



Kristel Võip

RAAMATUPIDAJA VASTUTUS PRAKTIKAS

LÕPUTÖÖ

Teenusmajanduse instituut

Majandusarvestuse õppekava

Juhendaja: Laivi Annus-Anijärv

Mõdriku 2023

Autori deklaratsioon ja lihtlitsents

Mina, **Kristel Võip**, tõendan et lõputöö on minu kirjutatud. Töö koostamisel kasutatud teiste autorite, sh juhendaja teostele on viidatud õiguspäraselt. Kõik isiklikud ja varalised autoriõigused käesoleva lõputöö osas kuuluvad autorile ainuisikuliselt ning need on kaitstud autoriõiguse seadusega.

Juhendaja **Laivi Annus-Anijärv** /allkirjastatud digitaalselt/

Lõputöö on kaitsmisele lubatud teenusmajanduse instituudi direktori korraldusega nr 1-14/54.

04.05.2023

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Kristel Võip
sünnikuupäev: 02.01.1999

annan Tallinna Tehnikakõrgkoolile (edaspidi kõrgkool) tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose Rikkumised ja vastutuse tajumine raamatupidaja töös:

1. reprodutseerimiseks paberkandjal kõrgkooli raamatukogus avaldamise ja säilitamise eesmärgil;
2. elektroonseks avaldamiseks kõrgkooli repositooriumi kaudu;
3. kui lõputöö avaldamisele on instituudi direktori korraldusega kehtestatud tähtajaline piirang, lõputöö avaldada pärast piirangu lõppemist.

Olen teadlik, et nimetatud õigused jäävad alles ka autorile ja kinnitan, et:

1. lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid ega muid õigusi;
2. PDF-failina esitatud töö vastab täielikult kirjalikult esitatud tööle.

Mõdrikul, 05.05.2022
/allkirjastatud digitaalselt/

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1 RAAMATUPIDAJA VASTUTUS	6
1.1 Raamatupidajatele esitatavad nõuded.....	7
1.2 Raamatupidaja tööõiguslik vastutus ehk töösuhetest tulenev vastutus	10
1.3 Raamatupidaja karistusõiguslik vastutus ehk vastutus riigi ees.	16
2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA.....	21
3 UURINGU TULEMUSED JA ANALÜÜS.....	23
3.1 Raamatupidaja vastutuse küsitluse tulemused ja analüüs	23
3.2 Raamatupidajate rikkumised kohtupraktikas ja analüüs	31
KOKKUVÕTE.....	38
SUMMARY	40
VIIDATUD ALLIKAD.....	42
LISAD	46
Lisa 1. Ankeetküsimustik.....	47
Lisa 2. Kohtulahendite valik	50

SISSEJUHATUS

Raamatupidamise seadus § 2 määrab, et raamatupidamiskohustuslaseks on Eesti Vabariik ühe avalik-õigusliku juriidilise isikuna, kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal.

Raamatupidamise kohustus on kõigil Eestis registreeritud juriidilistel isikutel ja füüsilisest isikust ettevõtjatel. Raamatupidamine on majandustegevuse oluline koostisosa ning selle eemärgiks on pidada arvestust ja saada ülevaade oma majandustulemustest ning finantsseisundist. (Raamatupidamise põhinõuded, 17.12.2020)

Raamatupidamise seaduse § 4 kohaselt on raamatupidamiskohustuslane kohustatud:

- korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise ja võrreldava informatsiooni saamine finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest;
- dokumenteerima kõiki oma majandustehinguid;
- kirjendama algdokumentide või nende põhjal koostatud koonddokumentide alusel kõiki oma majandustehinguid raamatupidamisregistrites;
- koostama ja esitama majandusaasta aruande ning muud finantsaruanded käesolevas seaduses ja teistes õigusaktides sätestatud korras;
- säilitama raamatupidamise dokumente.

Äriseadustiku § 183 määrab ära, et raamatupidamise korraldamise kohustus on juhatusel. See tähendab, et juhatus teeb oma äriühingu raamatupidamist ise, palkab selleks raamatupidaja või ostab raamatupidamisteenust sisse. Raamatupidamisarvestuse ja aruandluse koostamisega talletatakse ettevõtte tegevus (Nukka, 2022). Vastavalt raamatupidamise seadusele on raamatupidamiskohustuslasel võimalik valida, kas aruanded koostatakse lähtudes Euroopa komisjonis vastu võetud rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest või Eesti finantsaruandluse standardist, mis tugineb rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele (Raamatupidamise põhinõuded, 17.12.2020)

Teema on aktuaalne, kuna võlaõigusseadus (edaspidi VÕS) § 104 lg 1 kohaselt vastutab isik oma kohustuste rikkumise eest üksnes süü olemasolul, kuid VÕS § 127 lg 4 määrab ära ka selle, et isik peab kahju hüvitama üksnes juhul, kui tekkinud kahju on asjaolu tagajärg. Teema aktuaalsust toovad esile hiljutised raamatupidaja vastutusega seonduvad kohtulahendid. Näiteks on Viru maakohus

mõistnud süüdi raamatupidaja dokumentide võltsimises ja kelmusele kaasaaitamises (Ehrlich, 2021). Samuti on ka kohtulahend, kus kohus mõistis süüdi raamatupidaja raha omastamises (Velleste, 2019).

Antud lõputöö probleem on, et kui raamatupidamisega hakkab tegelema raamatupidaja, siis sageli võib juhatuse ekslikult eeldada, et kogu raamatupidamisega seonduv on raamatupidaja kohustus ja vastutusvaldkond (Nukka, 2022), kuid kriminaalvastutuse järgi vastutab siiski teo kordasaatja. (Kann & Kärnsa, 2010). Seetõttu on oluline raamatupidaja jaoks selgeks teha, kust jookseb tema vastutuse piir ning millised võtted on tema töös lubatud või keelatud.

Lõputöö eesmärk on välja selgitada raamatupidaja vastutuse tajumine praktikas tõstes seeläbi raamatupidajate teadlikkust vastutusest.

Lõputööle on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- selgitada välja raamatupidajatele esitatud nõuded tuginedes teoreetilistele alustele;
- tuua välja raamatupidaja töösuhetest tulenev ja karistusõiguslik vastutus;
- kaardistada ja analüüsida raamatupidajate seas vastutuse tajumist ning enamlevinud eksimusi töös kui ka kohtupraktikas;
- teha järeldusi ja ettepanekuid raamatupidajate vastutuse osas teadlikkuse tõstmiseks.

Lõputöö peamisteks allikateks on töölepingu seadus, võlaõigusseadus, raamatupidamise seadus, karistusseadustik, raamatupidaja kutse-eetika kodeks ning raamatupidaja kutsestandardid.

Lõputöö on jaotatud kolme peamisesse peatükki, mis jagunevad omakorda alapeatükkideks. Esimene peatükk seletab lahti, mis on raamatupidaja vastutus, kirjeldab raamatupidajatele esitatavaid nõudeid, sealhulgas tuues välja erinevad raamatupidaja vastutuse liigid. Kuna antud lõputöös on uuritud ellkõige töölepingu alusel töötavaid raamatuidajaid, siis on vastutuse liikidena välja toodud tööõiguslik vastutus ja karistusõiguslik vastutus. Viimases peatükis on kirjeldatud empiirilise uuringu metoodikat, mille alusel on lõputööle koostatud uurimuslik osa. Uurimuslik osa koosneb turu-uuringu tulemustest ning kohtulahendite analüüsist. Samuti on lisades välja toodud ankeetküsimustik ning kohtulahendite valik, mille alusel on lõputöö empiiriline uuring koostatud.

1 RAAMATUPIDAJA VASTUTUS

Vastutus viitab kohustusele omada võimu või kontrolli millegi või kellegi üle. Kui inimene võtab vastutuse millegi eest, siis on tema kohustus ka vastutada selle tulemuse eest. (What is responsibility?, Kuupäev puudub). Juhatuse liikmete poolt palgatud raamatupidaja ülesandeks on vastutada finantsarvestuse pidamise ja tõlgendamise eest, seega enamus raamatupidajaid vastutab finantsalaste ülesannete eest kas üksikute klientide või neid palkavate suuremate ettevõtete ja organisatsioonide eest (Miller, 2019).

Kuigi raamatupidajate igapäevased tööülesanded on olenevalt ametikohast ja organisatsioonist erinevad, on raamatupidajate enim levinud ülesanded (Miller, 2019) :

- finantsdokumentide õigsuse ja seadustele vastavuse tagamine;
- finantsaruannete koostamine ja haldamine;
- maksudeklaratsioonide koostamine ning maksude õige ja nõuetekohase tasumise tagamine;
- finantstoimingute hindamine, soovitamine, probleemide tuvastamine, lahenduste koostamine;
- prognooside ja riskianalüüsi hindamiste läbiviimine;

Raamatupidaja peab oma töös täitma arvukaid tööandja või kliendi poolt antud ülesandeid. See aga tõstatab küsimuse – mis saab siis, kui mõne ülesande täitmise raames eksitakse või jääb ülesanne hoopis täitmata? (Seinberg & Salumets, 2015). Raamatupidamine peab vastama riigi poolt määratud standarditele, et tulemused oleksid võrreldavad ning arusaadavad (Raamatupidamise põhinõuded, 17.12.2020).

Eestis ei ole riiklikul tasemel reguleeritud nõudeid raamatupidajale ega ka raamatupidaja vastutust. Raamatupidaja vastutusest äriühingu ees saab rääkida äriühingu ja raamatupidaja vahel sõlmitud vastavate lepingute ja nendele kohalduvate seaduste alusel. Raamatupidaja töövigadest tuleb enamasti vastutus võtta äriühingul või juhatuse liikmel, kuid raamatupidaja omakorda ise vastutab äriühingu ees vastavalt sõlmitud lepingule. (Madisson, Aavik, & Raudsepp, 2012, lk 22)

Raamatupidajatel võib olla kas tööõiguslik või võlaõiguslik suhe, mis põhineb poolte kohustustel ja vastutusel (Nukka, 2022). Raamatupidaja peaks jälgima tööülesandeid täites töölepingus või seaduses määratud oskusi ja teadmisi, kui antud tööülesanne nendele ei vasta, siis tuleks viivitamatult teatada kirjalikult või e-kirja teel oma tööandjat põhjustest, mis antud ülesannet täita pole võimalik või millised riskid ülesande täitmisega kaasneda võivad (Seinberg & Salumets, 2015).

Täpset tööülesannete jaotuse teadvustamist ja kokkulepet ei tasu alahinnata, sest siit saab alguse kohustuse rikkumise kindlaksmääramine ning vastutuse piir. Hilisemad vaidlused tekivadki olukorras, kus juhatuse liige ja raamatupidaja pole sama isik ning teineteise kohustusi ja kaasnevat vastutust pole arusaadavalt teadvustatud. (Nukka, 2022)

Äriühingu rahaasjade usaldamine raamatupidajale on võrreldav oma isikliku pangakaardi sõbrale usaldamisega. Kuigi reeglina tööandja usaldab oma töötajaid, ei tähenda usaldus seda, et mingeid kontrollmeetmeid ei rakendata. (Madisson, Aavik, & Raudsepp, 2012)

1.1 Raamatupidajatele esitatavad nõuded

Raamatupidajatele esitatud nõuded on suures osas määratletud raamatupidajate kutse-eetika koodeksis ning raamatupidaja kutsestandardis, mida omakorda toetavad seadused.

Raamatupidaja kutse rajaneb usaldusel ja arvestuse pidamise põhinõudel. See eeldab olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamist lähtudes heast raamatupidamistavast. (Raamatupidaja kutse-eetika koodeks, 2003, lk 1)

Raamatupidaja elukutse eesmärgiks on teha tööd vastavuses kutseala standarditega. Selle toetamiseks on loodud Eesti raamatupidajate kogu poolt raamatupidajate kutse-eetika koodeks. Kutse-eetika koodeksi peamiseks eesmärgiks on edendada raamatupidaja kutse eetilist kultuuri (Raamatupidaja kutse-eetika koodeks, 2003, lk 1). Olgu siinkohal öeldud, et raamatupidajate kutse-eetika koodeks on soovituslik, mis tähendab, et tegemist pole õigusaktiga. Seega, ei saa otseselt nõuda raamatupidajalt ka kutse-eetika koodeksi järgmist.

Seevastu aga raamatupidaja kutsestandard koosneb kompetentsusnõuetest, mille alusel koostatakse õppekavasid ja antakse raamatupidajatele kutsetunnistus (Kutsestandard. Raamatupidaja, tase 5, 2022). Seda kinnitab ka kutseseaduse § 5 lg 1, mille kohaselt on kutsestandard dokument, milles kirjeldatakse kutsetegevust ning esitatakse kompetentsusnõuded. Selleks, et raamatupidajad saaksid kutsetunnistuse, tuleb igal raamatupidajal teha kutseeksam. Kutseeksami edukas läbimine tõendab, et raamatupidajal on oma tööks vajalikud teadmised, oskused ja hoiakud. Kutseeksamit hakati sooritama alates 2004. aastast, mil Eesti Raamatupidajate Kogu alustas kutse andjana kutseeksamite korraldamist (Hetkel kehtivad raamatupidaja kutsestandardid, 2022).

Raamatupidajate kutsestandard määrab ära, et raamatupidaja järgib raamatupidaja kutse-eetika koodeksit, on teadlik oma tööalasest vastutusest ning arvestab sellega otsuste tegemisel.

Raamatupidajate kutse-eetika koodeksi kohaselt peab raamatupidaja olema usaldusväärne, kutsealase kompetentsusega ning tagama kutsealase tegevuse kvaliteedi ja kindlustunde. Ehk tööandjal või kliendil peab raamatupidaja töö suhtes olema kindlustunne, et raamatupidaja kutsealane tegevus on reguleeritud vastava kutse-eetika nõuete raamistikuga.

Tänu kutsestandardile on võimalik nõuda kutse omandanud raamatupidajatelt ka kutse-eetika koodeksi nõuete täitmist. Nendelt raamatupidajatelt, kellel aga kutse puudub, ei saa endiselt kutse-eetika koodeksi nõuete täitmist nõuda. Kutsetunnistus on oluline, sest see on raamatupidajale justkui kvaliteedimärk. Üldjuhul eelistatakse ikkagi käia arsti juures, kellel on vastav arstilitsents ja nii peaks ka ettevõtte teenindamise ja nõustamisega tegelema kutsetunnistusega raamatupidajad (Eesti Raamatupidajate Kogu korraldab 6. mail 2017 taas üle Eesti raamatupidajate kutseeksameid., 25.01.2017).

Et saavutada kutsetegevuselt oodatud eesmärgid, tuleb raamatupidajal enda töös lähtuda aususest, objektiivsusest, erialasest kompetentsusest ja ajakohasusest, usaldusväärsest ja professionaalsest käitumisest.

