhul lähtuvad raamatupidajad oma igapäevatoos kõrgetest eetilistest tõekspidamistest, mis ei kehti siiski alati ja kõigi raamatupidajate puhul. Lisaks eelnevale kohtulahendile leiab veel ulatuslikemate rikkumistega kohtulahendi, kus samamoodi staažikas raamatupidaja kasutas ettevõtte vara enda ja kolmandate isikute kasuks. Tartu Maakohtu 17. veebuari 2014 aasta otsus number 1-13-11693 käsitleb staažika raamatupidaja süütegu AS-s Võru Teataja. Süüdistatava raamatupidaja kasutuses olid ettevõtte AS Võru Teataja internetipanga paroolid. Süüdistuse kohaselt kandis raamatupidaja raha ettevõtte pangakontolt isiklikule pangakontole. Eeluurimise ajal kogutud tõendid kinnitavad, et raamatupidaja tasus mitme aasta jooksul enda ja kolmandate isikute arveid, milleks kasutas ettevõtte rahalisi vahendeid. Raamatupidaja kuriteod toimusid aastatel 2006-2009. Raamatupidajat karistati karistusseadustiku § 201 lg 2 p 2 järgi kokkuleppemenetluses. Kohus karistas raamatupidajat kolmeaastase tingimisi vangistusega kolme aastase katseajaga, mille jooksul peab raamatupidaja alluma kriminaalhoolduse kontrollnõuetele. Tsiviilhagi katteks on raamatupidaja kohustatud tasuma 149 177,68 eurot ja menetluskulude katteks 720 eurot. (Tartu Maakohtu kriminaalasi nr 1-13-11693) Autori arvates peaks raamatupidajate majandusalaste kuritegude puhul kohaldama sarnaselt ettevõtluskeelule lisakaristusena raamatupidajana töötamise, sest ei saa olla kindel, et järgmises ettevõttes sama skeemi ei kasuta.

Kohtupraktikast leiab juhuseid ka selle kohta, kui juhatuse esimees ja ettevõtte pearaamatupidaja teevad koostööd maksudeklaratsioonides valeandmete esitamisel. Selline juhtum leidis aset Harju Maakohtus 28. jaanuaril 2009 kriminaalajas numbriga 1-04-229, kus kirjastusettevõtte juhatuse ainuliiget süüdistatakse tuludeklaratsioonides valeandmete esitamises, mille tulemusena jäi riigieelarvesse kandmata suur summa tulumaksu. Juhatuses ainuliige suurendas alusetult ettevõtte ettevõtlusega seotud kulusid perioodil 1996-1998. Juhatuses ainuliige kaasas maksupettusesse ka ettevõtte pearaamatupidaja, kes koostas ja allkirjastas pearaamatupidajana valeandmeid sisaldanud tuludeklaratsioonid. Maksupettusega tekitati kahju ligi 14,2 miljonit krooni. Kirjastuse endist juhatuse ainuliiget ja pearaamatupidajat karistati reaalse vangistusega. Juhatuses ainuliikmele mõistis kohus kahekaastase vangistuse, millest tuleb tal kohe ära kanda kolm kuud vangistust. Pearaamatupidaja peab 18-kuulisest vangistusest ära kandma kaks kuud. (Harju Maakohus kohtumäärus nr 1-04-229) Antud olukorras võis määravaks saada see, et

töötaja tahtis olla lojaalne tööandjale, arvestamata seaduse rikkumisel kaasneva vastutusega ja selle tagajärgedega.

Raamatupidaja töökohustuseks on palgaarvetuse korraldamine, ühtlasi peab raamatupidaja palka arvestama ka endale. Järgnev riigikohtu lahend kirjeldab olukorda, kus raamatupidaja arvestas endale palka suurema määra alusel, kui lepingus oli kokku lepitud. Riigikohtu otsus 3-2-1-57-05 13. juunil 2005, kus asjaoluks on olukord, kus korralduse kohaselt rikkus kostja korteriühistu juhatuse otsust korteriühistu korraldust ning eelarvet palgafondi osas, kui kandis oma pangaarvele väljamakseid ettenähtust suuremas summas, kuigi tema palka oli vähendatud. Peale selle keeldus korteriühistu raamatupidaja tegemast oma töölepingu eksemplarile sissekannet palgamuudatuse kohta, ega lasknud seda teha ka tööandjal. Riigikohtu tsiviilkolleegium leidis, et tegemist on distsiplinaarsüüteoga. Töötajate distsiplinaarvastutuse seaduse § 2 p 1 järgi on distsiplinaarsüütegu töölepingu seaduse § 48 ja 50 nimetatud kohustuste töötajapoolne süüline täitmata jätmine või mittenõuetekohane täitmine. Töölepingu seaduse § 50 lg 3 kohaselt on töötaja kohustatud õigeaegselt ja täpselt täitma tööandja seaduslikke korraldusi. (Riigikohtu otsus nr 3-2-1-57-05) Antud olukorras oleks olnud mõistlik, kui tööandja oleks kontrollinud raamatupidajat palga väljamaksete osas.

Raamatupidaja töökohustuste hulka kuulub raamatupidamise- ja maksuarvestuse dokumentatsiooni haldamine. Raamatupidamise dokumendid on ettevõtte jaoks väga olulised, sest nende alusel tõendatakse toimunud raamatupidamise tehinguid. Riigikohtu 16. aprilli 2003. aasta otsus number 3-1-1-52-03 käsitleb juhtumit, kus munitsipaalettevõttes töötanud pearaamatupidaja võttis töölt lahkudes omavoliliselt töökohalt kaasa munitsipaalettevõtte olulised raamatupidamise dokumendid: raamatupidamise bilansid, avansiaruanded, pearaamatud, hankijate dokumentatsiooni ja käibe- ning tulumaksu aruanded. Raamatupidaja varjas dokumente oma elukohas. Dokumentide varjamise tagajärjel ei olnud võimalik kindlaks teha ettevõtte tegevuse majanduslikke tulemusi, tulusid, kulusid, kasumit, kahjumit, võlgnevust, maksuvõimet ja vara suurust. Riigikohtu kriminaalkolleegium leidis, et tegu, mille eest raamatupidaja süüdi tunnistati on karistatav karistusseadustiku § 346 järgi, mis sätestab, et ametliku dokumendi, pitsati või stambi hävitamise, rikkumise, varguse või peitmise eest karistatakse rahalise karistusega. (Riigikohtu kriminaalasi nr 3-1-1-52-03) Antud olukorras on tõendatud, et raamatupidaja hoidis ettevõtte dokumente enda kodus ja ettevõttel nendele ligipääs puudus. Kui raamatupidamisest puuduvad toimunud tehingute dokumendid ja raamatupidamist

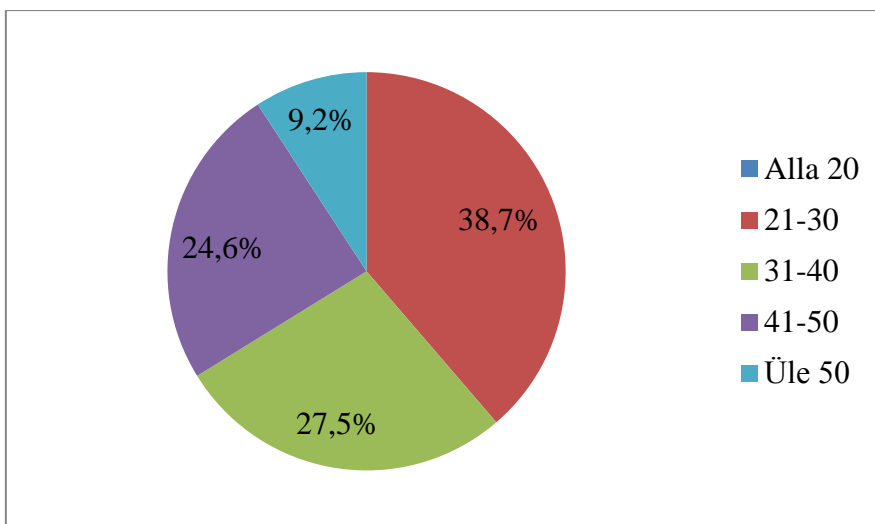
taastada ei suudeta, siis on näiteks ettevõtte kohustatud tagastama Maksu-ja Tolliametile tagasiküsitud sisendkäibemaksu.

Kohtupraktikast leiab mitmeid raamatupidamislikke rikkumisi. Põhilised kohtuni jõudnud raamatupidamislikud rikkumised leiavad aset maksudeklaratsioonides valeandmete esitamisega, sealhulgas ka fiktiivsete arvete esitamisega ettevõtte raamatupidamises. Peale selle ka juhused, kus raamatupidaja on kuritarvitanud ettevõtte usaldust ning omastanud ettevõtte rahalisi vahendeid, palgaarvestuses arvestanud endale lubatust kõrgemat töötasu või varastanud ettevõtte omanduses olevaid dokumente. Raamatupidamislikud rikkumised võivad olla toime pandud, kas ainuisikuliselt raamatupidaja poolt või situatsioonides, kus raamatupidajale on ettevõtte juht esitanud tahtlikult valeandmeid ning sealhulgas leidub ka juhuseid, kus raamatupidaja on ebaseaduslikke tööülesandeid täitnud juhatause nõudmisel.

2.2 Raamatupidaja vastutuse küsimustiku analüüs

Lõputöös läbiviidud küsitluse eesmärgiks oli koguda informatsiooni, et analüüsida raamatupidaja vastutust, tööandja poolt kehtestatud reeglite ja kordade järgimist ja eetikakoodeksi kasutamist. Uuring on läbi viidud ajavahemikus 12.-19. märts 2015. aastal ja küsimustik oli suunatud eelkõige raamatupidajatele. Eesmärgi saavutamiseks valis töö autor elektroonilise ankeetküsitluse, mis tuli täita anonüümselt. Küsimustik viidi läbi raamatupidamise, majandusarvetuse foorumis osalenud liikmetega. Vastuste saamiseks kasutas küsitluse läbiviija struktureeritud küsimusi. Küsimustikus on ka avatud küsimusi, kus vastajal on võimalus enda antud vastust põhjendada. Küsitluse valimiks oli 142 vastanut. Küsitluse tulemusena saadud andmeid analüüsis töö autor tabelarvutusprogrammis *Excel* ja küsimustiku tulemuste paremaks visualiseerimiseks on kasutatud jooniseid. Küsimustikus kasutatakse hindamiseks Likerti 5-palli skaalat.

Küsimustikule vastamisel osales 142 raamatupidamise erialal töötavat inimest. Küsimustikus osalenute protsentuaalne vanuseline koosseis on välja toodud joonisel 1.

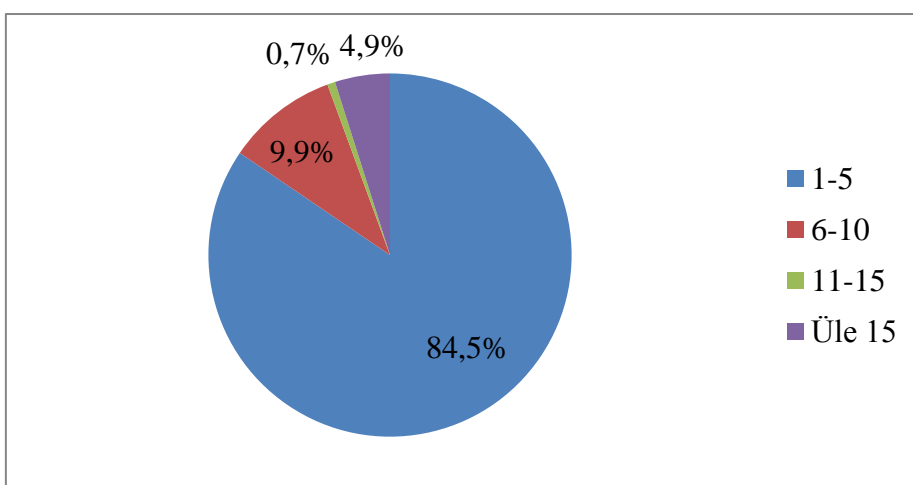


Joonis 1 Vanuseline koosseis

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Jooniselt 1 on näha, et kõige enam vastanuid oli vanuserühmas 21-30, kus oli vastanuid kokku 55(38,7%) inimest, järgnes vanuserühm 31-40, kus oli vastanuid kokku 39(27,5%) inimest, vanuserühmas 41-50 oli vastanuid kokku 35(24,6%) inimest, kõige vähem vastanuid oli vanuserühmas üle 50, kus vastanuid oli kokku 13(9,2%) inimest ja vanuserühmas alla 20 ei olnud ühtegi vastanut, millest võib järeldada, et raamatupidamise erialal töötamiseks on vaja erialaseid teadmisi.

Küsimustikule vastas 142 raamatupidamise erialal töötavat spetsialisti ja jaotus raamatupidajate arvule ettevõttes on toodud joonisel 2.

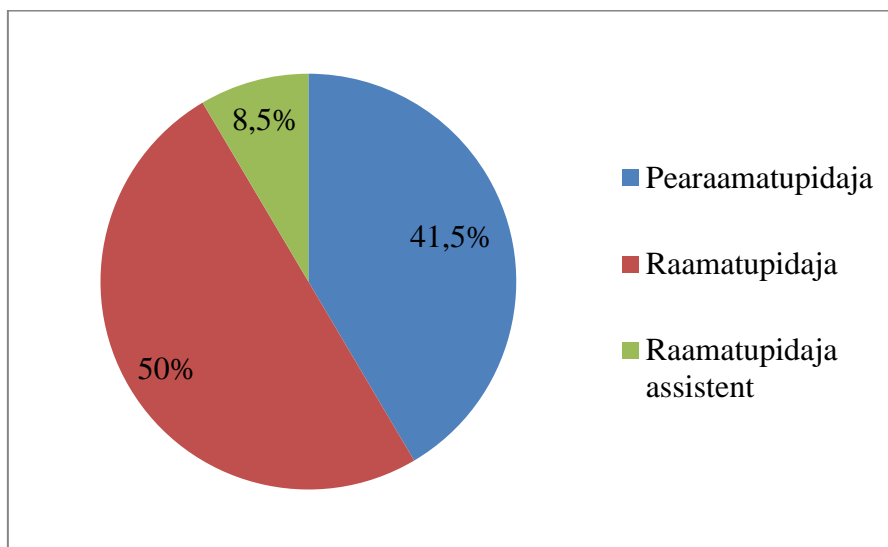


Joonis 2 Raamatupidajate arv ettevõttes

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Küsimustiku läbiviimisel uuris autor, kui palju on ettevõtetes raamatupidajaid, kus vastanud töötavad. Jooniselt 2 on näha, et kõige enam on 1-5 raamatupidajaga ettevõtteid, vastanuid kokku 120(84,5%) inimest, sellele järgnevad 6-10 raamatupidajaga ettevõtteid, kus oli vastanuid kokku 14(9,9%) inimest. Üle 15 raamatupidajaga ettevõttes töötas 7(8,5%) küsimustikule vastanutest ning ainult 1(0,7%) ettevõttes oli 11-15 raamatupidajat. Autori arvates on selline tulemus tingitud sellest, et enamik Eesti ettevõtteid on väikese ja keskmise suurusega ettevõtteid ning neil on otstarbekam raamatupidamisteenuse sisseostmine, sest siis puuduvad kulud raamatupidamisprogrammidele ja raamatupidaja koolitamisele.

Küsimustiku läbiviimisel uuris autor, millisel raamatupidamise ametikohal küsitluses osaleja töötab. Raamatupidamise erialal töötavate spetsialistide ametikohtade jaotus on protsentuaalselt välja toodud joonisel 3.

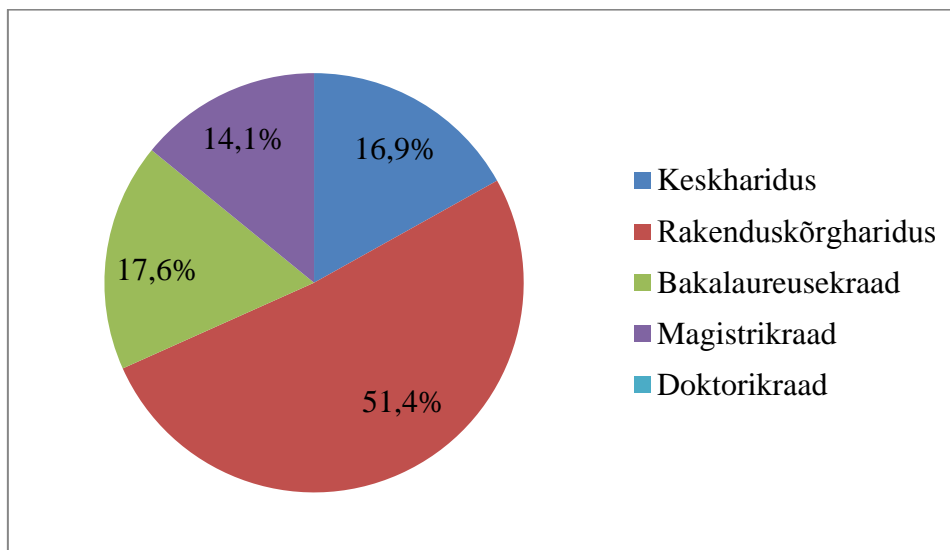


Joonis 3 Ametikoht

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Jooniselt 3 on selgelt näha, et pooled vastanutest 71(50%) töötavad raamatupidaja ametikohal, 59(41,5%) vastanutest töötab pearaamatupidajana ja kõige vähem vastanuid 12(8,5%) töötab raamatupidaja assistendi ametikohal. Väiksemates ettevõtetes, kus üldjuhul on üks raamatupidaja tegeleb kogu raamatupidamisega üks isik, suuremates ettevõtetes on raamatupidamisega tegelevaid spetsialiste rohkem ja nende tööd juhib pearaamatupidaja. 142-st küsitlusele vastanutest töötab 101(71,1%) raamatupidajatest kindlas ettevõttes raamatupidamise osakonnas ja 41(28,9%) selle eriala spetsialisti töötab raamatupidamisteenust osutavas ettevõttes.

Küsitluses uuriti ka raamatupidamisega tegelevate töötajate haridustaset, selle jaoks koostas töö autor diagrammi, mille tulemused on nähtavad joonisel 4.