Objektiivsus kohustab kõiki raamatupidajaid olema õiglane, aus ja vaba huvide konfliktist, näiteks tuleks vältida olukorda, kus raamatupidajale võidakse survet avaldada ja see võib kahjustada tema objektiivsust. Kompetentsus ja ajakohasus määrab ära, et raamatupidaja ei tohi väita endal olevat oskusi või kogemusi, mis tal tegelikult puuduvad. Samuti peab tal olema keskharidus, mida täiendab erialane haridus või kutsealane tegevus. Usaldusväärse printsiibi kohaselt on raamatupidajal kliendi või tööandjalt saadud informatsiooni suhtes konfidentsiaalsuse kohustus, seega ei tohi raamatupidaja kutsetegevuse käigus saadud informatsiooni kasutada isiklikes ega kolmandate osapoolte huvides. (Raamatupidaja kutse-eetika koodeks, 2003, lk 2-5)

Raamatupidaja peab tundma oma valdkonna alusteoriasid, järgima seaduste ja õigusaktide norme, sealhulgas andmekaitsereegleid, rahapesu tõkestamist ning tööõigust. (Kutsestandard. Raamatupidaja, tase 5, 2022)

Raamatupidajal on kohustus täita hoolikalt ja oskuslikult kliendi või tööandja antud ülesandeid kuni need ühtivad aususe, objektiivsuse ja sõltumatuse nõuetega. Raamatupidaja peab oma tööd tegema asjatundlikult ja nõutava ametialase hoolikusega. Kui raamatupidaja ja tööandja või kliendi vahel sõlmitud lepingus on ettenähtud muid, raamatupidaja kutse-eetika koodeksis sätestatud rangemaid nõudeid, siis tuleb lähtuda lepingus sätestatud. (Raamatupidaja kutse-eetika koodeks, 2003, lk 2-5)

Raamatupidajad peavad olema lojaalsed nii tööandjale, kliendile kui ka elukutsele. Ehk raamatupidajalt ei saa nõuda seaduse rikkumist, kutseala eetika-reeglite või standardite rikkumist, audiitorile valeandmete esitamist või nende eksitamist ning ka enda sidumist aruandega, mis oluliselt moonutab fakte. Erimeelsused tuleb lahendada tööandja organisatsiooni siseselt koos raamatupidaja vahetu juhiga või läbirääkimiste teel kliendiga. Kui erimeelsus säilib, siis tuleb erimeelsuse lahendamisse kaasata kõrgema juhtorgani liikmed. Raamatupidajalt eeldatakse ka finantsinformatsiooni täielikku, ausat, õigusaktide nõuetele vastavat ja arusaadavat esitamist. Finantsinformatsiooni tuleb säilitada õigusaktides sätestatud nõuetele vastavalt, et oleks tagatud informatsiooni autentsus ning taasesitamise võimalus. (Raamatupidaja kutse-eetika koodeks, 2003, lk 6)

Kuigi raamatupidaja kutse-eetika koodeks ja kutsestandard ei ole õigusaktid, siis on siiski raamatupidajal oluline oma töös neid dokumente jälgida. See tagab raamatupidajatele kindluse, et nad teevad tööd vastavalt oma kompetentsile ning jälgivad samal ajal ka eetikareegleid. Samuti on oluline veelkord rõhutada, et raamatupidajate kutsestandardis on välja toodud punkt, et kutsetunnistust omades peab raamatupidaja jälgima raamatupidaja kutse-eetika koodeksit.

Üheks oluliseks dokumendiks raamatupidamiskoostamise järgimisel on veel ettevõtte raamatupidamise sise-eeskiri. Raamatupidamise seaduse § 11 kohustab raamatupidamiskohustuslasest koostama raamatupidamise sise-eeskirja, mis kehtestab kontoplaani koos kontode sisu kirjeldusega ning reguleerib muu hulgas majandustehingute dokumenteerimist ja kirjendamist, algdokumentide käivet ja säilitamist, raamatupidamisregistrite pidamist, tulude ja kulude kajastamist kasumiaruande kirjetel, varade ja kohustuste inventeerimist, raamatupidamiskohustuslase kasutatavaid arvestuspõhimõtteid ja informatsiooni esitusviisi, aruannete koostamise korda, arvutitarkvara kasutamist raamatupidamises ning raamatupidamise korraldamisega ja sellega erinevate sisekontrolli meetmete rakendamisega seotud asjaolusid. Ettevõtted on kõik erinevad, seega on ka raamatupidamise sise-eeskiri unikaalne ning konkreetsele ettevõttele mõeldud dokument (Raamatupidamise sise-eeskiri kui raamatupidaja kaitsekilp, 04.01.2022).

Sise-eeskirja koostab üldiselt raamatupidaja, sest tema tunneb kõige paremini raamatupidamise seadust ja teisi valdkonda reguleerivaid akte ning oskab näha terviklikku süsteemi. Sise-eeskirja ja selle muudatused kinnitab ning allkirjastab juhatus nihg just seetõttu on see raamatupidajale justkui kaitsekilbiks. Tänu sise-eeskirjale on raamatupidajal võimalik luua dokument, mis annab talle kindlustunde ja kaitse tekkida võivate probleemide korral. (Raamatupidamise sise-eeskiri kui raamatupidaja kaitsekilp, 04.01.2022). Ka Ave Nukka artiklis (Nukka, 2015) on välja toodud, et

raamatupidamise sise-eeskiri peab olema väga põhjalik, et see oleks tööjuhendiks raamatupidajale kui ka kontrollvahendiks ettevõtte juhile.

1.2 Raamatupidaja tööõiguslik vastutus ehk töösuhetest tulenev vastutus

Kui äriühingu ja raamatupidaja vahel on sõlmitud tööleping, siis tulenevad raamatupidaja kohustused ennekõike töölepingust (Liigse usalduse hind ehk kas juhatause liige vastutab raamatupidaja tekitatud kahju eest?, 2022). Sel juhul kohaldub pooltevahelistele suhetele peamiselt töölepingu seadus ning raamatupidaja vastutab äriühingu ees ennekõike töölepingulisel alustel. (Madisson, Aavik, & Raudsepp, 2012, lk 18)

Töösuhe on tööandja ja töötaja vaheline lepinguline suhe, millises mõlemal poolel on oma õigused ja kohustused. Tööandja peamiseks kohustusteks on kindlustada töötaja kokkulepitud tööga ja selle eest maksta kokkulepitud töötasu. Töötaja peamiseks kohustuseks on teha kokkulepitud tööd. Raamatupidaja töö võib hõlmata endas erinevaid ülesandeid alates arvekäsitlusest kuni kontserni majuandusaasta aruande koostamiseni, kuid tööülesannete piiritus on siinkohal võtmesõnaks. Piiritus omab tähtsust nii igapäevases töösuhtes kui ka võimaliku töösuhetest tuleneva vastutuse hindamisel. Seetõttu ongi oluline töölepingu sõlmimisel leppida kokku võimalikult täpsed tööülesanded ning hilisemad muudatused sõlmida kirjalikult. (Seinberg & Salumets, 2015)

Töölepingu seaduse (edaspidi TLS) § 15 kohaselt on töötaja kohustusteks:

- täita kohustusi tööandja vastu lojaalselt;
- teha kokkulepitud tööd ja täita töö iseloomust tulenevaid kohustusi;
- teha tööd kokkulepitud mahus, kohas ja ajas;
- täita õigel ajal ja täpselt tööandja seaduslikke korraldusi;
- osaleda oma tööalaste teadmiste ja oskuste arendamiseks koolitusel;
- hoiduda tegudest, mis takistavad teistel töötajatel kohustusi täita või kahjustavad tema või teiste isikute elu, tervist või vara;
- teha tööülesannete täitmiseks koostööd teiste töötajatega;
- teatada viivitamatult töötaja töötakistustest või selle tekkimise ohust ning võimaluse korral kõrvaldada erikorraldusteta takistuse või selle tekkimise ohu;
- tööandja soovil teavitada tööandjat kõigist töösuhetega seonduvatest olulistest asjaoludest, mille vastu tööandjal on õigustatud huvi;
- hoiduda tegudest, mis kahjustavad tööandja mainet või põhjustavad klientide või partnerite usaldamatust tööandja vastu;

- teatada tööandjale esimesel võimalusel oma ajutisest töövõimetusest ja võimaluse korral selle eelduslikust kestusest;
- täita oma kohustusi isiklikult, kui ei ole kokku lepitud teisiti.

Seega TLS § 15 sätestab töötaja peamised kohustused, kuid töölepingulises suhtes võivad kohaldamisele kuuluvad kohustused tuleneda ka töölepingust, kollektiivlepingust kui ka muudest õigusaktidest. Kohustuste oluline täitmata jätmine võib olla tööandjapoolseks töölepingu erakorralise ülesütlemise aluseks. Töötaja kohustus on täita tööülesandeid tööandja suhtes lojaalselt. (Käärats, et al., 2021, lk 61)

Lojaaluskohustust aitavad sisustada VÕS-i § 6 lg 1 ja § 76 lg-d 1 ja 2. VÕS § 6 lg 1 kohaselt peavad võlausaldaja ja võlgnik käituma teineteise suhtes hea usu põhimõttest lähtuvalt. VÕS § 76 lg 1 määrab, et kohustus tuleb täita vastavalt lepingule või seadusele. VÕS § 76 lg 2 toob veel lisaks juurde, et kohustuste täitmisel tuleb lähtuda hea usu ja mõistlikkuse põhimõttest, võttes arvesse tavasid ja praktikat. Lojaalsuskohustus võib Riigikohtu seisukohalt tööandjale anda õiguse öelda tööleping erakorraliselt üles usalduse kaotuse tõttu TLS §88 lõige 1 punkti 5 alusel (Käärats, et al., 2021). Selle seaduse kohaselt saab töölepingu üles öelda, kui töötaja on pannud toime varguse, pettuse, või muu teo, millega põhjustas tööandja usalduse kaotuse enda vastu (Töölepingu seadus, 17.12.2008. Viimati muudetud 17.06.2020). Näiteks võib tööandja usaldus töötaja vastu kaduda olukorras, kus töötaja on põhjustanud tööandjale kahju, või juhtudel, kus ta ei käitu tööandja suhtes lojaalselt (Käärats, et al., 2021)

TLS § 88 alusel saab töölepingu erakorraliselt üles öelda tööandja poolt töötajast tuleneval põhjusel, mille tõttu ei saa mõlemapoolseid huve järgides eeldada töösuhte jätkamist, eelkõige kui töötaja:

- ei ole pikka aega tulnud toime tööülesannete täitmisega terviseseisundi tõttu, mis ei võimalda töösuhet jätkata (töövõime vähenemine terviseseisundi tõttu). Töövõime vähenemist terviseseisundi tõttu eeldatakse, kui töötaja terviseseisund ei võimalda tööülesandeid täita nelja kuu jooksul;
- ei ole pikka aega tulnud toime tööülesannete täitmisega ebapiisava tööoskuse, töökohale sobimatuse või kohanematus tõttu, mis ei võimalda töösuhet jätkata (töövõime vähenemine);
- on hoiatusest hoolimata eiranud tööandja mõistlikke korraldusi või rikkunud töökohustusi;
- on tööandja hoiatusest hoolimata viibinud tööl joobeseisundis;
- on pannud toime varguse, pettuse või muu teo, millega põhjustas tööandja usalduse kaotuse enda vastu;
- on põhjustanud kolmanda isiku usaldamatuse tööandja vastu;

- on tekitanud süüliselt ja olulisel määral kahju tööandja varale või löi kahju tekkimise ohu;
- on rikkunud saladuse hoidmise või konkurentsipiirangu kohustust.

Kui töötaja ei ole ebapiisava tööoskuse, töökohalse sobimatuse või kohanematuse tõttu pikka aega suutnud toime tulla tööülesannete täitmisega, siis tuleb igat konkreetset juhtu vaadelda eraldi. Siinkohal seadus pikaajalisust ei defineeri, kuid ühekordne või lühiajaline tööga toimetulematus ei anna tööandjale õigust töölepingu ülesütlemiseks. Ebapiisavate tööoskustega on tegemist, kui töötajal puuduvad vajalikud teadmised või oskused töökohal hakkama saamiseks. Töökohale sobimatuse korral ei ole isikul vjalikke iseloomujooni tööga hakkamasaamiseks. Töökohale kohanematusega on tegemist juhul, kui ta ei suuda tööga kohaneda. Riigikohus on öelnud, et tööandja määrab ise, millised asjaolud näitavad ebapiisavat tööoskust, töökohale sobimatust või kohanematust. Lisaks võib tööandja eelnimetatu kontrollimiseks teha teste või läbi viia küsitlusi. (Käärats, et al., 2021)

Töötaja on korduvalt eiranud tööandja mõistlikke korraldusi või rikkunud töökohustusi ning tööandja on töötajat hoiatanud, et taolise käitumise jätkumine ei ole lubatud ja võib tuua kaasa töölepingu ülesütlemise. Sellises olukorras saab tööandja nõuda üksnes seaduslike kohustuste täitmist. Seadus näeb ette hoiatuse vormi, kuid hilisemate vaidluste vältimiseks oleks mõistlik teha hoiatus kirjalikult. Vaidluse korral ei ole töövaidlusorgani jaoks siduvad tööandja sisedokumentides sätestatud või töösuhte poolt kokku lepitud tegevused, mida pooled võivad käsitleda rikkumitena. Rikkumistena on käsitletavad vaid sellised kokkulepped, mis on seadusega kooskõlas. (Käärats, et al., 2021)

Töötajal on oma igapäevatööd kohustus täita tööandja poolt antud seaduslikke korraldusi, mis lähevad kokku töölepingus kokkulepitud töötaja tööülesannetega ning mille andmisel on tööandja mõistlikult arvestanud töötaja õigusi ja huve. Töötajal ei ole kohustus täita tööandja korraldusi, mis ei ole seotud tema töölepingu, kollektiivlepingu või seadustega. Seega, tööandjalt ülesannet saades tuleks hinnata, kas see ülesanne vastab töölepingus kokkulepitule ja kas töötaja on võimeline seda ülesannet täitma. (Seinberg & Salumets, 2015)

Nagu iga teinegi töötaja vastutab ka raamatupidaja oma töölepingust tulenevate kohustuste rikkumise eest ainult süü olemasolul (Liigse usalduse hind ehk kas juhatuse liige vastutab raamatupidaja tekitatud kahju eest?, 2022). See tähendab, et raamatupidaja vastutab kahju tekkimise eest siis, kui on kahju tekitamises süüdi. Süü puudumisel ei saa raamatupidaja vastu õiguskaitsevahendeid kasutada. VÕS § 104 määratleb süü vormideks hooletuse, raske hooletuse ja tahtluse. VÕS § 104 lg 3 kohaselt on hooletus käibes vajaliku hoole järgimata jätmine. Lg 4 kohaselt on raske hooletus käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine. Lg 5 kohaselt on tahtlus õigusvastase tagajärgje

soovimine võlasuhete tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel. Samuti toob VÕS § 104 lg 6 välja asjaolu, et kui isik seadusest või lepingust tulenevalt peab ilmutama üksnes niisugust hoolt, nagu ta rakendab oma asjades, vastutab ta siiski ka tahtluse ja raske hooletuse korral.

Töötaja hoolsuse määr on välja toodud TLS-s § 16 lg 1 ja 2, mille järgi peab töötaja täitma töökohustusi lojaalselt, oma teadmiste ja oskuste kohaselt tööandja kasu silmas pidades ning töö iseloomust tuleneva vajaliku hoolsusega (Seinberg & Salumets, 2015). Hoolsuse määr on sätestatud ka VÕS §-s 620, mis määrab eelkõige käsunduslepingusisese hoolsuse. (Käärats, et al., 2021)

Töölepingulises suhtes hoolsuse hindamiseks on vajalik täpsem regulatsioon, kui seda pakub võlaõigus ning üldine kutseoskuste tase ei ole piisav alus töötaja hoolsuse hindamiseks. TLS kohaselt võetakse töötaja hoolsuse hindamisel aluseks konkreetne töösuhe ning arvestatakse hoolsuse määramisel ka selle töö iseloomust tulenevad vajalikku hoolsust, töötaja väljaõpet ning töö tegemiseks nõutavaid ametialaseid teadmisi. Töötaja suurem kaitse on tagatud sellega, et lähtutakse konkreetsest töösuhtest ja selle eripärast. Seega hoolsusmäära väljaselgitamisel võetakse aluseks tööandja kohustuste täitmine. (Käärats, et al., 2021)

Töölepingu täitmisel jälgitav hoolsuse määr, mille järgimata jätmise korral töötaja vastutab lepingu rikkumise eest, määratakse tema töösuhete järgi, arvestades riske, töötaja väljaõpet, ametialaseid teadmisi, võimeid ja omadusi. Seega ei ole võimalik üheselt kindlaks määrata töösuhetest tulenevat hoolsuse määra vaid igakordselt tuleb lähtuda konkreetsest töötajast, tema väljaõppest ja ametialastest teadmistest ja oskustest. Teatud osas jääb hinnang subjektiivseks, eriti töötaja võimete ja omaduste arvesse võtmisel. (Seinberg & Salumets, 2015) Selge on see, et noorelt õppivalt või just kooli lõpetanud raamatupidajalt ei saa eeldada sama taset, kui kogenult raamatupidajalt.

Töötaja hoolsust on vaja hinnata töötaja vastutuse määramisel, mis on oluline näiteks kahju hüvitamise nõudmisel või töölepingu erakorralise ülesütlemise õiguse kindlakstegemisel. Riigikohus on selgitanud töötaja hoolsuse määra hindamist juhul, kui tööandja arvates on töötaja rikkunud lojaalsuskohustust ja ta soovib töölepingu erakorraliselt üles öelda usalduse kaotamise tõttu. (Käärats, et al., 2021)

Raamatupidaja ei vastuta tekitatud kahju eest siis, kui kahju tekitati äriühingut esindava juhatuse korralduse tulemusena (Madisson, Aavik, & Raudsepp, 2012, lk 17). Näiteks ei ole raamatupidaja vastutav, kui aastaaruanne on ettenähtud ajaks jäänud esitamata ning selle eest määratakse trahv. Äriseadustik § 71 lg määrab, et seaduses ettenähtud andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise korral võib registripidaja ettevõtjat ja kõiki andmete esitamiseks kohustatud isikuid

trahvida. Selle paragrahvi kohaselt on õigus määrata trahv nii äriühingule, kui ka majandusaasta aruande esitamiseks kohustatud isikule, ehk juhatuse liikmele või osanikele (Sanktsioonid aastaaruande esitamata jätmisel, 2022). Küll aga vastutab raamatupidaja tekitatud kahju eest, kui ta varastab äriühingu kassast raha ja seda hiljem raamatupidamiskannetega peidab. (Madisson, Aavik, & Raudsepp, 2012, lk 20).

Mis aga saab raamatupidajast, kui toimub rikkumine ja vastutusele võetakse juhatuse liige? Kahju tekkimise korral võib raamatupidajalt nõuda kahju hüvitamist, aga ka vähendada tema töötasu või öelda tööleping erakorraliselt üles äriühingu poolt (Madisson, Aavik, & Raudsepp, 2012, lk 20).

Raamatupidaja peaks kahju hüvitama vabatahtlikult. Kui raamatupidaja korraldust eirab, siis on võimalus esitada raamatupidaja vastu hagi tsiviilkohtusse või edastada politseisse kuriteoteade ja esitada tsiviilhagi kriinaalasja käigus. (Liigse usalduse hind ehk kas juhatuse liige vastutab raamatupidaja tekitatud kahju eest?, 2022)

Tööandja võib VÕS §-s 112 sätestatud tingimuste korral aladada töötaja töötasu juhul, kui töötaja rikkus tööandja selget ja õigeaegset juhust töö tulemuste kohta ning juhise andmine oli töölepingus ettenähtud tööülesannete täitmise eesmärki, loodetud tulemuse saavutamise tõenäosust ning kohustuse täitmise sõltuvust tööandja ja teiste töötajate kohustusi arvestades mõistlik. Töötasu alandamisel peab tööandja informeerima kirjaliku avaldusega töötajat tema töös esinenud puudustest ning võimaluse parandamiseks.

TLS § 74 järgi tahtliku rikkumise korral vastutab töötaja rikkumise tagajärjel kogu tööandjale tekitatud kahju eest. Kui rikkumine toimus hooletusest, siis vastutab tööandjale tekitatud kahju eest ulatuses, mille määramisel arvestatakse töötaja tööülesandeid, süü suurust, töötajale antud juhiseid, töötingimusi, töö iseloomust tulenevat riski, tööandja juures töötamise kestust, senist käitumist, töötaja töötasu, samuti ka tööandja eeldatavaid võimalusi kahjude vältimiseks või kindlustamiseks. Lisaks hüvitist vähendatakse tööandja tegevusega seonduva tüüpilise kahju tekkimise riski tagajärjel tekkinud kahju võrra. Seda muidugi võib teha üksnes töötaja eelneval kirjalikul nõusolekul. Oluline on meeles pidada, et tööandjal ei ole õigust pidada kahjuhüvitist kinni töötaja palgast (Seinberg & Salumets, 2015).

Kahju hüvitamise eesmärk on VÕS § 127 lg 1 asetada kahjustatud isik olukorda, mis on võimalikult sarnane olukorrale, kui kahju hüvitamise kohustuse aluseks olevat olukorda ei oleks esinenud. Kui tööandja soovib, et töötaja hüvitaks talle kahju, siis tuleb esmalt tõendada, et täidetud on kahju hüvitamise eeldused ja seejärel tuvastada kahju suurus (Käärats, et al., 2021)

Tööandjal on võimalik nõuda töötajalt ka otsese varalise kahju hüvitamist VÕS § 128 lg 3 alusel, mis hõlmab eelkõige kaotsiläinud, vara väärtuse või vara halvenemisest tekkinud väärtuse vähenemise ning kahju tekitamisega seoses kantud või tulevikus kantavad mõistlikud kulud. Lisaks otsesele varalisele kahjule võib tööandja nõuda VÕS § 128 lg 4 alusel varalise kahjuna ka saamata jäänud tulu. VÕS § 128 lõikes 4 on välja toodud, et tegu on kasuga, mida isik oleks vastavalt asjaoludele, eelkõige tema tehtud ettevalmistuse tõttu, tõenäoliselt saanud, kui kahju hüvitamise aluseks olevat asjaolu ei oleks esinenud. Esineb töökohti, kus tööandja peamine kahju ei pruugi seisneda mitte otseses varalises kahjus, vaid just saamata jäänud tulus (Käärats, et al., 2021)

Siinkohal tuleb arvesse võtta ka seda, et kahju hüvitamise nõue ei välista tööandja õigust tööleping erakorraliselt üles öelda (Seinberg & Salumets, 2015). Töölepingu seaduse § 88 kohaselt võib tööandja töölepingu erakorraliselt üles öelda töötajast tuleneval mõjuval põhjusel, mille tõttu ei saa mõlemapoolseid huve järgides eeldada töösuhte jätkamist. Paragrahvis on välja toodud ka põhjused, mis annavad tööandjale õiguse tööleping erakorraliselt üles öelda. Üheks näiteks on olukord, kus töötaja on hoiatusest hoolimata eiranud tööandja mõistlikke korraldusi, rikkunud töökohustisi või töötaja on tekitanud süüliselt ja olulisel määral kahju tööandja varale või löi kahju tekkimise ohu.

Tähelepanu tuleb pöörata aga põhimõttele, et tööandja ei saa samaaegselt alandada töötasu ning lepingut üles öelda. Tööandja saab nendest valida vaid ühe õiguskaitsevahendi. (Seinberg & Salumets, 2015)

Kui töötaja ei täida töökohustusi vajaliku hoolsusega, siis tuleb tööandjal välja tuua sisedokumendiga näitlikud olukorrad. Selline loetelu ei ole küll vaidluse korral siduv, kuid annab siiski töötajale parema informatsiooni, millist käitumist temalt oodatakse. Loetelu tegemisel tuleb lähtuda ka hea usu ja mõistlikkuse põhimõttest, sest töötajale ei saa panna ületamatuid nõudmisi hoolsuse osas. Näiteks saab tööandja fikseerida töökorralduse reeglites, et hooletuks käitumiseks loetakse eelkõige tööle ilmumist joobeseisundis, hilinemist ning seadmete puhastamata jätmist. (Käärats, et al., 2021)

Peatükk toob välja, et tööõiguslikul alusel on oluline tööandja ja töötaja vahel kokku leppida ning kirja panna tööülesanded arvestades mõlema poole õigusi ja huve. Just tööleping peakski olema raamatupidajale aluseks, mida enda kohustuste puhul järgida. Rikkumise korral on üldiselt vastutav juhatuse liige, kuid raamatupidajale saab kohaldada erinevaid õiguskaitsevahendeid. Näiteks saab raamatupidajalt nõuda kahju hüvitamist, vähendada töötasu ning isegi öelda tööleping erakorraliselt üles.

1.3 Raamatupidaja karistusõiguslik vastutus ehk vastutus riigi ees

Raamatupidaja rikkumiste korral ning kohustuse täitmisest keeldumist on igal ettevõttel õigus kasutada karmimeid õiguskaitsevahendeid. Üks vahenditest on ka vaidluste lahendamine kohtu kaudu.

Karistusseadustiku § 2 on välja toodud karistamise alus:

- kedagi ei tohi süüdi mõista ega karistada teo eest, mis selle toimepanemise ajal kehtinud seaduse kohaselt ei olnud süütegu;
- karistatakse teo eest, kui see vastab süüteokoosseisule, on õigusvastane ja isik on selle toimepanemises süüdi;
- sama süüteo eest ei või kedagi karistada mitu korda, sõltumata kus riigis on karistus mõistetud;
- tegu ei või tunnistada süüteoks seaduse analoogia põhjal.

Kuritegu on karistusseadustiku (edaspidi KarS) § 3 lg 3 järgi süütegu, mille eest on põhikaristusena ette nähtud füüsilisele isikule rahaline karistus või vangistus ja juriidilisele isikule rahaline karistus. Väärtegu on KarS § 3 lg 4 järgi süütegu, mille eest on põhikaristusena ette nähtud rahatrahv arest või sõiduki juhtimise õiguse äravõtmine. Seega, kohus saab kuriteo eest mõista ühe põhikaristuse, kas rahalise karistuse või vangistuse. Nii vangistust kui ka karistusena mõistetud rahasummat on võimalik mõista reaalselt või tingimisi. Juriidiliste isikute puhul on võimalik üksnes rahaline karistus ning selle maksimumkaristus võib ulatuda kuni 16 miljoni euron. (Käbi, 2020)

Kuritegusid liigitatakse esimese ja teise astme kuritegudeks. Esimese astme kuritegu on KarS § 4 lg 2 järgi süütegu, mille eest on füüsilisele isikule raskeima karistusena ettenähtud tähtajaline vangistus üle viie aasta või eluaegne vangistus. Sama paragrahvi lg 3 määrab, et teise astme kuritegu on süütegu, mille eest on karistusena ette nähtud tähtajaline vangistus kuni viis aastat või rahaline karistus.

Kuriteona on karistatav üksnes tahtlik tegu, kui karistusseadustik ei sätesta karistus ettevaatamatu teo eest (Karistusseadustik, 06.06.2001, viimati muudetud 08.05.2022). KarS § 15 lg 2 alusel on tegu tahtlik ka siis, kui see vastab süüteokoosseisule, mis eeldab teo suhtes tahtlust ja peab enamohtliku tagajärje suhtes piisavaks ettevaatamatust. Väärteona on karistatav nii tahtlik kui ettevaatamatu tegu (Karistusseadustik, 06.06.2001, viimati muudetud 08.05.2022).

KarS § 16 alusel loetakse tahtluseks kavatsust, otsest ja kaudset tahtlust. Kavatsetus on kui isik seab eesmärgiks süüteokoosseisule vastava asjaolu teostamise ja teab, et see saabub. Isik paneb teo toime kavatselt ka siis, kui ta kujutab endale ette, et süüteokoosseisule vastav asjaolu on eesmärgi

saavutamise hädavajalik tingimus. Otsene tahtlus on, kui isik teab et teostab süüteokoosseisule vastava asjaolu ja tahab seda. Kaudseks tahtluseks loetakse, kui isik peab võimalikuks süüteokoosseisule vastava asjaolu saabumist ja möönab seda. (Karistusseadustik, 06.06.2001, viimati muudetud 08.05.2022)

KarS § 56 lg 1 esimese lause kohaselt on karistamise aluseks isiku süü. Sama õigusnormi teise lause kohaselt arvestatakse karistuse mõistmisel karistust kergendavaid ja raskendavaid asjaolusid, võimalust mõjutada süüdlast edaspidi hoiduma süütegude toimepanemisest ja õiguskorra kaitsmise huvisid. Lisaks, KarS § 56 lg 2 võimaldab vangistust mõista vaid siis, kui karistuse eesmärgid ei ole võimalik saavutada kergema karistusega

Raamatupidaja võimalik kriminaalvastutus on enamasti tulenenud omastamisest, erakulutuste maksimisest tööandja vara arvelt, raamatupidamise kohustuste rikkumisest, suures osas maksukelmuste toimepanemisest või kuritegelikku ühendusse kuulumisest. (Seinberg & Salumets, 2015)

Kriminaalvastutus toob endaga kaasa üksjagu tüli. Lisaks karistusele lisandub veel ka karistusega muu kaasnev. Näiteks on võimalik põhikaristusele määrata veel ka lisakaristus, konfiskeerimine, menetluskulude hüvitamine ja piirangud edaspidiseks. Samuti kaasneb tihti karistusega soovimatu avalik tähelepanu ning kaotatud aeg ja närvid. (Käbi, 2020)

Lisakaristusi saab määrata ühe või mitmeid. See tähendab, et süüdimõistetult on võimalus ära võtta teatud õigused nagu määrata ettevõtluskeeld või tegutsemiskeeld. Ettevõtluskeeld võib määrata kuni viieks aastaks ning tegutsemiskeeld kuni kolmeks aastaks. Välismaalastele on võimalik kohaldada ka riigist väljasaatmine. Lisakaristusena on võimalik veel rahaline (kui põhikaristuseks on vangistus) ja varaline karistus. Süüdimõistva kohtuotsusega võib kaasneda riigi poolt ära võtmine ehk konfiskeerimine. Konfiskeerida võib kuriteo toimepanemise vahendi, raamatupidajate puhul näiteks arvuti. Samuti võib konfiskeerimisele minna kuriteoga saadud vara, kuna kuritegu ei tohi end ära tasuda. (Käbi, 2020)

Kohus on tunnistanud süüdi raamatupidaja, kes hoidis dokumente oma valdustes pärast vastavate volituste lõppemist ning ei edastanud neid volitatud isikule, vaatamata korduvatele pöördumistele. Samuti on kriminaalkorras karistada saanud ka raamatupidaja, kes omastas tööandja raha, tehes äriühingu juhtkonna nõusolekuta ülekandeid ning võltsis nende varjamiseks dokumente. (Madisson, Aavik, & Raudsepp, 2012, lk 21) Mõlemal puhul kasutati süüdi mõistmisel lisaks põhikaristusele veel ka konfiskeerimist.