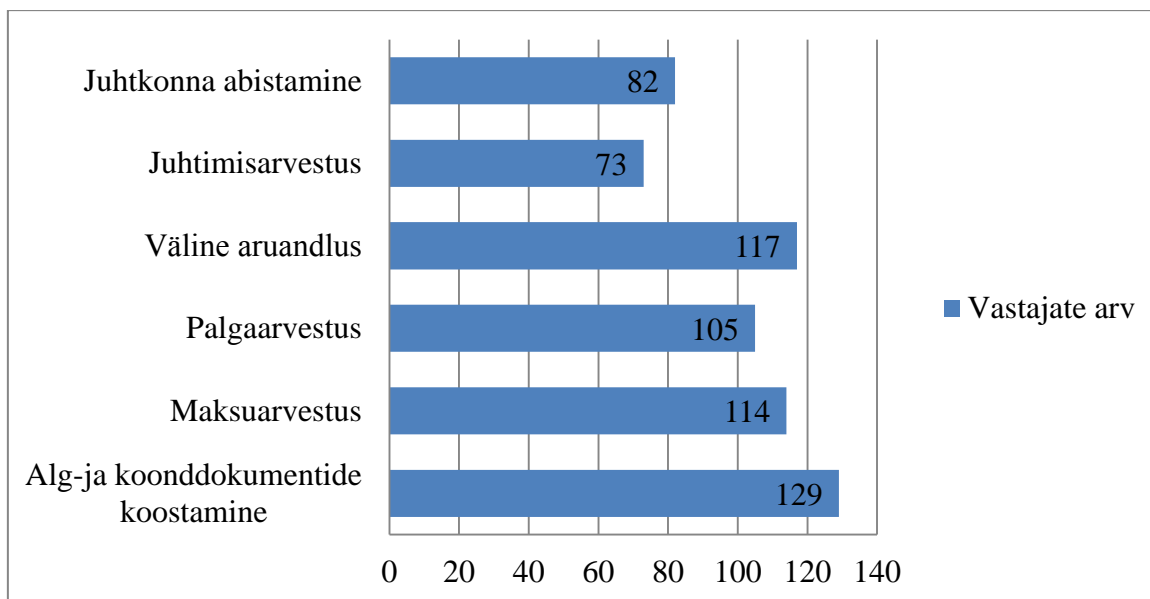


Joonis 4 Raamatupidamisega tegelevate töötajate haridustase

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Jooniselt 4 on näha, et kõige enam 73(51,4%) spetsialisti, kes töötab raamatupidamise valdkonnas on omandanud rakenduskõrghariduse. Bakalaureusekraadi omab 25(17,6%), keskkharidusega selle valdkonna töötajaid on 24(16,9%), magistrikraadiga raamatupidamise spetsialiste on 20(14,1%) ja küsitluses osalenutest ei omanud keegi doktorikraadi. Kõige enam on raamatupidamise erialal töötavatel 101(71,1%) spetsialistil haridus omandatud majandusarvetuse erialal, 27(19%) on hariduse omandanud mingil muul erialal, 10(7%) spetsialisti on erialaselt ärikorralduse lõpetanud ja 4(2,8%) raamatupidamise erialal töötaval on omandatud diplom õigusteaduses. Tulemustest saab järeldada, et enamus majandusarvetuse lõpetanud isikud on asunud tööle raamatupidamise erialale. Need, kes on lõpetanud ärikorralduse eriala võivad olla väikeettevõtjad, kes tegelevad oma firma raamatupidamisega ise.

Küsitluses uuriti, millised on raamatupidamise erialal töötavate isikute töökohustused. Tulemused on nähtavad jooniselt 5.



Joonis 5 Raamatupidamise erialal töötavate isikute töökohustused

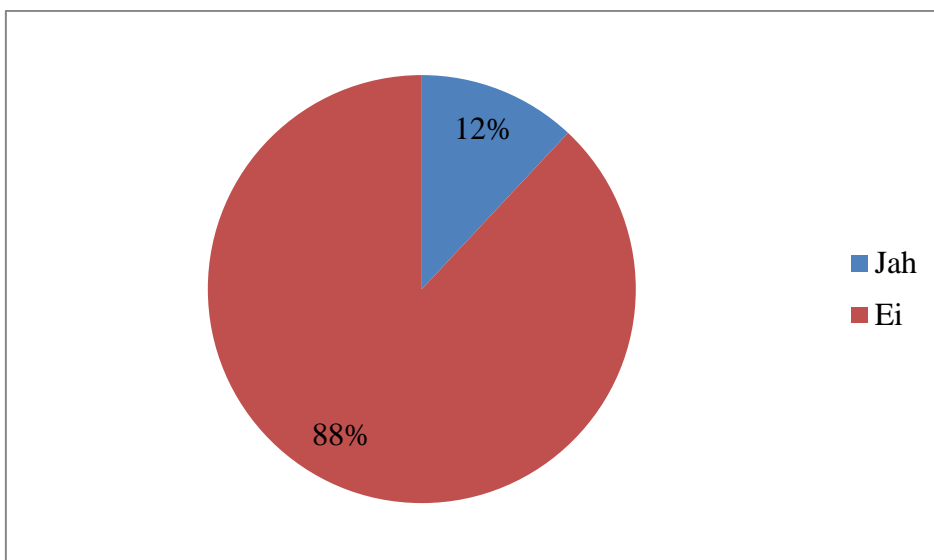
Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

142-st vastajast, tegeleb 129(90,8%) alg-ja koondokumentide koostamise ja sisestamisega raamatupidamisprogrammi, 117(82,4%) tegeleb välise aruandlusega, milleks on näiteks majandusaasta aruande, maksudeklaratsioonide ja statistikaaruannete esitamine. Sellele järgneb maksuarvestusega tegelemine, millega on hõivatud 114(80,3%) spetsialisti, palgaarvestusega tegelemine kuulub 105(73,9%) küsitlusele vastanu töökohustuste hulka. Juhtkonna abistamine ja nende nõustamine otsuste langetamisel kuulub 82(57,7%) raamatupidamise valdkonnas töötava isiku töökohustuste hulka. Juhtimisarvestusega, mille alla kuulub ka eelarvestamine ja kuluarvestus, tegeleb 73(51,4%) raamatupidamise spetsialisti. Tulemustest saab töö autor järeldada, et raamatupidajad täidavad erinevaid ülesandeid olenemata oma ametinimetusest.

Töölepingust tulenevalt kaasnevad töötajale õigused ja kohustused. Oluline on, et töölepingu sõlmimisel lepitakse täpselt kokku tööülesanded, et hilisemalt oleks võimalik hinnata töösuhtest tulenevat vastutust. Küsitluses paluti vastata, kas raamatupidamise erialal töötavad isikud on kursis tööülesannetest tuleneva vastutusega tööandja ees. Sellele küsimusele vastas jaatavalt 136(95,8%) küsitluses osalenut ja ainult 6(4,2%) vastanut pole kursis tööülesannetest tuleneva vastutusega tööandja ees. Raamatupidajatelt nõutakse seaduste tundmist ja sellest saab järeldada, et raamatupidajad on väga hästi kursis tööülesannetest tuleneva vastutusega. Järgnevalt uuris töö autor seda, kas raamatupidamise eriala spetsialistid järgivad hoolsalt tööandja poolt kehtestatud reegleid ja kordasid ning sealhulgas ka seda, kas juhitudakse raamatupidamise sise-eeskirjast. Positiivse vastuse andis 132(93%) spetsialisti, kuid 10(7%) vastanut ei järgi hoolsalt tööandja

kehtestatud reegleid ja kordasid. Töökohutusi rikkunud töötaja suhtes on tööandjal õigus kasutada õiguskaitsevahendeid, mis on välja toodud töölepingu seaduses. Õiguskaitsevahendiks on töötaja töötasu alandamine (TLS § 73), töötajale esitatakse kahju hüvitamise vastu nõue (TLS § 74) või karistatakse erakorralise töölepingu ülesütlemisega ja lõpetatakse koostöö.

Tööandja võib paluda, et raamatupidaja täidaks ebaseaduslikke tööülesandeid, selleks võib olla näiteks raamatupidamiskannete teostamine, mis on seadusega vastuolus. Küsimustikus ootas töö autor vastust sellele, kas töötajatel on töös ette tulnud eelpool kirjeldatud olukordi. Tulemused on leitavad jooniselt 6 ja esitatud protsentuaalselt.



Joonis 6 Ebaseaduslike töökorralduste täitmine

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Jooniselt 6 on näha, et 142-st vastanust on ebaseaduslike tööülesandeid täitnud 17(12%) spetsialisti, 125(88%) küsitlusele vastanud spetsialisti pole aga seadusega vastuollu läinud. Töötaja on kohustatud ebaseaduslikest tööülesannetest keelduma, kuigi on ette tulnud ka olukordi kui seadusega vastupidiselt käitunud. Need, kes olid täitnud ebaseaduslike tööülesandeid, palus töö autor vastata, millised seadusevastaseid toiminguid on nad teostanud. Raamatupidajad avalikustasid, et on teostanud näiteks toiminguid: ”kus kanti kulusse ilma algdokumentideta; kliendi soovil on jäetud deklaratsioonid esitamata; juhataja/omaniku isiklike kulude kandmine ettevõtlusesse; loominguliselt maksude arvestamine; parandatud kandeid otse, mitte paranduskandega; sisestatud programmi arveid, mis pole tegelikult/täielikult ettevõtlusega seotud; muudetud arve kuupäeva, et mõjutada maksudeklaratsiooni”. Sellele küsimusele

vastanute seas leidis ka neid, kes ei soovinud avaldada, milliseid ebaseaduslikke ülesandeid nad täitnud on ja soovisid jääda lihtsalt ausaks.