Raamatupidajaid on äriühingute maksuskeemides osalemise eest süüdi mõistetud rohkem siis, kui tegemist on olnud pikema palgaskeemimisega. Töötasu mustalt maksmisel tasutakse osa ikkagi legaalselt, seega lähtutakse loogikast, et töötasu arvestamisel, maksmisel ja varjamisel saab raamatupidaja olla vaid aktiivne kaasaaitaja. Tüüpnäiteks sobib siinkohal lugu aktsiaseltsist, mille raamatupidamises oli töötajate palgaarvestuse kontokaartidele kantud kaks numbrit: ühelt olid maksud tasutud, teiselt mitte. Juhatus väitis, et teine oli boonussüsteemi arvestus, mille alusel lubati tulevikus (kui raha rohkem) boonust maksta. Ehkki pearaamatupidaja ei osanud selle kohta midagi mõistlikku öelda – isegi oma kaardi numbraid mitte –, raius ta koos juhatuse liikmetega, et tegemist oli boonuspunktidega, mitte musta palgaga. Kohus kirjutas pearaamatupidaja kohta, et ta ei kuulunud aktsiaseltsi juhatusse ning tema roll oli deklareeritavate maksude arvestamine, maksudeklaratsioonide koostamine ja ülekannete tegemine. Sellegipoolest kvalifitseerus raamatupidaja tegevus kuriteo toimepanemisele kaasaaitamiseks. (Kann & Kärnsa, 2010)

KarS § 22 lg 3 järgi on kaasaaitaja isik, kes osutab tahtlikule õigusvastasele teole tahtlikku füüsilist, ainelist või vaimset kaasabi. Kui keegi on äriühingus rahaga seotud dokumentidega midagi ette võtnud, tekib päevakorda küsimus, kas raamatupidaja teadis sellest ja aitas kaasa või mitte. Enamasti pole raamatupidajaid maksupettuses kaasalöömises süüdistatud, olukorra põhjenduseks on toodud vabandusi, et juhatuse liige sundis või et raamatupidaja teadis küll, aga kartis töökohta kaotada. Seega ei osutanud raamatupidaja juhatusele tahtlikku abi. Kuigi sellele ei ole kohtulahendite avalikustatud lühivariantides viidatud, on raamatupidaja sellist olukorda peetud ilmselt süüteo toimepanemiseks ähvarduse või sunni mõjul – see on aga karistust kergendav asjaolu. (Kann & Kärnsa, 2010)

KarS § 57 järgi on karistust kergendavad asjaolud:

- süüteo kahjulike tagajärgede ärahoidmine, samuti abi andmine kannatanule või vahetult pärast süüteo toimepanemist;
- kahju vabatahtlik hüvitamine;
- süü ülestunnistamisele ilmunine, puhtsüdamlik kahetsus või süüteo avastamisele aktiivne kaasaaitamine;
- süüteo toimepanemine raske isikliku olukorra mõjul;
- süüteo toimepanemine ähvarduse või sunni, samuti teenistusliku, majandusliku või perekondliku sõltuvuse mõjul;
- süüteo toimepanemine õigusvastase käitumisega esile kutsutud tugeva hingelise erutuse mõjul;
- süüteo toimepanemine raseda või kõrges eas inimese poolt;
- süüteo toimepanemine hädakaitse piiride ületamisel;

- leppimine kannatanuga.

Meie seadused ei pane pahaks, kui jäetakse teatamata maksudeklaratsioonidesse või äriühingu majandusaasta aruannetesse valede numbrite kirjutama sundimisest. Ainus asi, millest peaks teatama, on rahapesu kahtlus. See kohustus kehtib aga raamatupidamisteenuse osutajale, mitte palgatud raamatupidajale. (Kann & Kärnsa, 2010) KarS § 394 määrab, et rahapesu eest karistatakse rahalise karistuse või kuni viieaastase vangistusega.

Mõnel raamatupidajal on tekkinud kiusatus tööandja raha oma käsutusse saada rohkem kui kokkulepitud töötasu. Selle koha pealt ei ole meie karistusseadustik eriti muutunud. Süüdimõistmistest ja karistustest rääkides tuleb arvestada sellega, et meie seadused on aja jooksul palju muutunud. Enne 2007. aasta 15. märtsi peeti peale juhatuse liikmete ametiisikuteks ka raamatupidajaid ja see oli õige mitmel korral süüdimõistmise oluline asjaolu. Peale selle karistatakse praegu maksukuriteona ainult maksude maksmisest kõrvalehoidumist või maksukelmust suures ulatuses. (Kann & Kärnsa, 2010)

KarS §-s 12 on määratud ära süüteo ulatused. Oluliseks loetakse kahju või süüteo ulatust, mis ületab 4000 eurot, suureks ulatust, mis ületab 40 000 eurot ja eriti suureks ulatust, mis ületab 400 000 eurot.

Riigikohtu praktika kohaselt peavad tööandja kahju hüvitamise nõude rahuldamiseks olema täidetud järgmised eeldused (Käärats, et al., 2021):

- töötaja on rikkunud töölepingust tulenevad kohustust;
- tööandjale on tekkinud või tekib kahju;
- töötaja on rikkumises süüdi, st töötaja rikkus töölepingust tulenevat kohustust tahtlikult või hooletuse tõttu arvestades TLS §-s 16 sätestatut;
- kahju on seotud rikutud lepingulise kohustuse kaitse-eesmärgiga;
- kahju on rikkumise võimaliku tagajärjena kostjale lepingu sõlmimise ajal ettenähtav;
- rikkumise ja kahju vahel on põhjuslik seos.

Raamatupidaja vastutus võib samuti kerkida üles maksuõiguste aspektist, kuna tema töö hõlmab ka maksudeklaratsioonide esitamist. Kuigi üldjuhul võetakse valeandmetega deklaratsioonide esitamise eest vastutusele juhatuse liikmed, siis on olnud ka juhtumeid, kus valeandmed on esitatud raamatupidaja kaasabil. Seega käsitletakse raamatupidajat karistusõiguse mõttes teole kaasaaitajana. Samamoodi on süüdi mõistetud ka raamatupidaja kuriteole kaasaaitamise eest, kus deklaratsioonid

allkirjastas küll äriühingu juhataja, kuid deklaratsioonid täitis raamatupidaja vastavalt juhataja juhistele. (Madisson, Aavik, & Raudsepp, 2012, lk 21)

Tihti peale on aga deklaratsioonide koostamine ja allkirjastamine volitatud raamatupidajale. Sellisel juhul peab raamatupidaja olema ekstra tähelepanelik, sest kohtupraktika kohaselt on põhjendatult allkirjastamine suure tähtsusega. Allkirjastamine ei ole pelgalt formaalsus ning allkirjastaja pädevuses on langetada lõplik otsus, millised andmed deklaratsiooni kanda. Lisaks eelpool kirjeldatud karistusõiguslikule vastutusele, võib raamatupidaja oma isikliku varaga vastutada riigi ees äriühingu maksuvõlgade eest. Eelduseks on, et on olemas raamatupidaja kuriteos süüdi mõistmine ning põhjuslik seos maksuvõla ning toimepandud kuriteo vahel. (Madisson, Aavik, & Raudsepp, 2012, lk 22)

Kriminaalvastutus tähendab igal juhul ka rahakoti kergendamist ehk menetluskulude katmist. Iga süüdimõistva kohtuotsusega kaasneb kohustus tasuda sundraha, mis sõltuvalt kuriteo raskusest on 1,5 või 2,5 miinimumpalka. Ekspertiiside tegemisega kaasnevad ekspertiisikulud, mis samuti jäetakse süüdlase kanda ning võivad olla suuremad kui karistus ise. Samuti on kriminaalasjas kaitsja abi kohustuslik ja sellega kaasneb kaitsjatasu, isegi riigi poolt määratud advokaat ei ole süüdimõistetaja jaoks tasuta. (Käbi, 2020)

Süüdimõistetavale määratud kohtuotsusel on piirangud elule ja tegevusele ka pärast asja lahendamist. Riigi Teatajas on võimalik nime ja isikukoodi järgi leida kohtuotsused ning see info on kättesaadav kõigile. Karistuse kustumisel nimed ja isikukoodid üldreegline kustutatakse kuid teatud kuritegude puhul jääbki kohtuotsus tähtajatult avatuks. Muigugi ei tasu unustada ka ajakirjandust, kus on huvipakkuvad uudised üldiselt kajastatud. (Käbi, 2020)

2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA

Antud lõputöö probleemiks on see, et raamatupidajad ega ka tööandjad pole sageli teadlikud raamatupidaja ametikohaga seatud vastutuse ulatusest, mida tõestab ka suur hulk kohtulahendeid. Raamatupidaja ülesanded ja vastutuse ulatus ei ole riiklikult reguleeritud ning seega peab tuginema mitmele allikale korraga. Peamised vastutust reguleerivad õigusaktid on töölepingu seadus, võlaõigusseadus ning karistusseadustik. Samuti tuleb raamatupidajal jälgida ka raamatupidaja kutse-eetika standardit ning raamatupidaja kutsestandardit, mis on tegelikult soovitusliku sisuga ning pole õigusaktid. Paljud raamatupidajad pole aga isegi teadlikud, et sellised allikad eksisteerivad.

Empiirilise uuringu eesmärk on välja selgitada raamatupidaja vastutuse tajumine praktikas tõstes seeläbi raamatupidajate teadlikkust vastutusest. Eesmärgist tulenevalt kasutas autor andmekogumismeetodina nii kvantitatiivset kui ka kvalitatiivset meetodit kombineerituna. Esmaseid andmeid saab koguda kas kvantitatiivselt või kvalitatiivselt ning kasutades mõlemaid kombineeritult (Kuusik, Virk, & Aarna, 2010). Kvantitatiivne uurimistöö lähtub positivismist, mille järgi maailma on võimalik mingil viisil vaadelda ja mõõta või koguseliselt väljendada. Kvalitatiivne uurimistöö on mõeldud teadmiste hankimiseks, et mõista paremini inimsüsteeme. Tüüpilised meetodid on intervjuud ja vaatlused, ent ka juhtumiuuringud, kaardistusuuringud ja ajaloolised uuringud ja dokumentide analüüsid. (Õunapuu, 2014, lk 55)

Lõputöö empiirilise uuringu eesmärgi saavutamiseks koostati järgmised ülesanded:

- koostada empiirilise uuringu metoodika;
- kaardistada ja analüüsida raamatupidajate seas vastutuse tajumist ja rikkumisi kohtupraktikas;
- teha järeldusi ning ettepanekuid raamatupidaja vastutuse rakendamise osas ning teadlikkuse tõstmiseks.

Lõputöö empiirilise uuringu strateegiaks on deduktiivne lähenemisviis. Deduktiivne lähenemine tähendab, et järeldusi tehakse üldisest üksikule ning lähtekohaks on varasemad uuringud ja/või teooriad, mille põhjal koostatud konkreetsetele uurimisküsimustele otsitakse vastuseid kogutud andmeid analüüsides (Deduktiivne strateegia ja lineaarne uuringuprotsess, kuupäev puudub)

Kvantitatiivsete andmete kogumiseks kasutas autor ankeetküsimustikku, mis oli koostatud Google Forms keskkonnas. Kuusik, Virk, Aarna (2010, lk 303) kohaselt on küsimustiku saatmise eelisteks mugavus, anonüümsus ning võimalus küsitleda palju inimesi korraga. Küsitluse eesmärk oli uurida raamatupidajatelt nende töö peamisi ülesandeid ning kuidas nemad tajuvad enda vastutust ettevõttes. Valimi puhul oli tegemist mugavusvalimiga ehk valimisse osalejaid valiti tutvuste kaudu, sest sel

viisil kontakti saamine kiirem ja vähem ajakulukas. Samuti on sel juhul uuritavad kättesaadavad ning huvitatud koostööst (Õunapuu, 2014, lk 142). Küsimustik edastati 2022 detsembris neljale raamatupidamisteenust osutava ettevõtte kontaktisikutele lingi kujul. Kontaktisik edastas lingi ettevõttes töötavatele raamatupidajatele. Kuna raamatupidaja vastutuse ja rikkumiste teema on väga delikaatne, siis ka küsitluses vastanud ettevõtetele oli lubatud anonüümsus. See tähendas, et antud lõputöös polnud võimalik avalikustada ettevõtete nimed. Kokku saadeti küsimustik laiali 51-le raamatupidajale, kellest vastasid küsimustikele 39 raamatupidajat. Kvalitatiivse uuringu tulemuste analüüsimiseks kasutas autor kirjeldavat statistikat. Õunapuu (2014, lk 184) on välja toonud, et kirjeldava statistika puhul kirjeldatakse varieeruvust tunnuste vahel ja näidatakse tulemused graafikutel. Küsitluse tulemuste põhjal teegi autor üldistuse, milline on töötajate teadlikkus vastutusest ning neile esitatavatest nõuetest (Lisa 1. Ankeetküsimustik).

Kvalitatiivsete andmete kogumiseks kasutatakse dokumendivaatlust ning kogutud andmeid analüüsitakse võrdlemise teel. Uuringus otsitakse vastuseid küsimustele „Kes? Kudas? Kus? Mitu?“ (Kuusik, Virk, Aarna, 2010, lk 303, 319-320). Dokumendivaatlust kasutas autor kohtulahendite analüüsiks, kus on välja toodud erinevad raamatupidajate viimaste aastate rikkumised ning nendele kohaldatud karistused (Lisa 2. Kohtulahendite valik). Dokumendivaatluse tulemuste analüüsiks kasutati sisuanalüüsi. Õunapuu (2014, lk 184) on välja toonud, et sisuanalüüsi tehes keskendutakse tekstide või teiste oluliste objektide uurimisele, et oleks võimalik teha selgeid ja usaldusväärseid järeldusi kasutatud kontekstide kohta.

3 UURINGU TULEMUSED JA ANALÜÜS

3.1 Raamatupidaja vastutuse küsitluse tulemused ja analüüs

Uuringu viidi läbi, et selgitada välja, milline on üldine tajumise tase raamatupidaja vastutuse teemal ning millised on enamlevinud rikkumised raamatupidaja töös. Esimesed 4 küsimust küsimustikust oli profiilküsimused, mis annavad vastajaskonna kohta infot.

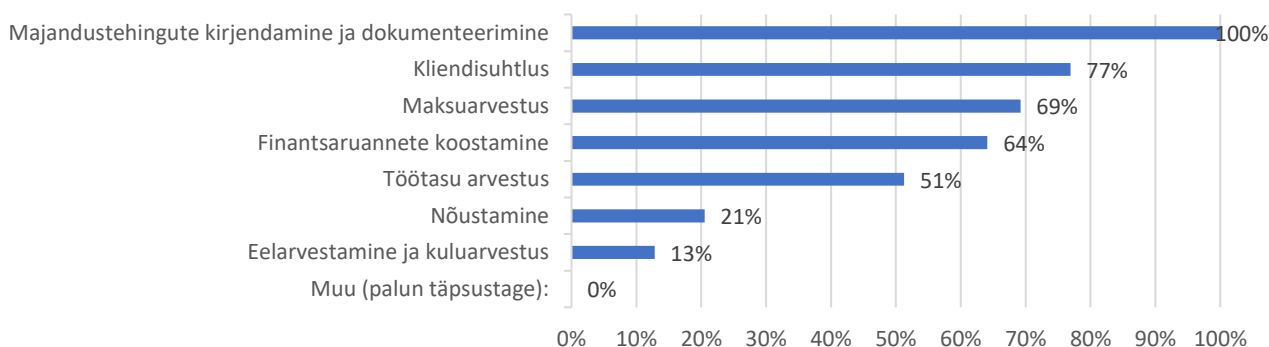
Küsimusele, mis ametikohal olete ettevõttes tööl, tuli suurem osa vastuseid valikuvariandile raamatupidaja, mille valis kokku 34 vastanut. Peاراamatupidajaid oli vastanute hulgas viis.

Järgmine küsimus oli töötajate tööstaaži kohta. Jagunemine oli üsna võrdne – 29% oli ettevõttes töötanud 1-2 aastat, 34% oli töötanud 3-4 aastat ning 24% vastanutest 5-6 aastat. Vaid 5% oli töötanud ettevõttes alla aasta ning 8% rohkem kui 7 aastat.

Lepingu liikidest oli kõigil 38 vastanul tööleping ning seega lepingu liigi põhjal ühtegi erinevust ei ole antud lõputöös võimalik välja tuua.

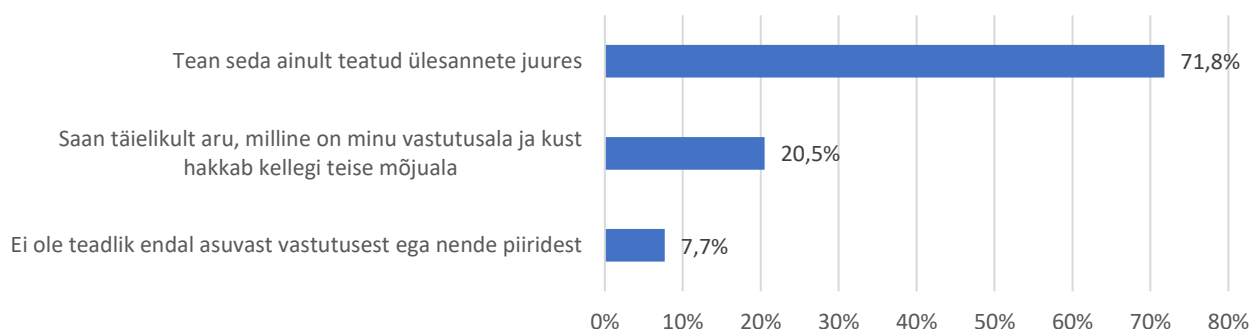
Antud andmete põhjal saab välja tuua, et keskmine vastaja on ettevõttes töötanud 3-4 aastat ning töötab raamatupidajana töölepingu alusel.

Küsimusele, millised on teie tööülesanded, toodi enim välja majandustehingute kirjendamist ja dokumenteerimist, selle valiku tegid kõik 39 vastanut (Joonis 1). Majandustehingute kirjendamine ongi kogu raamatupidamise aluseks ning seega ka loogiline, et antud variant osutus populaarseks. Populaarsed valikud olid ka kliendisuhetus (77%), maksuarvestus (69%) ja ka finantsaruannete koostamine (64%). Kõige vähem tegeletakse oma töös eelarvestamise ja kuluarvestusega (13% vastajaskonnast). Muude variantidena ükski vastaja rohkem midagi välja ei toonud.



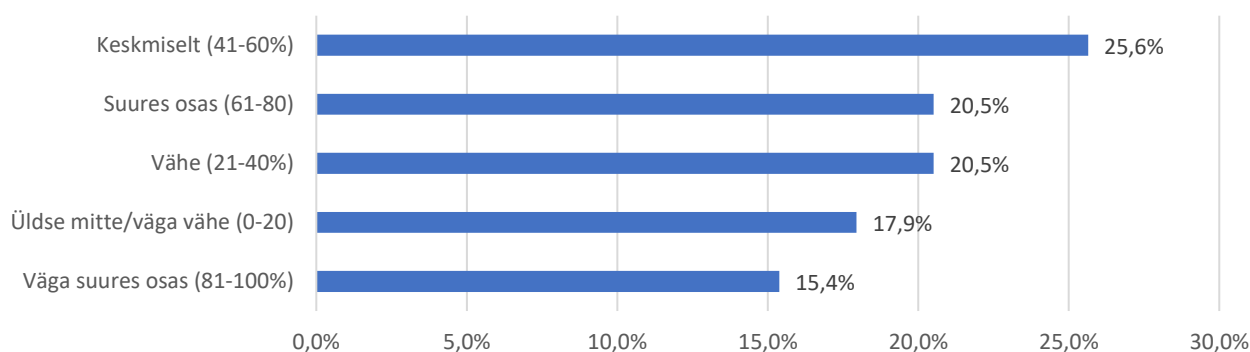
Joonis 1. Raamatupidaja tööülesanded

Jooniselt 2 on näha, et enda tööst lähtuvate vastutuse piiridega ollakse enamasti kursis vaid teatud ülesannete juures (71,8%). Antud töö teooria osas tuli samuti välja, et tihti ei olda enda vastutuse piiridega tuttav ning võetakse enda vastutusse ka ülesandeid, mis tegelikult peaksid juhtkonnale kuuluma. Samas kolm vastanut vastasid, et ei ole üldse teadlikud endal asuvast vastutusest ega nende piiridest. See ei tundu eriti loogiline, sest töölepingu allkirjastamisel peaks olema kaasas ka ametijuhend või vähemalt töölepingus välja toodud töö tingimused, mis paneks rohkem paika ka vastutuse piiri. Ülejäänud kaheksa vastanut said täielikult aru nende vastutusalast ja kust algas kellegi teise vastutusalala.



Joonis 2. Teadlikkus enda tööülesannetega seotud vastutusest

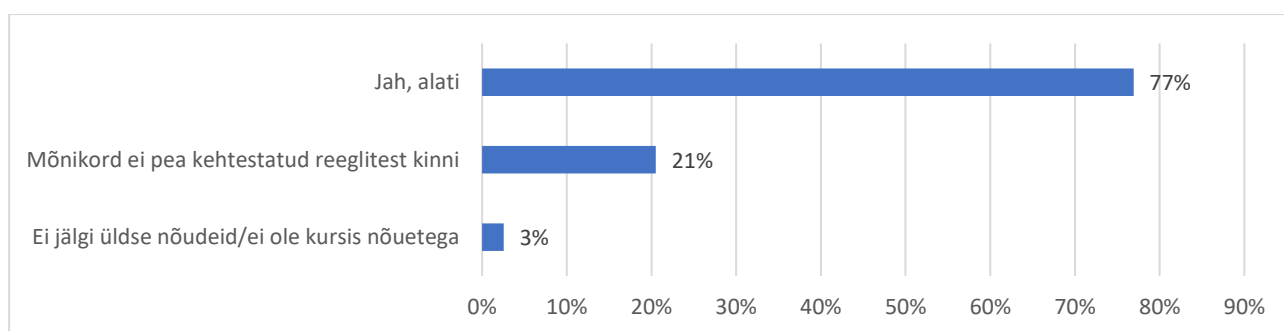
Küsimusele kui suures osas kontrollib juhatuse liige teie tööd, on jooniselt 3 näha, et vastused jaotusid üsna võrdselt. Seega, selle vastuse tulemusel on raske üldist tendentsi välja tuua. Tundub, et olenevalt ettevõtte töökorraldusest ja juhtimise strateegiast on igal organisatsioonil erinev lähenemine.



Joonis 3. Juhatuse liikme kontroll ettevõttes

Järgmine küsimus keskendus sellele, kui suures osas järgitakse igapäevaselt raamatupidamise seadust, Raamatupidamise Toimkonna juhendeid ja kutse-eetika koodeksit (Joonis 4). Vastanutest 30 (77%) leidsid, et nad peavad alati nõuetest kinni. Kaheksa vastanut (21%) ei pea mõnikord

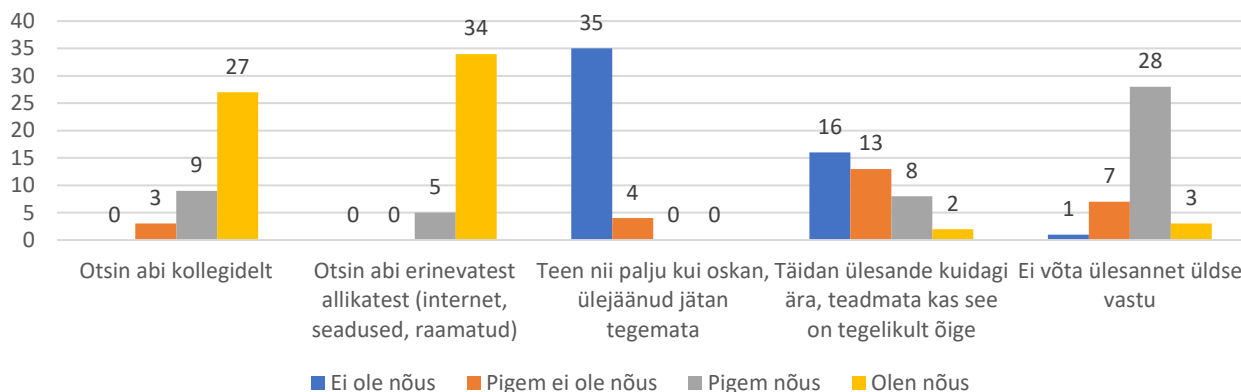
kehtestatud reeglitest kinni, ehk ilmselt oma töös mõnda raamatupidamiskannet tehes arwab raamatupidaja, et on õige eirata seaduses, juhendites või koodeksis välja toodud nõudeid ja oskab ise parema lahenduse leida. Üks vastanu vastas, et tema ei jälgi üldse nõudeid/ei ole kursis nõuetega. Autor leiab, et oma töös peab siiski reegleid tundma ning kui üldse mitte nõuetega kursis olla, siis võib oma tööd päris keeruline olla teha. Ka raamatupidajate kutse-eetika koodeks toob välja, et raamatupidaja eesmärk on teha tööd vastavuses kutseala standarditega. Samuti kui raamatupidajal on omandatud raamatupidaja kutse, siis kutsestandardis on välja toodud, et raamatupidaja peab järgima kutse-eetika koodeksit, olema teadlik oma tööalasest vastutusest ning arvestama sellega otsuse tegemisel.



Joonis 4. Nõuete ja reeglite järgimine ettevõttes

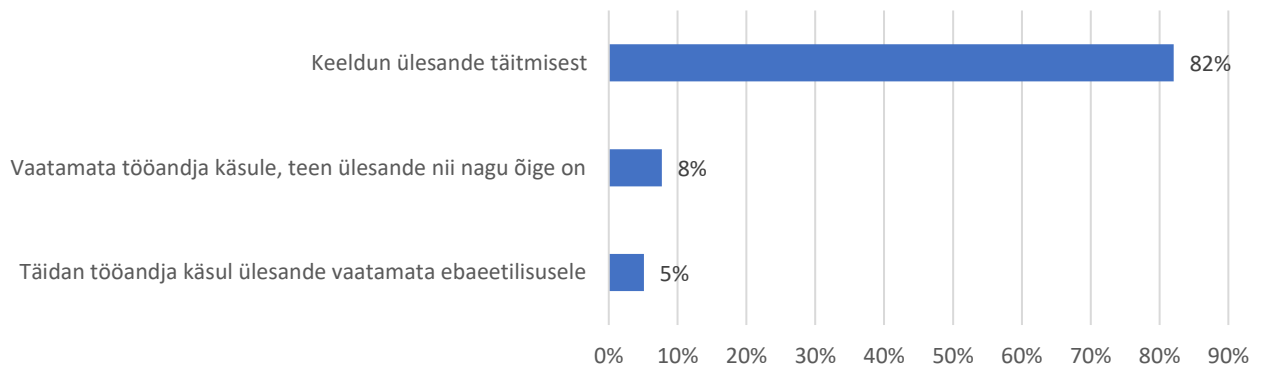
Olukorras, kus raamatupidajal palutakse täita ülesanne, mille teostamiseks pole neil piisavalt teadmisi, kogemusi või oskusi, oli positiivne näha, et kõige rohkem otsitakse abi kas kolleegidelt või erinevatest allikatest näiteks nagu internet, seadused ja raamatud (Joonis 5). See tähendab, et ülesanne võetakse siiski vastu ning antakse endast parim, et leida antud ülesandele korrektne lahendus. Üllatavalt nõustus väga suur hulk ka variandiga, et ei võta ülesannet üldse vastu (39st vastanust 28 olid pigem nõus ja 3 täiesti nõus). Samas tundub ka loogiline, et kui inimesele antakse ülesanne ja tal puuduvad selle jaoks täielikult teadmised ja oskused, siis sellest keeldutakse ja leitakse keegi, kes seda oskab. See on ka raamatupidaja kutse-eetika koodeksit järgides ainuõige tegu, sest kompetentsuse ja ajakohasuse printsiibi kohaselt ei tohi raamatupidaja väita endal olevat oskusi või kogemusi, mis tal tegelikult puuduvad. Kõige vähem oldi nõus väitega, et tehakse ülesanne ära selles ulatuses, kui palju osatakse ja ülejäänud jäetakse lihtsalt tegemata. Peaaegu kõik vastanud (kokku 35 vastanut) ei olnud selle väitega üldse nõus ning ülejäänud neli vastanut pigem ei olnud nõus. Kõige rohkem erinevaid vastuseid sai variant, et täidetakse ülesanne kuidagi ära, teadmata kas see on tegelikult õige. Vastused jaotusid järgnevalt: nõus ei olnud 16 vastanut, pigem ei olnud nõus 13 vastanut, pigem nõus kaheksa ja täiesti nõus oli vaid kaks vastanut. Trendi järgi siiski, pigem selle väitega nõus ei oldud, kuid nagu näha, siis on siiski raamatupidajate hulgas ka töötajaid, kes teevad

ülesande kuidagi ära, hoolimata sellest, kas see päriselt ka sai korrektselt tehtud. Ilmselt tahetakse asi lihtsalt kiiresti kaelast ära saada ning jäädakse lootma, et vea korral jääb see kõigile märkamata või lahendab olukorra keegi teine lõpuks ära.



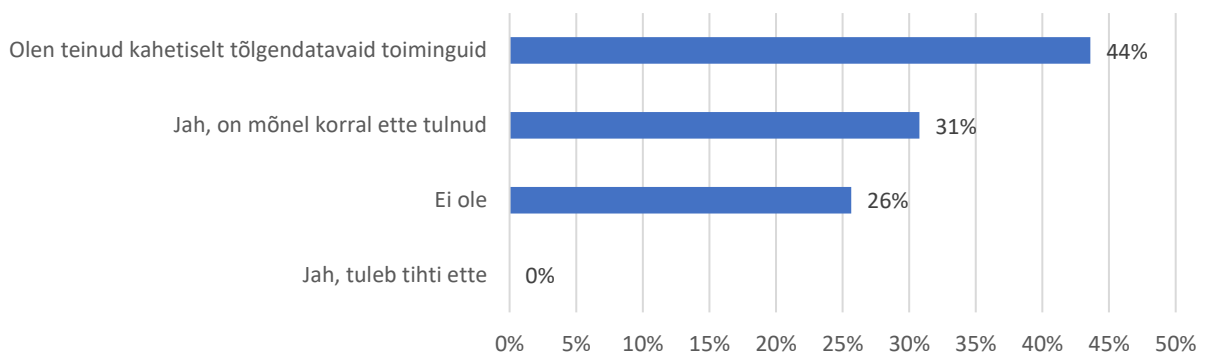
Joonis 5. Käitumine olukorras, kus ülesande täitmiseks teadmised puuduvad

Kui töötajale antakse käsk esitada ebaõigeid andmeid või andmeid moonutada, siis küsitluse statistika põhjal selgus, et suures osas siiski keeldutakse ülesande täitmisest (32 vastanut). Kolm vastanut täidaksid ülesande nii nagu õige, ning eiraksid tööandja käsku. Variantidele, täidan tööandja käsul ülesande vaatamata ebaeetilisusele ja olenevalt ülesande sisust ja olukorrast teeksin otsuse, vastas mõlemale kaks töötajat. Raamatupidajate kutse-eetika koodeksi objektiivsuse printsiibi kohaselt peab raamatupidaja olema õiglane, aus ja vaba huvide konfliktist. Seega tuleks vältida olukorda, kus raamatupidajale avaldatakse survet. Samuti on kutse-eetika koodeksis välja toodud, et raamatupidajalt ei saa nõuda seaduse, kutseala eetikareeglite või standardite rikkumist, ega ka enda sidumist aruandega, mis oluliselt fakte moonutaks. Üldiselt täidetakse tööandja käsul ülesandeid, vaatamata ebaeetilisusele, sest kardetakse selle tööandja poolt tagajärgi või isegi töölepingu ülesütlemist. Siiski saab järeldada, et töötajad on siiski kursis, et tehes kellegi käsul ebakorrektsed tehinguid, võib see liigituda kaasaaitamise või lausa kuriteo alla ning see on karistusseadustiku järgi karistatav.