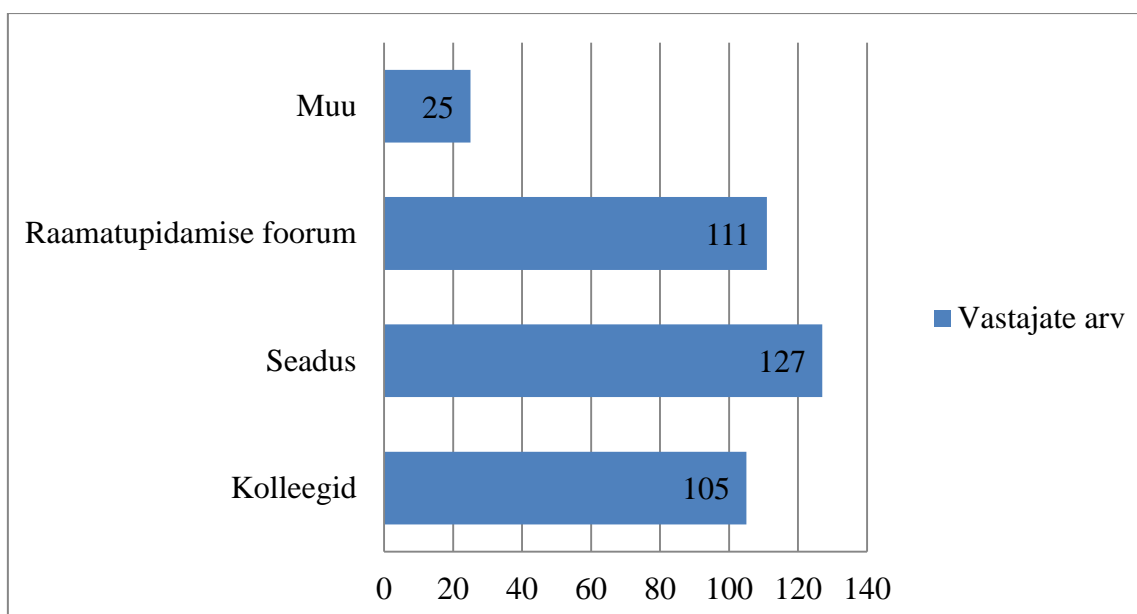
Eesti Raamatupidajate Kogu on koostanud Raamatupidaja kutse-eetika koodeksi selleks, et see oleks aluseks kõigile raamatupidajatele nende kutsealases tegevuses ning see määrab kindlaks põhiprintsiibid, mis on raamatupidaja elukutse jaoks vajalikud. Küsimustiku autor tõstas küsimuse kutse-eetika koodeksi kohta, et teada saada, kui palju on raamatupidajate töös ette tulnud olukordi, kus on kutse-eetika koodeksit vaja läinud. Tulemused on üllatavad, sest 129(90,8%) vastanutest seisab olukorra ees, kus neil ei ole töös ette tulnud olukordi, kus on eetika-koodeksit vaja läinud. Ainult 13(9,2%) vastanutest tõdeb, et neil on eetika-koodeksit vaja läinud. Tulemuste põhjal võib tuua järelduse, et kutse-eetika koodeks ei täida oma rolli ja probleemide lahendamisel leitakse abi mujalt. Võimalik on ka selline juhus, et vastanutel pole olnud probleeme töös ja vajadus eetika-koodeksi kasutamisele on seni puudunud. Need, kelle töös on ette tulnud situatsioone, kus on vaja läinud eetika-koodeksit kirjeldasid, et eetika-koodeks on neile abiks olnud juhtudel, kus klient hakkas huvi tundma teise kliendi raamatupidamise vastu, raamatupidajatel on kohustus hoida saladust, vaidlustel juhatuse liikmega põhivara omamisest, kliendi ja maksuameti vahelistel vaidlustel ja ka erisoodustuse vältimise küsimuses. Küsimustikule vastanud leiavad ka seda, et raamatupidaja eetika-koodeks on vananenud.

Raamatupidajate töös tuleb ette inimlikke ja mitteinimlikke eksimusi või rikkumisi. Inimlik eksimus võib olla hooletusest tingitud eksimine ning on mittetahtlik. Mitteinimlik eksimus on tahlik ning sellega võib kaasneda kahju. Parim viis teada saada, milline on raamatupidajate arvates nende töös kõige sagedasem rikkumine või eksimine on küsida seda nende endi käest. Töö autor sai sellele probleemile väga palju huvitekitavaid vastuseid. Vastanute arvates võivad eksimused alguse saada tähelepanematusel tekkinud pisivigadest ja hooletusest ning valesti arvutamise tulemusena on see tihti peale numbriline eksimus. Küsimustikus osalejate arvates ei suuda raamatupidajad seadus- ja määrusmuudatustega kaasas käia ja toimetatakse vanade seaduste järgi, see võib tuleneda suurest töömahust. Enim rikkumisi, seal hulgas ka eksimusi leiab aset maksuarvestuse valdkonnas, sest maksuseadused muutuvad tihti ning tuleb kinni pidada tähtaegadest ja seetõttu esitatakse deklaratsioonides ebaõigeid andmeid või jäetakse need üldse esitamata ja tehakse hiljem deklaratsioonides parandusi. Mittetahtlik eksimine võib tuleneda seaduste mittetundmisest. Raamatupidajate arvates saab rikkumiseks liigitada ka selle, kui algdokument ei vasta täielikult raamatupidamise seaduses kehtestatud nõuetele või puudub

raamatupidamisest, aga raamatupidamise programmis on kajastatud. Lisaks eelnimetatule leitakse seda, et eiratakse raamatupidamise toimekonna juhendeid, kas siis teadmatusest või teadlikult. Rikkumiseks peavad raamatupidajad ka olukordi, kus raamatupidajad ei juhindu Raamatupidajate kutse-eeskirja koodeksist, olukorrad, kus täidetakse tööandja korraldusi ja need toimingud ei ole korrektsed ja seaduspärased. Peale selle leiavad küsimustikule vastajad, et raamatupidajad kuritarvitavad tööandja usaldust ja sellisel juhul võib tegemist olla tööandja rahaliste vahendite omandamisega. Vastanute seas leidis ka neid, kes arvasid, et eksimusi ei saa lubada kui korrektselt tööd teha.

Raamatupidaja elukutse nõuab erialast kompetentsust ja peale selle nõuab töö seadusmuudatuste järgimist ning kohustust olla kursis kutsealaste teadmistega ja hoida oma oskused nõutaval erialasel tasemel. Küsimustikus osalejatele esitas töö autor küsimuse, kas neil on töös ette tulnud olukordi, mille täitmisel puudus piisav tööalane kogemus või raamatupidamisalased teadmised. 142-st küsitluses osalenud spetsialistist vastas 127(89,4%), et neil on olnud olukordi, kus puudusid piisavad teadmised, 15(10,6%) spetsialisti pidas oma teadmisi kõrgetasemeliseks ja eelnimetatud situatsiooniga kokkupuude puudub.

Raamatupidajad peavad tööd tegema kompetentselt ja hoolikalt ning puuduvate teadmiste puhul tuleb abi otsida. Joonisel 7 on välja toodud see, kustkohast raamatupidajad puuduvate teadmiste korral abi leiavad.

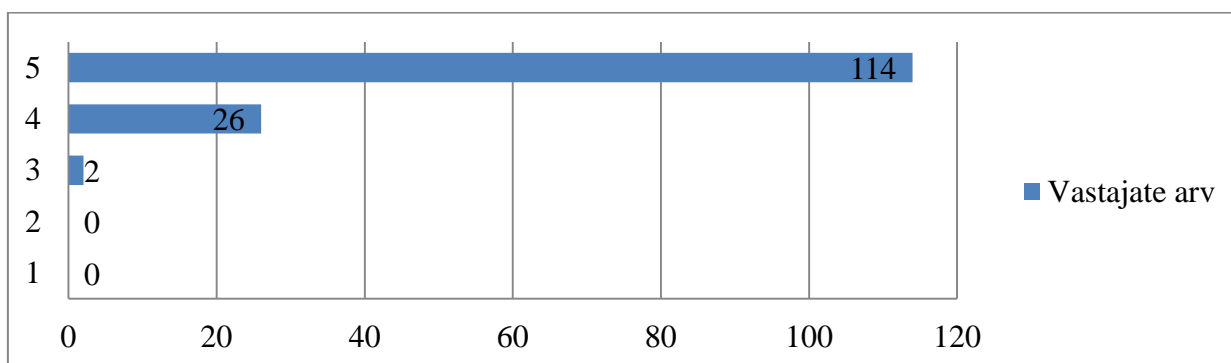


Joonis 7 Puuduvate teadmiste täiendamine

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Teadmiste puudumise korral tuleb abi otsida ja kõige enam otsitakse abi seadustest, seda teevad 127(89,4%) raamatupidajat. Peale selle kasutatakse abi leidmiseks raamatupidamise foorumeid, seda teed kasutab 111(78,2%) raamatupidajat. Kolleegide poole pöördub murega 105(73,9%) raamatupidajat ja 25(17,6%) leiab abi mujalt lugedes näiteks erialast kirjandust või erialaseid perioodilisi väljaandeid.

Raamatupidajate kutse-eeskriitika koodeks pöörab tähelepanu põhimõtetele, millele raamatupidaja peab tähelepanu pöörama ning tulenevalt sellest paluti küsimustikule vastajatel hinnata 5-palli skaalal, kui oluline on vastaja arvates raamatupidaja ausus, objektiivsus, erialane töökogemus, kompetentsus, usaldusväärsus ja konfidentsiaalsus. Number 1 tähistab skaalal täiesti ebaolulist ja number 5 tähistab seda, et see on väga oluline. Joonisel 8 on kujutatud raamatupidajate hinnang aususele.

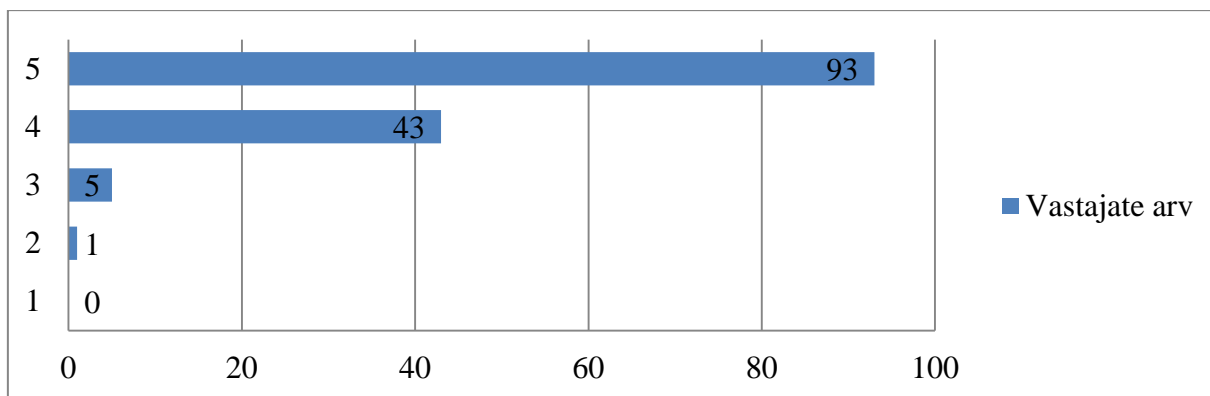


Joonis 8 Ausus

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Jooniselt 8 on näha, et 114(80,3%) vastanutest peab ausust väga oluliseks ja on andnud sellele maksimaalse hinnangu. 142-st vastanust 26(18,3%) hindab ausust skaalal 4-palli vääriliseks ja ainult 2(1,4%) hindab seda skaalal 3-palli vääriliseks. Mitte keegi küsitluses osalenutest ei hinnanud raamatupidaja ausust 5-palli skaalal 1 ega 2-palli vääriliseks. Tulemusest võib järeldada, et ausus on raamatupidajate töös väga tähtsal kohal.