Joonis 6. Käitumine olukorras, kus kästakse esitada ebaõigeid andmeid

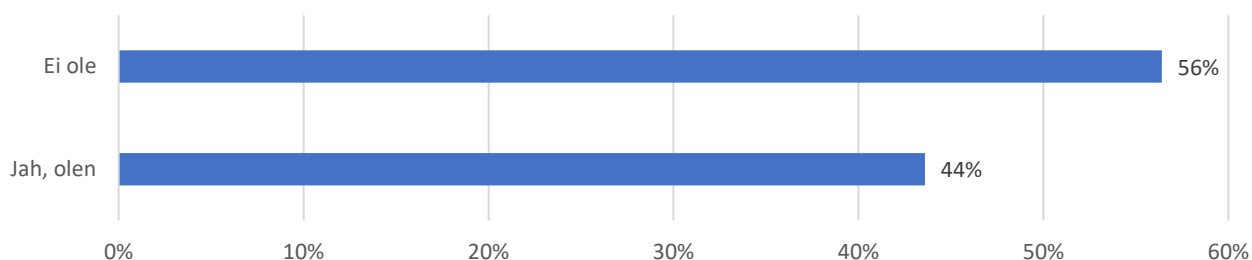
Küsimusele, kas olete oma ametikohal täitnud ülesandeid, mis ei ole seadusega kooskõlas, on jooniselt 7 näha, et kõige rohkem vastuseid tuli variantidele „jah, on mõnel korral ette tulnud“ (12 vastanut) ja „olen teinud kahetiselt tõlgendatavaid toiminguid“ (17 vastanut). Need vastused ei lähe eriti kokku eelmise küsimuse vastustega, kus väideti suures osas, et keeldutakse ebaõige ülesande täitmisest. Nagu antud küsimusest selgub, siis siiski tehakse toiminguid, mis ei ole alati korrektsed ja millele võivad järgneda tagajärjed. Positiivse asjaoluna saab välja tuua, et varianti „jah, tuleb tihti ette“ ei olnud valinud keegi ning kümme vastanut ei ole oma ametikohal kunagi täitnud ülesandeid, mis ei ole seadusega kooskõlas. Ebakorrektsete andmete esitamine võib tuua kaasa tööandja maine kahjustamise ning klientide või partnerite usaldamatust, mis läheb vastuollu töölepingu seaduse § 15-ga.



Joonis 7. Seadusega vastuolus olevate ülesannete täitmine

Aruannetega hilinemisel jagunesid vastused peaaegu pooleks - 17 vastanut (44%) on hilinenud aruannete esitamisega ning ülejäänud 22 (56%) on aruanded suutnud esitada alati õigel ajal (Joonis 8). Kui küsimusele vastati, et jah on hilinetud, siis sellele järgnes ka küsimus, et millised tagajärjed on see endaga kaasa toonud. 18st vastanust 12 ütlesid, et hilinemisega tagajärge ei olnud ning mõned

töid veel täiendava kommentaari, et hiline mine oli vaid mõni tund kuni üks päev. Seega ei olnud hiline mine aeg eriti pikk. Üks töötaja oli saanud aruande hiline misega hoiatuse ning ühe töötaja sõnul järgnes hiline misega ettevõttele trahv. Ühel vastanul oli olnud hiline misega järel tõsine vestlus juhtkonnaga ning kaks vastasid üpris sarnaselt, et hiline mine oli põhjustatud ootamatutest asjaoludest ja seetõttu neile ka andestati hiline mine. Seega, üldine tendents näitab, et lühike aruande esitamisega hiline mine ei mõjuta suures plaanis midagi, kuid kui hiline mine on olnud pikk, siis sellega võivad kaas neda ka tagajärjed. Näiteks võib tööandja võlaõigusseaduse §-s 112 sätestatud tingimuste korral alandada töötaja töötasu.

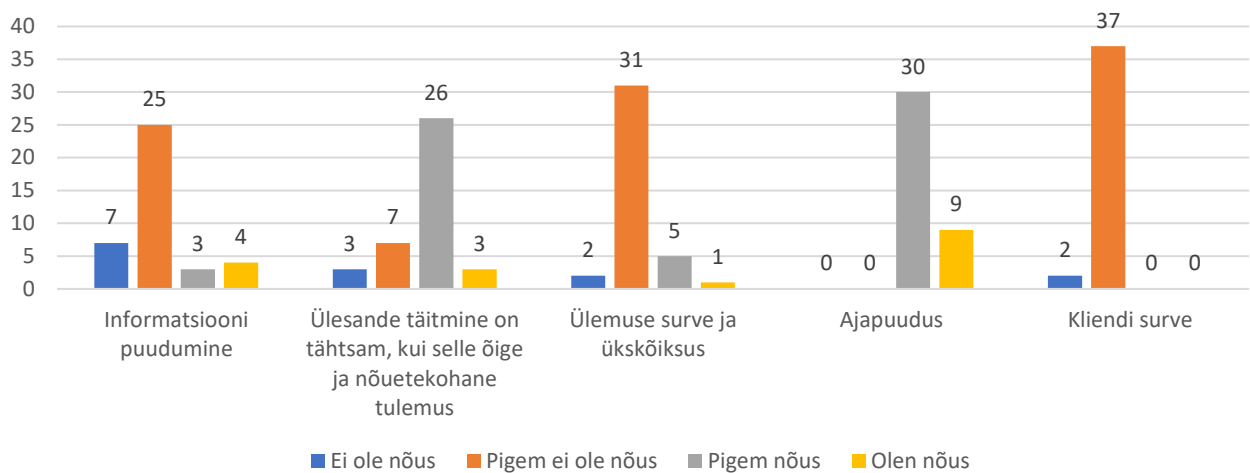


Joonis 8. Aruande esitamisega hiline mine töötajate hulgas

Autor palus kõikidel küsitluses osalenutel ka kirjutada, et milline on olnud nende töös kõige suurem eksimus ning kuidas seda lahendati. Küsimusele ei tulnud aga eriti palju erinevaid vastuseid. Kuna tegu oli avatud küsimusega ning valikuvariante polnud vastanutel ees, siis jäeti küsimusele palju ka vastamata. 19 vastanut panid vastusesse kas mõne tähemärgi või kirjavahemärgi, mis ei andnud autorile mitte mingit informatsiooni. Õnneks siiski oli ka neid, kes andsid küsimusele eesmärgipärase vastuse. 6 küsitluses osalenud vastasid küsimusele, et nende kõige suurem eksimus on olnud aruande esitamisega hiline mine, mis võis tuleneda ka sellest, et eelmine küsimus oli just aruandega hiline misega kohta ning see tuli vastanutele kohe esimesena ka pähe. Aruande esitamisega hiline misega lahendustena toodi samuti välja sarnaselt eelmises küsimuses juba analüüsitud vastuseid. Kuid toodi välja ka seda, et kui nähti, et aruandega hakatakse hiline ma, siis töötaja teavitas sellest kohe ka oma kollektiivi ja juhtkonda, et vältida probleeme. Samuti toodi välja, et tehti ületunde, et aruande esitamisega võimalikult vähe hilineda. 9 vastanut tõid välja erinevaid eksimusi raamatupidamiskannetega. Näiteks lahendati olukorda paranduskandega või vea avastamisel paluti abi kolleegilt. Oli ka juhtumeid, kus töötaja saatis välja kliendile vale summaga arveid (näiteks läksid numbrid 3 ja 4 omavahel sassi) ning selle tagajärjel klient maksis tegelikkusest kas rohkem või vähem. Lahendusena tehti kas korrektuurarveid, kreditarveid ja kanti enam makstud summalt raha tagasi. Samuti on kogemata raamatupidamisprogrammi unustatud sisestada ning selle tagajärjel jäi kliendile arve

saatmata ja kliendil tekkis võlgnevus. Viga oli parandada lihtne, tuli lihtsalt arve süsteemi sisestada ning kliendile saata. Veel toodi välja ka maksudeklaratsioonidega seonduvaid vigu, kui näiteks on mõned summad deklaratsioonides esitamata jäänud. Vead sai parandada tagantjärele. Kõige pikemaajalisem viga tehti, kui algdokument esitati hilisemas perioodis, kui tegelikult tehing toimus ning viga avastati alles siis, kui majandusaasta oli juba lõpetatud ning audiitor viga märkas. Kuna majandusaasta oli juba kinni pandud ning tagantjärele enam parandama ei hakatud, siis tehti uude perioodi paranduskanne. Kuna autor töötab ise audiitorina, siis kogemuse põhjal võib öelda, et selline viga on tegelikult auditi seisukohalt väga ohtlik, sest kui selliseid vigu esineb ettevõttes mitmeid, siis võib see mõjutada ka auditi otsust. Ka palgaarvestuses on tehtud vigu, näiteks maksis üks töötajatest töötajale rohkem palka kui ette oli nähtud. Seda viga samuti ei märganud mitu kuud, kui juhuslikult eelmiste kuude palkasid vaadates sama töötaja selle ise avastas. Seejärel kirjutas ta kohe töötajale, kellele oli rohkem palka makstud, rääkis enda veast ning palus enam makstud summa kas ettevõttele tagastada või peetakse see summa tema järgmisest töötasust maha. Lahendusena kandis töötaja ettevõtte arvele raha tagasi ning viga sai ka raamatupidamislikult parandatud.

Veel tuli küsitlusele vastates anda hinnang väidetele, mis põhjustavad ebaetilist käitumist (Joonis 9). Kõige rohkem oldi nõus väidetega, et ebaetilist käitumist põhjustab kõige enam ajapuudus (30 vastanut pigem nõus, 9 täiesti nõus) ning see, et ülesande täitmine on tähtsam, kui selle korrektne täitmine (26 vastanut pigem nõus, 3 täiesti nõus). Küsitluse tulemuste põhjal ei ole informatsiooni puudumine ja ülemuse surve/ükskõiksus eriti suured mõjutajad ebaetiliselt käitumiseks. Informatsiooni puudumise väitega nõustus vaid 7 vastanut ning ülemuse surve/ükskõiksuse väitega vaid 6 vastanut. Ülejäänud vastanud valisid variandiks, et nad ei pigem või üldse ei nõustu selle väitega. Kõige vähem oldi nõus, et ebaetilist käitumist põhjustab kliendi surve. Kliendi surve väitega ei nõustunud üldse 2 vastanut ning 37 vastanut valis variandiks, et nad pigem ei nõustu väitega. Tulemuste põhjal saab järeldada, et raamatupidaja töö on väga pingeline ning tihti just ajapuudus põhjustab ebaetilist käitumist, sest töötajal ei ole lihtsalt aega mõelda ega kontrollida, et kõik oleks õigesti tehtud. Tihti kiirustades tehakse tööd enda mälu järgi ning ei jälgita pingsalt, et mille eest üldse algdokumendid on koostatud. Seega ongi vead lihtsad tekkima.



Joonis 9. Ebaeetilise käitumise põhjused

Antud küsitluse tulemusena saab teha järelduse, et raamatupidajad ei ole siiski enda vastutuse piiridega nii kursis, kui seda eeldavad raamatupidajate kutse-eetika koodeks, raamatupidamise seadus ja raamatupidaja kutsestandardid. Raamatupidajatel tuleb ette olukordi, kus näiteks teadmatuses tehakse vigu ning ei kontrollita enda tööd piisavalt. Siiski enamus vastanutest otsivad alati abi, kui neil puudub mõne ülesande täitmiseks vajalik teadmine või oskus, kuid suureks surveks on pidev ajapuudus. Seega üritatakse ülesanne täita kuidagi ära, teadmata kui õigesti ja nõuetekohaselt see tehtud on. Kuna ka vastutuse piirid ei ole selgelt seaduses määratud, siis tekitab see ka töötajates palju segadust ning ebakindlust.

Ettepanekuna on vaja töölepingus selgemalt välja tuua kõik tööülesanded ja vastutus. Sellega hoiab palju segadust ära. Ka seadusandlikul tasandil on vaja raamatupidaja vastutus selgemalt ja ühtsemalt reguleerida. Näiteks võiks raamatupidamisseaduses olla eraldi peatükk vastutusest. Samuti tuleks töö juhatause poolt teha näiteks rohkem raamatupidamisega seotud koolitusi ning töötajatel osaleda seminaridel, kus räägivad erialaspetsialistid uutest nõuetest ning värskendavad raamatupidajate teadmisi.

Kuigi küsitluse tulemuste põhjal ei ole võimalik järeldada üldist juhatuse liikme kontrolli ulatust, siis vastutuse koha pealt on siiski oluline, et juhatuse liikme kontroll oleks piisav. Näiteks võiks juhatuse liige mingi perioodi järel anda omalt poolt kinnituse, et kõik esitatud andmed ja aruanded on õiged. See aitaks hilisemate vaidluste korral selgemalt määratlada, et juhatuse liige on ise nõustunud esitatud andmetega ning näitaks hästi ära, et raamatupidaja on vaid töötaja, kuid tegeliku vastutuse võtab siiski juhatuse liige. See aitaks omakorda raamatupidajatel oma tööd hoolsamini ka korrektsemalt teha, sest raamatupidaja üle kontroll oleks suurem ja see hoiaks ära vigade tekkimise.

3.2 Raamatupidajate rikkumised kohtupraktikas ja analüüs

Antud alapeatükis analüüsitakse kolme kohtulahendit, mis on viimaste aastate jooksul raamatupidaja vastutuse teemadel olnud. Kohtulahendid annavad põhjalikuma ülevaate raamatupidaja karistusõiguslikust vastutusest.

Kohtuasja 1-19-5681 kohaselt oli raamatupidaja tekitanud varalise kahju Viljandi Linnavalitsusele summas 33 087, 14€. Kuritegu toimus ajavahemikul 01.02.2013 kuni 13.09.2018, kus raamatupidaja kasutas ära oma ametseisundit Viljandi Linnavalitsuse rahandusameti raamatupidajana ja teostas Omniva arvekeskkonnas ja raamatupidamisprogrammis P.men alusetuid kandeid, millega viis Viljandi Linnavalitsuse pearaamatupidaja eksimusse.

Raamatupidaja lõi vale ettekujutuse, nagu oleks Viljandi Jakobsoni Kool, Viljandi Kesklinna kool ja Viljandi Paalalinna Kool sõlminud lepinguid kolme töötajaga. Raamatupidaja poolt programmi sisestatud ebaõigete andmete kohaselt oli Viljandi Kesklinna kool sõlminud justkui töölepingu, teenuse osutamise lepingu kui ka töövõtulepingu. Tegelikult olid raamatupidaja poolt sisestatud andmed näilikud, mis tähendab, et reaalsuses eelnimetatud lepinguid sõlmitud ei olnud ning koolide huvides töid ei tehtud ega teenuseid ei osutatud. Raamatupidaja eesmärgiks tegelikult asjaoludest ebaõiget ettekujutust luues oli saada varalist kahju. Pearaamatupidaja arvas, et eelkirjeldatud lepingulised suhted on reaalsed, tööd on tehtud, teenused osutatud ning töötajatel on lepingust tulenevalt raha saamise õigus. Kokku kanti raha ajavahemikul 14.12.2015-10.07.2018 fiktiivsete töötajate arvelduskontole 22 088,04€.

Raamatupidajal oli ühe töötaja internetipanga kasutamise õigus, seega oli tal juurdepääs arvelduskontole kantud raha üle. Teisele töötajale laekunud raha kanti edasi raamatupidaja arvelduskontole ning kolmas töötaja võttis laekunud raha sularahas välja ja andis selle edasi raamatupidaja kätte. Lisaks, kuna töötajad olid kantud töötamise registrisse, siis maksti Maksu- ja Tolliametile ka tööjõumakse perioodi jooksul kokku 10 999,10€.

KarS § 209 lg 2 p 1 näeb ette süüdlase karistamise ühe kuni viieaastase vangistusega. Kohtulahendi kohaselt jõuti kriminaalasja menetlemises kokkuleppeni, kus raamatupidaja mõisteti süüdi ning sai karistusseadustiku § 209 lg 1 p 1 järgi kuriteo eest karistuseks 1 aasta ja 8 kuud vangistust. Kuna raamatupidajal oli ka juba varasem süüdimõistev kohtuotsus, siis mõisteti talle karistusseadustiku § 72 lõike 4 ja karistusseadustiku 65 lõike 2 alusel ka liitkaristus. Liitkaristusena määrati suurendada uue kuriteo eest mõistetud karistust veel ühe aasta võrra, mistõttu lõplikuks karistuseks kujunes 2 aastat ja 8 kuud vangistust. KarS §73 lõike 4 kohaselt kohaldada raamatupidajale liitkaristusest

tingimisi vabastamist koos käitumiskontrolliga, allutades ta elektroonilisele valvele. Tingimisi karistus jäetakse Karistusseadustiku §74 lõigete 1 ja 3 alusel kohaldamata, kui Maie Jallai ei pane 3 aasta jooksul toime uut kuritegu ning täidab karistusseadustiku § 75 lõikes 1 sätestatud kohustusi.

Viljandi Vallavalitsus esitas raamatupidaja vastu ka tsiviilhagi kahjude hüvitamiseks. VÕS § 1043 kohaselt teisele isikule (kannatanu) õigusvastaselt kahju tekitanud isik (kahju tekitaja) peab kahju hüvitama, kui ta on kahju tekitamises süüdi. Kuriteo toimepanemisega tekitas raamatupidaja Viljandi vallavalitsusele varalist kahju kokku 33 087,14€, millest hüvitas 120€. Ka pearaamatupidaja pidi hüvitama 450€ ning seega lõplikuks nõudeks raamatupidaja vastu jäi 31 517,14€.

See kohtulahend on hea näide, kuidas raamatupidajatel on võimalik enda ametit ära kasutada ja petta firmalt raha välja, ilma, et see välja tuleks. Samas oli raamatupidaja äärmiselt kaval tasude maksmisel – nimelt ei maksnud ta fiktiivsetele töötajatele ainult palka, vaid ka muid kulusid nagu korrashoiuteenuste, tarvikute ja ka transpordi eest. Seega vaid raamatupidamislikult on raske sellist pettust tuvastada. Kuigi seaduste järgi on vastutus juhatusel, siis antud juhul jäi süüdi siiski raamatupidaja, sest tema pani teo toime. Samas ei tule kohtulahendist hästi välja, kui põhjalikult uuriti pearaamatupidaja tegusemist. Pearaamatupidaja ei tuvastanud ebakorrektsed töölepinguid ning pettus sai toimuda nii mitu aastat. Ka tema võis asjas olla kaasosaline ja teadlik kõigest, kuid temale määrati vaid kohustus kahjusid hüvitada summas 450€.

Kohtuasjas 1-20-1041/157 on kuriteo kordapanijaid mitu, samuti esitatud süüdistusi mitu. Kohtu alla anti A. Seppern, O. Kron ning K.Seppern, ka OÜ B. Maksukuriteo süüdistus esitati A. Seppenile ja O.Kronile, mille kohaselt esitas A. Seppern OÜ B juhatuse liikmena ning O.Kroni kaasaaitamisel deklaratsioonides teadvalt valeandmeid. Valeandmete esitamise tõttu jäi Eesti riigile maksuhalduri kaudu deklareerimata ja maksukohustused täitmata 233 890,88€ väärtuses.

Käibemaksu deklareerimata jätmise süüdistus esitate ettevõttele OÜ B. Kuna ettevõtte oli käibemaksukohustuslane, siis oli ta ka kohustatud pidama arvestust käibe ja sellelt arvestatud käibemaksu üle, samuti ka tasuma riigieelarvesse käibemaksu käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks. maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) § 85 lg 4 oli ta kohustatud esitama deklaratsioonides talle teadaolevalt õigeid andmeid ja andmete õigsust kirjalikult kinnitama. Käibedeklaratsioonides valeandmete esitamine esines selles, et A. Seppern OÜ B juhatuse liikmena osutas teenust ettevõtluse käigus muuhulgas ka Eestis registreeritud linna- ja vallavalitsusele, korteriühistutele ja haridusseltsile, kuid jättis O.Kroni kaasaaitamisel nende eest käibe täies mahus

arvestamata ja deklareerimata ning esitas käibemaksudeklaratsioonides valeandmeid, mille tulemusel varjas maksukohustus kogusummas 128 038,85€.

OÜ B nimele oli avatud SEB pangas arvelduskonto, mille juurde oli väljastatud A.Sepperni nimele väljastatud deebetkaart. Internetipangas oli firma arvele juurdepääs nii O.Kronil kui ka A.Seppernil. Samuti oli OÜ B nimel avatud arvelduskonto ka LHV panga, millel oli juurdepääs A.Seppernil. A.Seppern teostas O.Kroni kaasaitamisel pangakontodelt kulutusi kogusummas 227 736,90€, mis ei olnud ettevõtlusega seotud või puuduvad raamatupidamises algdokumendid, maksuarvestus ning on maksuhaldurile deklareerimata ja tulumaksuseaduse §-s 51 lg 1 sätestatud tulumaks riigile tasumata. Tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) § 51 lg 1 sätestab, et residendist äriühing maksab tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud kuludelt, välja arvatud nendelt kuludelt, millelt on tulumaks tasutud TuMS §-de 48–50 alusel. TuMS § 32 sätestab, et kulu on seotud ettevõtlusega, kui see on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil, on vajalik või kohane sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks ning kulu seos on selgelt ettevõtlusega põhjendatud. Ettevõtlusega mitteseotud kuludeks loetakse TuMS § 51 ja 52 loetletud kulusid, mis tuleb deklareerida TSD lisas 6 ning neilt tuleb tasuda tulumaks.

Mõlemale isikule esitati ka ettevõtlusega mitteseotud kulutustelt tulumaksu deklareerimata jätmise süüdistus. Rikkumisi oli palju, näiteks pangakontodelt oli välja võetud ka sularaha kogusummas 133 575€, mis jäeti raamatupidamises kajastamata. Pangakontolt väljamakseid liigitati kohtus kui ettevõtlusega mitteseotud väljamakseid, kuna need ei olnud tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil, ei olnud vajalik või kohased sellise ettevõtluse säilitamises või arendamiseks ning kulu seos ettevõtlusega puudus. Seega oli ettevõtte kohustatud tasuma ettevõtlusega mitteseotud väljamaksetelt ka tulumaksu summas 33 843,75€. Veel tasus A.Seppern ettevõtte pangakaardi või ülekandega kokku 56 949,90€ kaupade ja teenuste eest, mille kohta puudusid raamatupidamises algdokumendid ja maksuarvestus. Sellega jäi tasumata ka tekkinud tulumaksukohustus summas 14 237,48 eurot.

Ettevõttel jäid deklareerimata ka tööjõumaksud ning selle kohta esitati samuti eraldi süüdistus. Näiteks jättis A.Seppern raamatupidaja O.Kroni kaasaaitamisel raamatupidamisesarvestuses kajastamata ja maksuhaldurile nõuetekohaselt deklareerimata töötasudelt maksud ja maksed. Samuti maksti ettevõttest ümbrikupalka ning netotöötasusid arvestati brutosummadena. Sellega jäi riigile maksmata suures summas tööjõumaksud, sest kuritegu pandi toime perioodil 01.03.2016 kuni 31.03.2017. Tööjõumaksudena jäid riigile laekumata kokku 48 917,03 eurot. Maksuhaldurile teadvalt valeandmete esitamine maksukohustuse vähendamise eesmärgil, kui sellega varjati maksu- ja

kinnipidamiskohustust enam kui KarS § 121 p 2 järgi enam 40 000 eurot, on kvalifitseeritav KarS § 3891 lg 1 järgi kuriteona. Seega pani A. Seppern pani O. Kroni kaasabil toime maksuhaldurile valeandmete esitamise maksu- ja kinnipidamiskohustuse vähendamise eesmärgil. Sellise tegevusega varjati maksukohustust suurele kahjule vastavas summas ehk riigile jäi maksudena laekumata 233 890,88 eurot. A. Seppern pani toime KarS § 3891 lg 1 järgi kvalifitseeritava kuriteo ja O. Kron KarS § 3891 lg 1 - § 22 lg 3 järgi kvalifitseeritava kuriteo.

Veel esitati süüdistus A.Seppernile ja K. Seppernile KarS § 209 lg 2 p 1 ja 4 järgi kvalifitseeritava kuriteo toimepanemises. A. Sepperns esitas Eesti Haigekassale ja Sotsiaalkindlustusametile tegelikest asjaoludest teadvalt ebaõige ettekujutuse, justkui K. Sepperni töötasud oleks 2017 jaanuar- detsember olnud 49 975€. A. Seppern korraldas üheselt ja tahtlikult K. Sepperniga varalise kasu saamise eesmärgil Maksu- ja Tolliameti keskkonnas Töötamise registri andmete muutmise. K. Sepperni töösuhte liik muudeti võlaõiguslikust lepingust töölepinguks ning esitati maksudeklaratsioonides valeandmeid, et saada suuremas summas sünitus- ja vanemahüvitist. Kuigi kuriteo toimepanemises osales O.Kron maksudeklaratsioonide esitamisega, siis temale selle eest süüdistus ei esitatud.

A.Seppern ja O.Kron said süüdistuse veel ka arvete võltsimisest, kus O.Kron edastas kokku 16 näilikku arvet teisele firmale kogusummas 1033 426,03€. O.Kroni ei süüdistatud vaid ainelises kaasabis, vaid ka vaimses kaasabis, mis väljendus õigusvastase kuriteo toimepanemise toetamises ja selle soodustamises. O.Kron aitas arvete võltsimisega kaasa juhatuse liikmele A.Seppernile omandada õigus kasutada arve tunnusega dokumente raamatupidamise arvestuses ning kasutada võltsitud arvete abil äriühingule õigus faktooringuteenuse kasutamiseks ja seeläbi vabade rahaliste vahendite kaasamiseks, mida OÜ B sai ära kasutada äriühingu majanduslikes huvides. Seega pani O.Kron toime KarS § 344 lg 1 - § 22 lg 3 järgi kvalifitseeritava kuriteo.

O.Kron pani toime ka dokumentide võltsimise, kus sa kasutas Ergo Insurance SE töötaja käsikirjalisi allkirju dokumentidel. Võltsimise eesmärgiks oli tõendada, justkui OÜ B on täitnud sõlmitud ehituse töövõtulepingust tulenevad tingimused ja sõlminud kindlustuse garantiiagse tagatise saamiseks. Seega pani O. Kron toime dokumendi võltsimise, mille alusel on võimalik omandada õigusi ja vabaneda kohustustest, s.o KarS § 344 lg 1 järgi kvalifitseeritava kuriteo. Kohtulahendis oli veel toodud välja mitmed ehitustöödega seotud dokumentide võltsimised.

Kokkuvõttes mõisteti O.Kron süüdi KarS § 344 lg 1 järgi, s.o F OÜle (pankrotis) esitatud arvete võltsimises ning riigihanke „Tartu Lasteaed Maarjamõisa katuse rekonstrueerimine“ episoodis dokumendi võltsimises (KarS § 344 lg 1) ja kelmusele kaasaaitamises (KarS § 209 lg 1 – § 22 lg 3).

Karistust määrates lähtuti. KarS § 63 lg-st 1. KarS § 63 lg 1 sätestab, et kui isik on toime pannud ühe teo, mis vastab mitmele eri süüteo koosseisule, siis määratakse või mõistetakse talle üks karistus seadusesätte alusel, mis näeb ette raskeima karistuse. KarS § 344 lg 1 nägi nii teo toimepanemise ajal kui kehtivas redaktsioonis karistusena ette rahalise karistuse või kuni üheaastase vangistuse. Kohus aga ei pidanud võimalikuks rahalise karistuse kohaldamist kuna summa oli üle ühe miljoni, seega kohaldati sellele karistusele 10 kuu pikkust vangistust. KarS § 209 lg 1 nägi karistusena ette rahalise karistuse või kuni kolmeaastase vangistuse. Kuna ta võltsimistegu seines kolme dokumendi võltsimises, siis rakendas kohus talle karistusena 1 aasta ja 2 kuud vangistust. O. Kroni suhtes tuli kohaldada ka karistuste liitmist KarS § 64 lg 1 alusel. KarS § 64 lg 1 näeb ette, et samaliigiliste põhikaristuste korral mõistetakse liitkaristus mõistetud üksikkaristustest raskeima suurendamise teel või loetakse kergem karistus kaetuks raskeima karistusega. Kohtu hinnangul tuli O. Kroni liitkaristuse mõistmisel juhinduda KarS § 64 lg 1 teisest alternatiivist, sest O. Kron kahjustas tema poolt toime pandud erinevate kuritegudega samu õigushüvesid. Seega on O. Kroni KarS § 64 lg 1 alusel mõistetava liitkaristuse pikkuseks 1 aasta ja 2 kuud.

Kuna A. Seppern oli OÜ B juhatuse liige, siis temale kohaldati kõige suuremal hulgal karistusi ning kokku sai ta vangistuseks 3 aastat ja 10 kuud, kuid kuna kuritegude toimepanemisest oli juba pikk aeg möödas, siis kohus ei näinud A. Seppernis enam nii suur ohtu ja kohaldas talle hoopis 5 kuu pikkuse šokivangistuse ning ülejäänud vangistus jääb täitmisele pööramata, kui A. Seppern ei pane 4 aasta pikkuse katseaja jooksul toimub uut tahtlikku kuritegu.

Antud kohtulahend käsitles raamatupidajat suures osas kui teo kaasaaitajat ning juhatuse liige pidi tegude eest vastutuse võtma. Muidugi rakendati ka raamatupidajale karistus, sest ta aitas tahtlikult kaasa ning ning lisaks võltsis ka dokumente. Antud kohtulahend on hea näide, et kui suuri kelmusi on võimalik kahe poole koostööl toime panna, omandatud summad küündivad lausa miljonitesse.

Kohtuasjas 2-18-16936 esitas hageja töövaidluskomisjonile avalduse kostja vastu töölepingu erakorralise ülesütlemise tühisuse tuvastamise ja hüvitise 1687,50€ ning töötasu 2046.50€, samuti kasutamata põhipuhkuse hüvitise 463,84€ ja viivise 13,78 väljamõistmiseks. Kostja esitas vastuavalduse kahju hüvitamiseks 4366,80€ ja taotluse nõuete tasaarvestamiseks.

Hagi asjaolude kohaselt töötas hageja kostja juures raamatupidajana, kuid umbes 9 kuud peale tööleasumist algasid viivitused töötasu maksmisega. Kokku jäi maksmata kolme kuu töötasu. Kostja lähtus kohtus sellest, neil oli hagejaga suuline kokkulepe töötasu kinnipidamise kohta. Hageja sellega

ei nõustunud, sest sellist kokkulepet ei olnud. Hageja lõpetas töölepingu, kuid ka selle eest ei olnud talle lõpparvet välja makstud.

Kostja vastuhagi asjaolude kohaselt pidi hageja teostama raamatupidamistööd 3 ettevõtte juures, kus hageja ülesandeks olid kõik jooksvad raamatupidamislikud küsimused, eelmiste perioodide kontrollimine ja vajadusel parandamine, sh auditeerimine, millest hagejat oli teavitatud tööle asudes. Veel lepitati suuliselt kokku TIR ja SMM raamatupidamise korraldamine. Hageja ei täitnud kostja sõnul töökohustusi ja tööandja korraldusi korralikult ning rikkus oluliselt oma töökohustusi. Seega hageja tegevusetuse tõttu tekkis kostjale kahju. Näiteks oli rikkumiseks Kahe arve hilinevad ja vales summas tasumine, vastuste ja dokumentide mitteandmine audiitorile, mille tõttu auditeerimine venis ja äriühingute majandustulemused tuli uuesti auditeerida. Hageja esitas ka KMD deklaratsioone pidevalt hilinemisega, arvestas töötajatele valesti haigus- ja puhkusehüvitist. Kokku tekitas hageja kostjale kahju 4366.80€.