Raamatupidajate kutse-eeskriitika koodeks näeb ette, et raamatupidajad peavad olema erapooletud, ega tohi lasta ennast eelarvamustel või teiste isikute poolt mõjutada. (Raamatupidaja kutse-eeskriitika ... 2003, lk 2) Joonisel 9 on välja toodud raamatupidajate hinnang objektiivsusele.

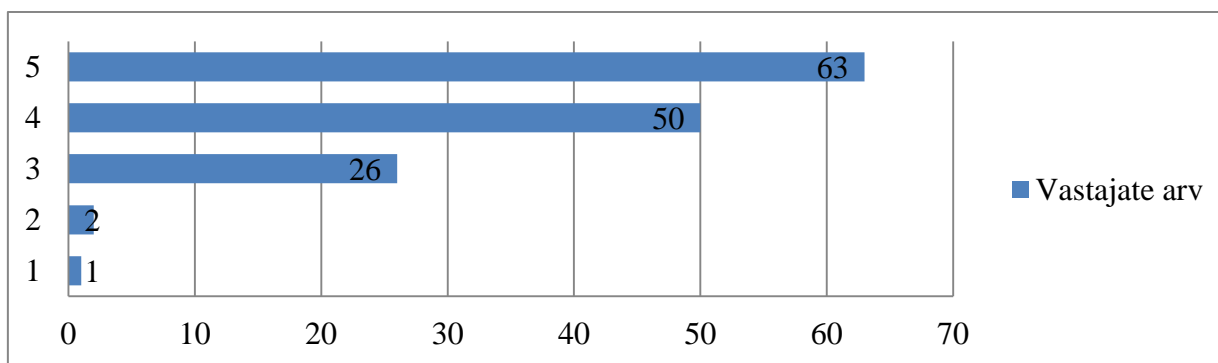


Joonis 9 Objektiivsus

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Joonisel 9 on selgelt näha, et 142-st vastanust hindas objektiivsust 5-palli skaalal 5-palli vääriliseks 93(65,5%) vastanustest, 43(30,3%) hindas seda aga 4-palli vääriliseks, 5(3,5%) pidas seda 3-palli vääriliseks ja ainult 1(0,7%) vastanu hindas objektiivsust 2-palli vääriliseks. 1-pallilist hinnangut ei andnud ükski vastaja. Tulemustest saab autor järeldada, et enamus küsimustikule vastajad ei lase enda objektiivsust mõjutada eelarvamustel või teiste isikute poolt.

Tihti peale nõutakse raamatupidajatelt eelnevalt töökogemust. Töö autor palus küsimustikule vastajatel hinnata 5-palli skaala kui oluliseks peetakse raamatupidajate erialast töökogemust. Vastanute hinnangud on kujutatud joonisel 10.



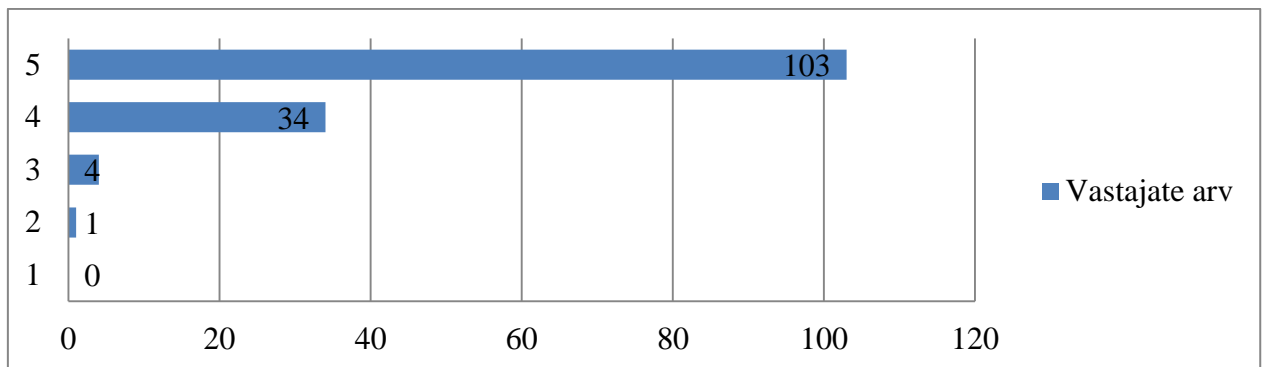
Joonis 10 Erialane töökogemus

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Joonist 10 vaadates selgub, et 63(44,4%) küsitluses osalenut hindab erialast töökogemust 5-palli vääriliseks, 50(35,2%) vastanust annab hinnanguks 4-palli, 26(18,3%) hindab erialast töökogemust 3-palli vääriliseks, 2(1,4%) vastanust 2-palli vääriliseks ja ainult 1(0,7%) vastaja arvates on erialane töökogemus täiesti ebaoluline ja hindab seda 5-palli skaalal 1-palliga.

Tulemustest ei saa järeldada, et erialast töökogemust peetakse oluliseks, sest vastatud on erinevalt. Töö autor aga arvab, et raamatupidamise erialal on töökogemus väga tähtis, sest raamatupidajad peavad teadmisi-oskuseid hoidma nõutaval tasemel, järgima seadusemuudatusi ja teadma deklaratsioonide, aruannete esitamise tähtaegu.

Raamatupidaja kutse-eesitika koodeksi kohaselt peab raamatupidaja kutsealast tegevust teostama kompetentselt ja hoolikalt ning tal on pidev kohustus hoida oma kutsealased teadmised ja oskused nõutaval tasemel (Raamatupidaja kutse-eesitika ... 2003, lk 2). Joonis 11 kujutab raamatupidajate hinnangut erialasele kompetentsusele ja ajakohasusele.

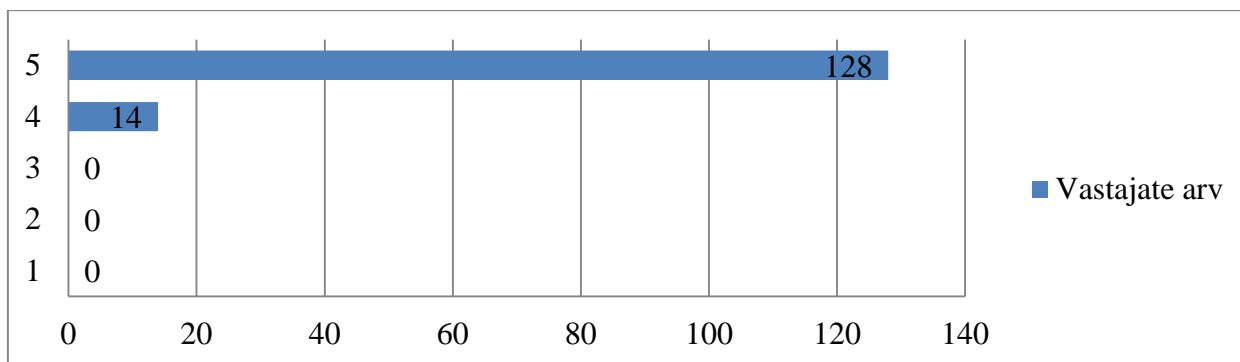


Joonis 11 Erialane kompetentsus ja ajakohasus

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Joonis 11 põhjal on näha, et 103(72,5%) vastanut hindab erialast kompetentsust ja ajakohasust 5-palli vääriliseks, 34(23,9%) küsimustikule vastajat hindab seda 4-palli vääriliseks, 4(2,8%) vastanut 3-palli vääriliseks ja 1(0,7%) vastaja arvab, et erialane kompetentsus ja ajakohasus on 2-palli vääriline 5-palli skaalal. Mitte keegi vastanutest ei hinda kompetentsust ja ajakohasust täiesti ebaoluliseks ehk 1-pallile. Tulemustest saab autor järeldada, et enamus küsimustikule vastanutest peab erialast kompetentsust ja ajakohasust oluliseks raamatupidamise erialal.

Raamatupidaja kutse-eesitika koodeks näeb ette seda, et raamatupidaja peab tagama kutsealase tegevuse käigus saadud informatsiooni konfidentsiaalsuse ja ei tohi seda ilma vastava loata kasutada ega avalikustada, seda võib teha erijuhul, kui raamatupidajal on selleks seadusandlusest tulenev kohustus. (Raamatupidaja kutse-eesitika ... 2003, lk 2) Vastanute hinnangud raamatupidaja usaldusväarsusele on toodud joonisel 12.

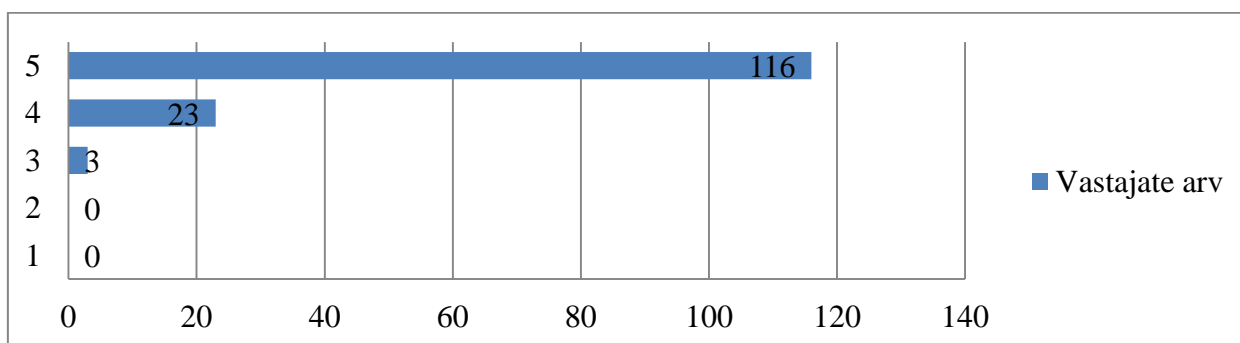


Joonis 12 Usaldusväärsus

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Jooniselt 12 on näha, et 142-st vastanust 128(90,1%) hindab usaldusväärset 5-palli vääriliseks ja 14(9,9%) küsitluses osalenust annab hinnanguks 4-palli 5-palli skaalal. Mitte keegi vastanutest ei anna hinnanguks 3, 2 ega 1-palli. Tulemustest on selgelt näha, et väga oluline on raamatupidamise erialal töötava isiku usaldusväärsus, sest vastasel juhul võib raamatupidaja näiteks kuritarvitada tööandja rahalisi vahendeid, esitada ebaõigeid andmeid deklaratsioonides või korda saata midagi veel riskantsemat.

Küsimustikule vastanute hinnangud konfidentsiaalsusele on toodud joonisel 13.

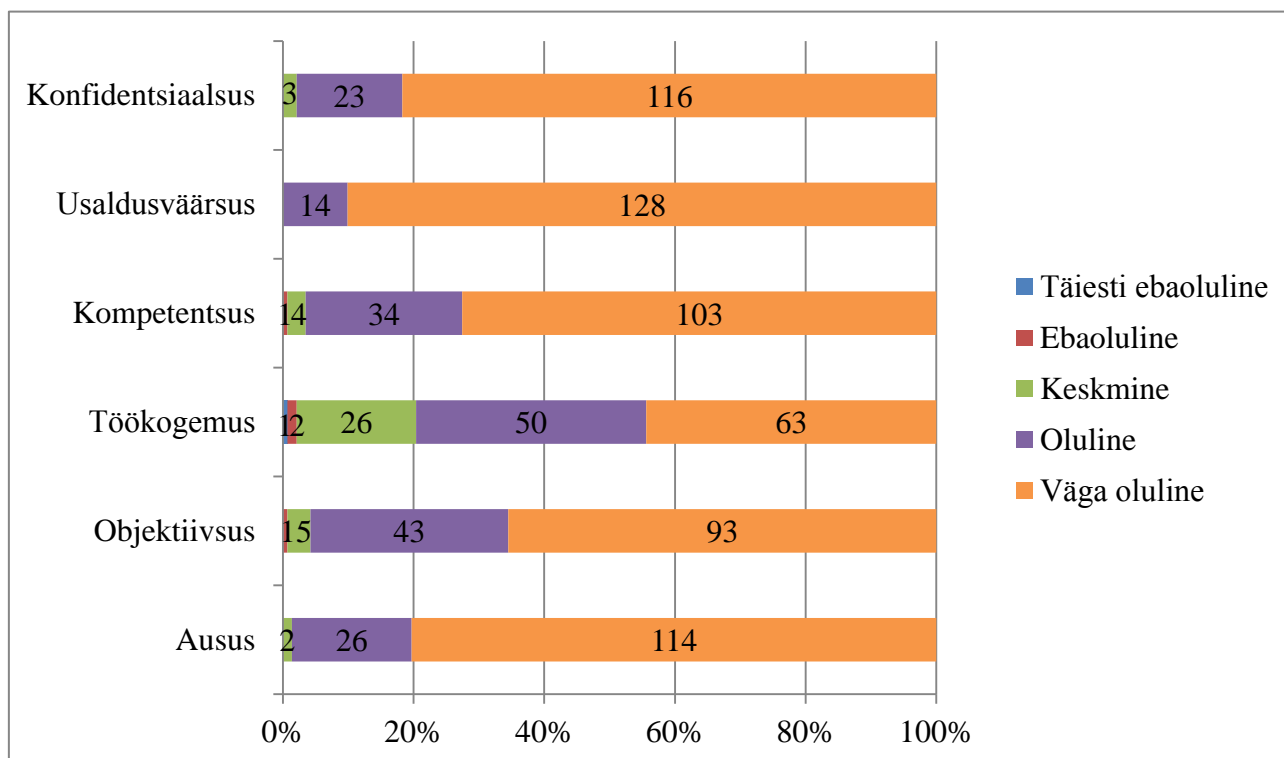


Joonis 13 Konfidentsiaalsus

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Jooniselt 13 paistab, et konfidentsiaalsust hindab 5-palli skaalal 5-palli vääriliseks 116(81,7%) vastanut, 4-palli väärilise hinnangu annab 23(16,2%) vastanut ja 3-palli vääriliseks hindab konfidentsiaalsust 3(2,1%) vastanut 142-st. Mitte keegi hinnanud konfidentsiaalsust 2 ega 1-palli vääriliseks. Tulemuste põhjal saab öelda, et ka konfidentsiaalsus on raamatupidaja elukutse puhul väga oluline ning kutsealase tegevuse käigus saadud informatsiooni ei tohi ilma loata avalikustada.

Vastajate hinnangud raamatupidajate omadustele on kokkuvõtvalt kujutatud joonisel 14.



Joonis 14 Raamatupidajate omadused

Allikas: Maasik 2015, autori koostatud

Jooniselt 14 on näha, et omavahel on võrreldud põhilisi raamatupidajate omadusi, milleks on konfidentsiaalsus, usaldusväarsus, kompetentsus, töökogemus, objektiivsus ja ausus. Joonis 14 annab põhjalikuma ülevaate omaduste omavaheliseks võrdluseks.

Kohtulahenditest leiab mitmeid lahendeid selle, kohta kus töötaja on kuritarvitanud tööandja usaldust näiteks olukordades, kus tööandja raha on kantud enda kontole või mõeldud välja skeeme, kuidas tööandja vara omastada. Töö autor tõstatas küsimustikus küsimuse tööandja usalduse kuritarvitamise kohta. 142-st vastanust oli 2(1,4%) kuritarvitanud tööandja usaldust, 140(98,6%) raamatupidajat on tööandja vastu olnud ausad. 142-st vastanust pole mitte keegi kasutanud tööandja rahalisi vahendeid oma kulude katteks ilma tööandja loata, millest võib järeldada, et küsimustikus osalenud raamatupidamise eriala spetsialistid on usaldusväärsed ja ausad töötajad tööandjale.

Raamatupidamise õigsuse, aruannete tähtaegse esitamise ja andmete säilitamise eest vastutab äriühingu juhatus, kes on kohustatud tagama ka seda, et äriühingu raamatupidamine ja

finantsaruandlus oleks vastavuses riigi kehtestatud nõuetega. Töö autor esitas küsimustikus osalejatele küsimuse, kas nende arvates peaks raamatupidaja kandma juhatuse liikmeka võrdset vastutust raamatupidamise õigsuse eest. 99(69,7%) raamatupidaja arvates ei soovi nad kanda juhatuse liikmeka võrdset vastutust. 43(30,3%) raamatupidajat nõustuvad võrdse vastutuse kandmisega ja on nõus oma töö eest isiklikult vastutama. Kui raamatupidaja kannaks võrdset vastutust juhatuse liikmeka, siis võib tekkida olukord, kus raamatupidaja teeb tööd efektiivsemalt ja vastutustundlikumalt. Töö autor on arvamisel, et raamatupidamise eest peaks vastutama juhatuse liige, sest vastasel juhul võib juhatuse kaugeneda raamatupidamises toimuvaga või kaotada selle vastu huvi ja jätta kõik raamatupidamisega seonduva raamatupidaja kohustuseks.

2.3 Järeldused ja ettepanekud

Lõputöös analüüsitud ja uuritud teemal, mis käsitles raamatupidaja vastutuse teemat, on töö autor teinud järgnevad ettepanekud ettevõtte juhtidele ja raamatupidajatele.

Võimaldada raamatupidajatele koolitustel osalemist. Kuna küsimustikku läbiviies esitati küsimustikus osalejatele küsimus selle kohta, milline on kõige sagedasem raamatupidaja poolne rikkumine/eksimine ning üheks korduvaks vastuseks oli seaduste mitte tundmine või seadusmuudatuste järgimine, siis soovib töö autor raamatupidajatel rohkem osa võtta koolitustest, kui räägitakse seadusemuudatustest. Näiteks korraldab Maksu-ja Tolliamet maksualaseid või maksumuudatustega seonduvaid koolitusi. Üldjuhul on Maksu-ja Tolliameti koolitused tasuta ja siinkohal peaksid kõik ettevõtte juhid võimaldama oma raamatupidajal koolitusest osa saada.

Sisekontrolli läbiviimine raamatupidamise valdkonnas. Sisekontrolli korraldamise kohustus tuleneb töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 13 lõikest 1, mis sätestab, et tööandja on kohustatud läbi viima töökeskkonna sisekontrolli (TTOS § 13 lg 1). Üldjuhul on sisekontroll kohustuslik kord aastas suuremates ettevõtetes, siinkohal tasuks ka väiksematel ettevõtetel korraldada sisekontrolli raamatupidamise kontekstis, milleks on siseaudit. Auditi objekt on kliendi vastutava organi poolt sobivate kriteeriumite alusel koostatud möödunud perioodide rahandusinformatsioon (Audiitortegevuse seadus § 1 lg 2). Siseaudiitori kutsetegevus on sõltumatu, objektiivne, kindlust ja nõu andev tegevus, mis on kavandatud lisama väärtust organisatsiooni tegevusele ja seda täiustama (*Ibid.*, § 69 lg 2). Sisekontroll aitab kursis olla

ettevõtte raamatupidamises toimuvaga ja avastada raamatupidaja tahtlikke või mittetahtlikke eksimusi.

Nõuda raamatupidajalt kutseeksamil osalemist. Raamatupidajatele esitatakse mitmesuguseid nõudeid, mida kandidaadilt enne tööle asumist nõutakse. Tööandja kindlustunde suurendamiseks on loodud raamatupidamise kutsestandardid, mille alusel saab raamatupidaja oma tööandjale erialast kvalifikatsioonitaset tõestada. Parim viis raamatupidaja kutseoskuste teadasaamiseks on nõuda raamatupidajalt kutseeksami tasemetunnistust, et tõendada, mis tasemel peaks ta suutma raamatupidamislikke ülesandeid täita.

Raamatupidajatel on hilisemate sanktsioonide vältimiseks soovitatav pidada raamatupidamist vastavalt raamatupidamise seadusele ning mitte teostada raamatupidamislikke toiminguid, kui puudub seaduslik algdokument. Peale selle, kui ettevõtte juht palub raamatupidajal tööülesande täitmist, mis ei vasta töölepingule või seadusele tuleks informeerida oma tööandjat sellest või keelduda ebaseadusliku tööülesande täitmisest.

KOKKUVÕTE

Käesoleva lõputöö eesmärgiks oli uurida, kui palju järgivad raamatupidajad tööandja poolt kehtestatud reegleid ja kordasid ning raamatupidaja kutse-eetika koodeksit. Lisaks oli eesmärgiks uurida, milliseid raamatupidamislikke rikkumisi on toime pandud, millised on tagajärjed ja karistus. Eesmärgi püstitamiseks uuris lõputöö autor erinevaid seaduseid, kirjandusallikaid, artikleid, kohtulahendeid ja viis läbi küsitluse ning saab öelda, et püstitatud eesmärk sai täidetud.

Lõputöö esimene peatükk keskendub raamatupidamise korraldamisele kehtestatavatest nõuetest ja raamatupidaja vastutusest raamatupidamise korraldamises. Esimene uurimisülesanne oli uurida raamatupidamise korraldamisele kehtestatud nõuded. Autor jõudis järeldusele, et raamatupidamisega tegelemisel tuleb järgida raamatupidamise seaduses kehtestatud. Lisaks eelnevale jõudis autor järeldusele, et tuleks lähtuda raamatupidamise toimkonnajuhenditest ja vastu võetud standarditest ning kinnitatud metoodilistest soovitudest.

Teiseks uurimisülesandeks oli selgitada raamatupidaja ülesandeid ja kohustusi ning autor jõudis järeldusele, et raamatupidajad peaksid omama laialdasi erialaseid teadmisi. Kolmandaks uurimisülesandeks oli anda ülevaade raamatupidaja vastutuse ulatusest. Autor jõudis siinkohal järeldusele, et raamatupidaja rikkumised on karistatavad vastavalt töölepinguseadusele, võlaõigusseadusele või raskemate olukorda puhul võib raamatupidaja kanda ka karistusõiguslikku vastutust.

Lõputöö teine peatükk keskendub raamatupidamislikele rikkumistele. Neljandaks uurimisülesandeks oli uurida ja analüüsida raamatupidaja vastutusega kaasnevat rikkumisi läbi kohtulahendite. Lõputöös analüüsitud kohtulahendid olid kaudselt või otseselt seotud raamatupidaja tegevusega. Autor analüüsis kohtulahendeid, milles raamatupidaja aitas kaasa maksupettusele, raamatupidaja omastas ettevõtja teadmata ettevõtte rahalisi vahendeid, tegi endale lubatust kõrgemat palgaväljamakset kui talle oli määratud või hoidis ettevõtte dokumente enda valduses. Kohtulahendite analüüsi läbiviies saab väita, et tööandjad peaksid kontrollima raamatupidaja poolt teostatud raamatupidamislike kandeid, tehinguid ja ülekandeid, et vältida raamatupidaja poolseid rikkumisi, mis võivad ettevõttele tekitada varalist kahju.

Viiendaks uurimisülesandeks oli lõputöö raames viia läbi küsitlus, milles osales kokku 142 vastajat. Küsitluses osalesid raamatupidamise erialal töötavad isikud, kellelt sooviti teada saada, kas raamatupidajad on kursis tööülesannetest tuleneva vastutusega tööandja ees, kas järgitakse tööandja poolt kehtestatud reegleid ja kordasid ning, kui paljud raamatupidajad kasutavad tegelikult kutse-eeskirjakoodeksit.

Küsitluse tulemused näitasid et enamus vastanutest on kursis tööülesannetest tuleneva vastutusega tööandja ees ning järgitakse tööandja poolt kehtestatud reegleid ja kordasid. Peale selle uuriti küsitluses seda, kui paljud raamatupidajad on täitnud ebaseaduslike tööülesannete ja milliseid. Lisaks hõlmas küsitlus kutse eetika-koodeksi kohta küsimust ning raamatupidamisega tegelevatel isikutel paluti kirjeldada, milline on kõige sagedasem raamatupidaja poolne rikkumine. Peale selle arvasid osad vastanud, et raamatupidajad peaks kandma juhatuse liikmeka viimase vastutust raamatupidamise õigsuse eest. Analüüsi läbi viies võib väita, et raamatupidaja vastutus vajaks selgemat reguleeritust.

Töö edaspidist lahendamist vajavad probleemid ning edasiarendamise suundad võiksid olla:

- Raamatupidaja kutse-eeskirjakoodeksi põhjalikum ja täpsem uurimine. Sellest tulenevalt võiks edaspidi uurida, mis on kutse-eeskirjakoodeksi otstarve praktikas ning uurida, kas koodeks sellisel moel ka töötab.
- Uurida, kas ja kui paljudes ettevõtetes on olemas raamatupidamise sise-eeskiri ning kui palju seda tegelikult kasutatakse ja järgitakse.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Alver, L., Alver, J.** (2009). *Finantsarvetus : Finantsarvestuse põhikursus*. (2. tr). Tallinn: Deebet. 507 lk.
2. Audiitortevuse seadus. Vastu võetud 27.01.2010. RT I 2010, 9, 41 ... RT I, 23.12.2014, 8. [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/123122014008?leiaKehtiv> (22.05.2015).
3. Director Meedia. Liigse usalduse hind ehk kas juhatuse liige vastutab raamatupidaja tekitatud kahju eest? [WWW] <http://www.director.ee/liigse-usalduse-hind-ehk-kas-juhatuse-liige-vastutab-raamatupidaja-tekitatud-kahju-eest/> (21.04.2015).
4. EV Raamatupidamise Toimkond. Eesti Hea Raamatupidamistava alates 2013 [WWW] <http://www.easb.ee/index.php?id=1255> (05.03.2015).
5. Eesti Raamatupidajate Kogu. Raamatupidaja kutse-eesitika koodeks. (2003).
6. **Glautier, M.W.E., Underdown, B.** (1997). *Accounting Theory and Practice*. London: Pitman. 744 p.
7. **Harrison, W.T.jr., Horngren, C.T.** (1992). *Financial Accounting*. Englewood Cliffs: Prentice Hall. 894 p.
8. **Harrison, W.T.jr., Horngren, C.T., Robinson, M.A., Lemon, W.M.** (1996). *Accounting*. Scarborough: Prentice Hall Canada. 1306 p.
9. Hedman Partners. Raamatupidaja kriminaalvastutus. [WWW] <http://blog.hedman.ee/2012/09/raamatupidaja-kriminaalvastutus/> (21.05.2015).
10. **Horngren, C.T., Harrison, W.T.jr., Oliver, M.S.** (2012). *Accounting*. Boston: Pearson. 1214 p.
11. **Kallas, K.** (2002). *Finantsarvestuse alused*. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda. 335 lk.

12. Kohtuasi nr 1-10-17197. Tartu Maakohus 22. juuni 2011. a kohtuotsus. Otsuse kuupäev 22.06.2011. Tartu: Tartu Maakohus. [WWW] https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=1-10-17197/7 (22.04.2015).
13. Kohtuasi nr 1-13-11693. Tartu Maakohus 17. veebruar 2014. a kohtuotsus Lea Veisner süüdistuses KarS § 201 lg 2 p 2 järgi kokkuleppemenetluses. Otsuse kuupäev 17.02.2014. Tartu: Võru Kohtumaja. [WWW] https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=1-13-11693/7 (22.04.2015).
14. Kohtuasi nr 3-1-1-52-03. Riigikohus 16. aprill 2003. a kohtuotsus Kriminaalasi Elle-Marie Makarova süüdistuses KrK § 148 järgi. Otsuse kuupäev 16.04.2003. Tartu. – RT III 2003, 14, 136. [WWW] <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-52-03> (22.04.2015)
15. Kohtuasi nr 3-1-1-60-07. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 28. jaanuar 2008. a kohtuotsus kriminaalasi Manivald Paulson'i ja Manfred Rännimeri süüdistuses KrK § 148 lg-te 2 ja 10 järgi. Otsuse kuupäev 28.01.2008. Tartu: Riigikohtu Kriminaalkolleegium. [WWW] <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=222507523> (22.04.2015).
16. Kohtuasi nr 3-2-1-57-05. Riigikohus 13. juuni 2005. a kohtuotsus korteriühistu 26. juuli 29 hagi Jevgenia Vanhoneni vastu distsiplinaarkaristuse seaduslikuks tunnistamiseks ja alusetult saadud palga 318 krooni ja 133 krooni tagastamiseks. Otsuse kuupäev 13.06.2005. Tartu. - RT III 2005, 23, 243. [WWW] <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-2-1-57-05> (22.04.2015).
17. Kohtumäärus nr 1-04-229. Harju Maakohus 28. jaanuar 2009. a. [WWW] https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=1-04-229/24 (22.04.2015).
18. **Kütt, J.** (2009). *Sissejuhatatus raamatupidamisse*. Tallinn: Külim. 95 lk.
19. **Larson, K.D., Miller, P.B.W.** (1992). *Financial Accounting*. Homewood: Irwin. 998 p.

20. **Madisson, K., Aavik, J., Raudsepp, P.** (2012). Vastutusest raamatupidamise eest. *Spetsialist*. Nr 3/2012. Lk 17-22.
21. **Meigs, R.F., Williams, J.R., Haka, S.F., Bettner, M.S.** (2001). *Financial Accounting*. Boston: Irwin/McGraw-Hill. 712 p.
22. **Melk, T., Surva, L.** (2013) Raamatupidaja kriminaalõiguslik vastutus. *Raamatupidamis uudised*. Nr 6/2013. Lk 35-38.
23. **Needles, B.E.** (1998). *Financial Accounting*. New York: Houghton Mifflin. 819 p.
24. Raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus. Vastu võetud 17.06.1993. RT I 1993, 43, 620 ... RT I 1996, 6, 101. [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/28564> (05.03.2015).
25. **Palmipuu, M.** (2014). *Majandusaasta aruande koostamine*. Tallinn: Pandekt. 248 lk.
26. Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal. Raamatupidamine [WWW] <http://www.rmp.ee/raamatupidamine/> (03.03.2015).
27. Raamatupidamise seadus. Vastu võetud 20.11.2002. RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 13.03.2014, 50. [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/113032014050?leiaKehtiv> (03.03.2015).
28. **Spiller, E.A.jr., May, P.T.** (1990). *Financial Accounting Basic Concepts*. Homewood: Irwin. 899 p.
29. Töölepingu seadus. Vastu võetud 17.12.2008. RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 12.07.2014, 146. [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/112072014146?leiaKehtiv> (23.04.2015).
30. Töötervishoiu ja tööohutuse seadus. Vastu võetud 16.06.1999. RT I 1999, 60, 616 ... RT I, 26.02.2015, 17. [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/834134?leiaKehtiv> (29.05.2015)
31. Äripäeva raamatupidamisportaal. Arvestusala seadustes kavas mitmed muudatused. [WWW] <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/05/22/arvestusala-seadustes-kavas-suured-muudatused> (23.05.2015).

32. Äripäeva raamatupidamisportaal. Raamatupidamiseadus hakkab muutuma. [WWW] <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/05/06/raamatupidamiseadus-hakkab-muutuma> (23.05.2015).

LISAD

Lisa 1. Ankeetküsitlus

1. Vanus *

- Alla 20
- 21-30
- 31-40
- 41-50
- Üle 50

2. Kui palju on Teie ettevõttes raamatupidajaid? *

- 1-5
- 6-10
- 11-15
- Üle 15

3. Millisel ametikohal ettevõttes töötate? *

- Peاراamatupidaja
- Raamatupidaja
- Raamatupidaja assistent

4. Kas töötate raamatupidamisteenust pakkuvas ettevõttes või töötate kindlas ettevõttes raamatupidamise osakonnas? *

- Töötan raamatupidamisteenust osutavas ettevõttes
- Töötan kindlas ettevõttes raamatupidamise osakonnas

5. Milline on Teie haridustase? *

- Keskkharidus
- Rakenduskõrgharidus
- Bakalaureusekraad
- Magistrikraad
- Doktorikraad

6. Mis erialal olete hariduse omandanud? *

- Majandusarvestus
- Ärikorraldus
- Õigusteadus
- Muu

7. Millised on Teie töökohustused? Palun märkige! *

- Alg-ja koonddokumentide koostamine, sisestamine
- Maksuarvetusega tegelemine
- Palgaarvestusega tegelemine
- Väliste aruandlusega tegelemine. Näiteks majandusaasta aruande, maksudeklaratsioonide, statistikaaruannete koostamine
- Juhtimisarvestus. Näiteks eelarvestamine ja kuluarvestus
- Juhtkonna abistamine, nende nõustamine otsuste langetamisel

8. Kas olete kursis tööülesannetest tuleneva vastutusega tööandja ees? *

- Jah
- Ei

9. Kas järgite hoolsalt tööandja poolt kehtestatud reegleid ja kordasid, seal hulgas raamatupidamise sise-eeskirja? *

- Jah

- Ei

10. Kas olete täitnud ebaseaduslikke töökorraldusi? Näiteks teostanud toiminguid, kandeid, mis on seadusega vastuolus? *

- Jah

- Ei

11. Kui vastasite eelmisele küsimusele jaatavalt, siis palun vastake, milliseid ebaseaduslikke ülesandeid olete täitnud?

12. Kas Teie töös on ette tulnud olukordi, kus on eetikakoodeksit vaja läinud? *

- Jah

- Ei

13. Kui vastasite eelmisele küsimusele jaatavalt, siis palun kirjeldage konkreetselt mida?

14. Milline on Teie arvates kõige sagedasem raamatupidaja poolne rikkumine/eksimine? *

15. Kas Teil on töös ette tulnud olukordi, mille täitmisel puudus piisav kogemus/teadmised? *

- Jah

- Ei

16. Palun märkige skaalal, kui oluline on Teie arvates raamatupidaja ausus? *

Täiesti ebaoluline 1 2 3 4 5 Väga oluline

17. Palun märkige skaalal, kui oluline on Teie arvates raamatupidaja objektiivsus? *

Täiesti ebaoluline 1 2 3 4 5 Väga oluline

18. Palun märkige skaalal, kui oluline on Teie arvates raamatupidaja erialane töökogemus? *

Täiesti ebaoluline 1 2 3 4 5 Väga oluline

19. Palun märkige skaalal, kui oluline on Teie arvates raamatupidaja erialane kompetentsus ja ajakohasus? *

Täiesti ebaoluline 1 2 3 4 5 Väga oluline

20. Palun märkige skaalal, kui oluline on Teie arvates raamatupidaja usaldusväarsus? *

Täiesti ebaoluline 1 2 3 4 5 Väga oluline

21. Palun märkige skaalal, kui oluline on Teie arvates raamatupidaja konfidentsiaalsus? *

Täiesti ebaoluline 1 2 3 4 5 Väga oluline

22. Kui Teil puuduvad tööks piisavad teadmised, siis kustkohast otsite abi? *

- Kolleegidelt
- Seadustest
- Raamatupidamise foorumitest
- Muu

23. Kas olete kuritarvitanud tööandja usaldust? *

- Jah

- Ei

24. Kas olete kasutanud tööandja rahalisi vahendeid oma kulude katteks ilma tööandja loata? *

- Jah

- Ei

25. Kas Teie arvates peaks raamatupidaja kandma juhatuse liikmega võrdset vastutust raamatupidamise õigsuse eest? *

- Jah

- Ei

SUMMARY

ACCOUNTANT ROLE AS AN EMPLOYEE OF ORGANIZING ACCOUNTING AND RESPONSIBILITY

Triin Maasik

Language:	Estonian	Figures:	14
Pages:	54	Tables:	14
References:	32	Appendixes:	1

Keywords: accounting, accountant, organizing accounting, responsibility, liability, accountant role, purpose of accounting, accounting act, accounting standards, GAAP, financial accounting, financial reporting, accounting principles, basis of source documents, occupation exam, professional ethic

Accounting is a part of companies everyday business. The purpose of accounting is to keep track of company's financial transactions and financial status. All companies that are operating in Estonia are required to organise their accounting and financial reporting pursuant to Estonian Accounting act. Furthermore, financial results must be comparable and understandable. Accountants should obey on accountant act and accounting standards.

The author has chosen the topic of the thesis mainly for the reason of finding out requirements that are stated for keeping accounting and accountant liability issue. The choice of the thesis is motivated to find out mistakes that accountants have occurred in their everyday activity. The author conducted a survey about accountant's liability issue. This subject deserves attention, because sometimes there are intentional and unintentional impairments in accounting.

The purpose of this thesis is to analyze, how many accountants follow rules and regulations established by employers and accountants professional ethics codex. Furthermore, to analyze practices of the court about accounting violations committed and what are consequences and sanctions.

To reach the objective of this study the author has set research tasks as follows:

- to give an overview of the requirements of accounting;
- to give an overview of the accountant's tasks and responsibilities;
- to give an overview of the range of an accountant's liability;
- to analyze accounting violations on the example of the practice of the court;
- to conduct a survey;
- presenting conclusions and suggestions.

Main sources of information in this thesis are different laws, court decisions, a variety of literatures and articles, including theoretical literature. To complete the thesis, author has used total of 32 sources.

Thesis consists of two substantial parts. First chapter gives an overview about the requirements of accounting and gives an overview about the range of accountant's liability. Second chapter gives an overview about accounting violations on the example of the practice of the court and gives an overview about survey and presents conclusions and suggestions.

Second chapter gives an overview about accounting violations on the example of the practice of the court, which was also an research task. Author analyzed several court practices, where accountant contributed company in tax evasion, accountant assimilate company's financial assets, paid higher salary than defined and didn't return company's documents back to the company. As a result of the analyzis, author recommends entrepreneurs to control accountants in accounting, to find out accounting violations.

The survey showed that most of the accountants know their liabilities and follow on company's rules. The survey included question to get to know about how many accountants have performed illegal tasks and results showed that only few have done that. Also, the survey included question about violation of accounting. As a result of the analyzis, author of this survey believes that resbonsibility of accountant needs a clearer alignment.

Possible directions for further development and future problems to be solved should be:

- To research more about accountant's professional ethics. Consequently should research about accountant's professional ethics in practice and find out purpose if it works as it should.
- To research how many companies have accounting internal rules and find out if it is in use.

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

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

Autor:
(Triin Maasik, 2. juuni 2015)

Üliõpilaskood:

Töö vastab kehtivatele nõuetele.

Juhendaja:
(Margit Pado, 2. juuni 2015)

Kaitsmisele lubatud: ”.....” 2015

TTÜ TK kaitsmiskomisjoni esimees:

.....
(nimi, allkiri)