Kohus rahuldab hageja hagi ja mõistis hageja kasuks välja saamata jäänud töötasu, kasutamata jäänud põhipuhkuse hüvitise ja viivise, kuid jättis rahuldamata kostja vastuhagi hageja vastu kahju hüvitamiseks. Kohus tuvastas asjaoludena, et hageja asus tööle raamatupidajana 0.75 kohaga, lepingule ei olnud juurde lisatud ametikirjeldust, kostjal jäi tasumata kolme kuu töötasu ning ka põhipuhkuse hüvitis. Kuigi hageja väitis, et tema tööülesandeks ei olnud TIR ja SMM raamatupidamise korraldamine, siis kohtule esitatud tõendite põhjal tuvastas, et need ettevõtted olid siiski raamatupidaja tööülesannete hulgas, kuna ta tegeles terve töösuhte kestmise aja nende äriühingute raamatupidamist puudutavate küsimustega igapäevaselt. Kohtulahendis oli välja toodud, et ka suuline töölepingu tingimuste muutmine on lubatud, kuid autori arvates ei ole see tegelikult õige. TLS § 70 toob välja, et töölepingu tingimuste muutmine vormistatakse kirjalikult töölepingus ning muudatustele kirjutavad alla tööandja või tema esindaja ja töötaja. Samuti leidis kohus, et töötaja ei ole rikkunud töökohustusi raskelt, hooletult ega teinud ka selliseid vigu, mis tooks kaasa kogu raamatupidamise väidetava uuesti tegemise. Samuti ei ole tõendatud, et kostja poolt oleks hagejale esitatud etteheiteid või hoiatusi.

Antud kohtulahendi puhul saab välja tuua, et alati ei ole raamatupidajad süüdi, vaid ka nende ametit kuritarvitatakse tihti ära. Raamatupidajat küll süüdistati töö tegemata jätmises, kuid seda ei olnud võimalik tõendada, sest tehtud olid vaid suulised kokkulepped. Samas suutis kohus siiski leida piisavalt tõestust, et raamatupidaja täitis endale antud tööülesandeid ning juhatusel sellele pretensioone ei olnud.

Samas tuleb meeles pidada ka seda, et juhatuse raamatupidamise korraldamise alla kuulub ka järelvalve teostamine ning vigade ilmnemisel tuleb aktiivselt sekkuda. Juhatusele oleks abiks asjakohased sisekontrolli meetmed raamatupidamise sise-eeskirjas, mis tagaksid tõhusa kontrollisüsteemi ja eesmärgipäraselt toimiva raamatupidamise.

Esimene kohtulahend toob hästi välja puuduse järelvalve teostamise üle. Juhtidel peaks siiski olema suurem ülevaade ja ettekujutus organisatsioonist toimuvast ning samuti tuleks teostada ka pidevat sisekontrolli, et tagada õige ja toimiv raamatupidamine. Ühe lahendusena oleks võimalik piirata ka raamatupidajate pangakontodelt tehtavate tehingute ligipääsetavust. Näiteks lisada iga natukene suurema tehingu juurde nõue lisada juhatusel allkiri. Sellega on võimalik juhatusel kontrollida, kuhu raha liigub.

Teine kohtulahend käsitles raamatupidaja kaasaaitamist kuriteona, samuti ka dokumentide võltsimist. Antud olukorras saab raamatupidaja tegelikult ise palju ära teha. Esiteks, tuleks alati kontrollida ettevõtet kelle heaks tööle hakatakse. Teiseks, kui on näha, et juhatuse liige hakkab kahtlaste toimingutega tegelema, siis on alati võimalus ise keelduda ning olukorrast eemalduda. Kuna raamatupidaja peaks järgima kõiki nõudeid, mis on sätestatud raamatupidamise toimkonna juhendites, kutse-eetika koodeksis ja ka raamatupidamise seaduses, siis nende järgi toimides peaks raamatupidaja ise teadma, mis on õige ja mis vale. Probleemiks aga ongi selgete nõuete puudumine ning selle parandamiseks tuleks luua näiteks raamatupidamise seadusesse eraldi säte raamatupidaja vastutusele, mis oli selgitatud juba ka turu-uuringute tulemustes.

Kolmas kohtulahend aitab rõhku panna lepingute sisu olulisusele. Et vältida vaidlusi, tuleks alati esitada võimalikult palju töötingimusi lepingutes ning muudatuste korral vormistada kõik kirjalikult. Nii on hilisemate vaidluste korral võimalus kergemalt tõestust leida ning õiglus jalule seada,

KOKKUVÕTE

Raamatupidajad peavad oma igapäevases töös järgima tööandja poolt kehtestatud reegleid ning vastavalt lepingu liigile ka nendele kohalduvaid seadusi. Lepingutes on võimalik kokku leppida, millised oskused ja teadmised raamatupidajal enda töö jaoks olemas peavad olema, millised on raamatupidaja tööülesanded ning vastutuse ulatus. Näiteks saab leppida kokku, et töötaja vastutab üksnes süülise rikkumise tagajärjel tekkinud kahju eest ja seda vaid teatud kokkulepitud summa juures.

Kui antud tööülesanne ei vasta lepingus või seaduses määratule, siis tuleks viivitamatult teatada kirjalikult või e-kirja teel oma tööandjat põhjustest, miks antud ülesannet täita pole võimalik või millised riskid ülesande täitmisega kaasneda võivad.

Samuti on raamatupidaja töös oluline pidada kinni raamatupidaja kutse-eetika koodeksist ning jälgida, et tööülesanded oleksid raamatupidaja kutsestandardile kohased. Oluline on meeles pidada, et raamatupidamislikke kandeid võib teha üksnes seadusliku algdokumendi olemasolul. Kuigi seadusega pole nõutud raamatupidajal kutsekvalifikatsiooni, siis on see siiski oluline, et näidata nii ettevõttele kui ka klientidele enda usaldusväärsust.

Lõputöö eesmärk oli selgitada välja raamatupidajate kohustuste rikkumised ja vastutuse tajumine raamatupidajate vastutuse teadlikkuse tõstmiseks, mille autor ka töös esitas. Seega saab öelda, et lõputöö eesmärk ja ülesanded said täidetud.

Küsitluse ning kohtulahendite analüüsi tulemuste põhjal selgus, et raamatupidajad ei ole enda vastutuse piiridega nii hästi kursis, kui võiks olla. Tihti tehakse vigu teadmatusest ning ajalisest survest, kuid siiski ollakse alati valmis otsima ka abi erinevatest allikatest. Kuna vastutuse piirid ei ole ei ole seaduses selgelt määratletud, siis tekitab see ka töötajates palju segadust ja ebakindlust. Seega oleks vaja töölepingus vaja võimalikult täpselt kõik tööülesanded ja ka vastutus, mis aitaks palju segadust ära hoida. Ka seadusandlikul tasandil on vaja raamatupidaja ja juhatuse liikme vastus selgemalt piiritletud. Oluline roll on ka pidevas töötajate arengus ja koolitamises.

Juhatuse liikme kontroll peaks olema ettevõttes suur, kuna see paneks raamatupidajad hoolsamini tööle ja aitaks ära hoida vigade tekkimist. Samuti on see vastutuse koha pealt oluline, sest lõpuks siiski vastutab raamatupidamise korraldamise eest juhatuse. Juhtidel tuleks teostada pidevat sisekontrolli, et tagada õige ja toimiv raamatupidamine.

Samuti saab raamatupidaja ka ise palju ära teha. Näiteks teostada enne ettevõtte heaks tööle asumist taustauuringut ning kahtlaste toimingute korral keelduda ülesannete täitmisest. Ka töölepingute sisu järgmine on väga oluline, et seal oleks kajastatud kogu vajalik informatsioon ning muudatused oleksid vormistatud kirjalikult.

SUMMARY

The following thesis *Violations and perception of responsibility in the work of accountant* is relevant, because a person is liable for the breach of his obligations only if there is fault according to Section 104(1) of the Law of Obligations Act, Section 127(4) of the Law of Obligations Act also states that a person must compensate for damage only if the damage is the result of a circumstance. The actuality of the topic is brought out by recent court decisions related to accountant's responsibility. For example, the Viru County Court has convicted an accountant of falsifying documents and aiding and abetting a scam. There is also a court decision where the court found the accountant guilty of embezzling money.

The problem of this thesis is that if an accountant starts to deal with accounting, the board can often mistakenly assume that everything related to accounting is the accountant's duty and responsibility but according to criminal liability, the perpetrator of the act is still responsible. Therefore, it is important for the accountant to make it clear where the line of his responsibility runs and which methods are allowed or prohibited in their work.

The aim of the thesis is to find out the violations of accountants' obligations and the perception of responsibility in practice, thus raising accountants' awareness of responsibility.

The following research tasks have been set for the thesis:

- find out the requirements for accountants based on theoretical foundations;
- point out the accountant's liability arising from employment relations and under criminal law;
- to map and analyze the perception of responsibility of accountants and the most common mistakes in work;
- analyze court decisions related to accountant's responsibility;
- make conclusions and suggestions for raising awareness of accountants' responsibility.

Based on the results of the survey and the analysis of court decisions, it became clear that accountants are not as familiar with the limits of their responsibility as they could be. Mistakes are often made due to ignorance and time pressure, but they are always ready to seek help from different sources. Since the limits of liability are not clearly defined in the law, it also causes a lot of confusion and uncertainty among employees. Therefore, it would be necessary to specify all duties and

responsibilities as accurately as possible in the employment contract, which would help prevent a lot of confusion. Also at the legislative level, the response of the accountant and board member needs to be more clearly defined. An important role is also in the continuous development and training of employees.

The board member's control should be high in the company, as it would make the accountants work more diligently and help prevent errors. It is also important from the point of responsibility, because ultimately the board is responsible for organizing the accounts. Managers should carry out continuous internal control to ensure correct and efficient accounting.

VIIDATUD ALLIKAD

Alusta raamatupidamise sise-eeskirja koostamisest. (2020). Kasutamise kuupäev: 09.04.2023, allikas Raamatupidamise-ABC: <https://www.raamatupidamise-abc.ee/alusta-raamatupidamise-sise-eeskirja-koostamisest/>

Deduktiivne strateegia ja lineaarne uuringuprotsess. (kuupäev puudub). Kasutamise kuupäev: 04.08.2022, allikas Tartu ülikool. Teadustöö alused: https://sisu.ut.ee/teadustoo_alused/deduktiivne-strateegia-ja-lineaarne-uuringuprotsess

Eesti Raamatupidajate Kogu korraldab 6. mail 2017 taas üle Eesti raamatupidajate kutseeksameid. (25.01.2017). Kasutamise kuupäev: 02.04.2023, allikas Raamatupidaja.ee: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2017/01/25/kevadel-tee-kutseeksameid>

Ehrlich, K. (2021). *Viru Maakohus mõistis Alar Sepperni süüdi kelmustes, dokumentide võltsimises ja maksekohustuste varjamises, Olga Kroni süüdi dokumentide võltsimises ja kelmusele kaasaaitamises ning Ksenia Sepperni süüdi kelmuses.* Kasutamise kuupäev: 10.06.2022, allikas Eesti kohtud: <https://www.kohus.ee/et/ajakirjanikule/uudised/viru-maakohus-moistis-alar-sepperni-suudi-keelmustes-dokumentide-voltsimises>

Hetkel kehtivad raamatupidaja kutsestandardid. (2022). Kasutamise kuupäev: 21.07.2022, allikas Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/kutse kvalifikatsioon/hetkel-kehtivad-raamatupidaja-kutsestandardid>

Kann, L., & Kärnsa, O. (2010). *Raamatupidaja kriminaalvastutus: kuriteod.* Kasutamise kuupäev: 10.06.2022, allikas Raamatupidaja.ee: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2010/02/22/raamatupidaja-kriminaalvastutus-kuriteod>

Karistusseadustik. (06.06.2001, viimati muudetud 08.05.2022). Kasutamise kuupäev: 23.08.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/184411?leiaKehtiv>

Kohtuasi 1-18-480/8. (27.02.2018). Kasutamise kuupäev: 22.08.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?fid=223912858>

- Kohtuasi number 1-19-5681.* (17.10.2019). Kasutamise kuupäev: 22.08.2022, allikas Riigi Teataja:
<https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?fid=258903884>
- Kohtuasi number 1-20-1041/157.* (19.04.2021). Kasutamise kuupäev: 22.08.2022, allikas
<https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?fid=287792306>
- Kohtuasi number 1-21-8164.* (26.01.2022). Kasutamise kuupäev: 22.08.2022, allikas Riigi Teataja:
<https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?fid=308578412>
- Kohtuasi number 1-22-7043.* (29.11.2022). Kasutamise kuupäev: 24.02.2022, allikas Riigi Teataja:
<https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?fid=328382539>
- Kohtuasi number 2-18-16936/50.* (27.11.2020). Kasutamise kuupäev: 22.08.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?fid=287792306>
- Kutseseadus.* (22.05.2008. Viimati muudetud 15.03.2019). Kasutamise kuupäev: 21.07.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/113032019010?leiaKehtiv>
- Kutsestandard. Raamatupidaja, tase 5.* (2022). Kasutamise kuupäev: 21.07.2022, allikas Kutsekoda: <https://www.kutseregister.ee/ctrl/et/Standardid/vaata/11023561>
- Kuusik, A., Virk, K., & Aarna, K. (2010). *Teadlik turundus*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.
- Käbi, R. (2020). *Kuritöö, kuid mitte ainult karistus: mida toob kaasa kriminaalvastutus*. Kasutamise kuupäev: 22.08.2022, allikas Rup.ee Raamatupidamisuudised: <https://www.rup.ee/uudised/oigus/kuritoo-kuid-mitte-ainult-karistus-mida-toob-kaasa-kriminaalvastutus>
- Käärats, E., Treier, T., Suder, S., Pihl, M., Proos, M., Koks, M., & Saar, U. (2021). *Töölepingu seadus; selgitused töölepingu seaduse juurde*. Tallinn: Sotsiaalministeerium.
- Liigse usalduse hind ehk kas juhatuse liige vastutab raamatupidaja tekitatud kahju eest?* (2022). Kasutamise kuupäev: 20.08.2022, allikas Ajakiri Director: <https://director.ee/2013/06/14/liigse-usalduse-hind-ehk-kas-juhatuse-liige-vastutab-raamatupidaja-tekitatud-kahju-eest/>

- Madisson, K., Aavik, J., & Raudsepp, P. (2012). Vastutusest raamatupidamise eest. *E-ajakiri Spetsialist. Raamatupidaja kutse*, 3/2012, lk 17-22. Kasutamise kuupäev: 09.06.2022, allikas <https://www.rmp.ee/data/RMP-ee-SPETSIALIST-september2012.pdf>
- Maksukorralduse seadus*. (20.02.2022. Viimati muudetud 01.02.2023). Kasutamise kuupäev: 05.03.2023, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/129122022030>
- Miller, K. (.2019). *What does an accountant do? Responsibilities, Skills and Trends*. Kasutamise kuupäev: 17.04.2023, allikas <https://bachelors-completion.northeastern.edu/news/what-does-an-accountant-do/>
- Nukka, A. (2015). *Raamatupidamise sise-eeskirja tähtsus*. Kasutamise kuupäev: 17.04.2023, allikas Raamatupidaja.ee: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/10/08/no-title>
- Nukka, A. (2022). *Äriühingu juhatuse ja raamatupidaja selge vastutus säästab närve ja raha*. Kasutamise kuupäev: 05.08.2022, allikas Raamatupidaja.ee: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2022/06/07/ariuhingu-juhatuse-ja-raamatupidaja-selge-vastutus-saastab-narve-ja-raha>
- Raamatupidaja kutse-eetika koodeks*. (2003). Kasutamise kuupäev: 07.07.2022, allikas Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/eetika>
- Raamatupidamine*. (kuupäev puudub). Kasutamise kuupäev: 20.07.2022, allikas Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine>
- Raamatupidamise põhinõuded*. (17.12.2020). Kasutamise kuupäev: 15.04.2023, allikas Riigiportaal Eesti.ee: <https://www.eesti.ee/et/ettevotlus/raamatupidamine-ja-aruandlus/raamatupidamise-pohinouded>
- Raamatupidamise seadus*. (20.11.2002, viimati muudetud 31.12.2021). Kasutamise kuupäev: 10.06.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016>
- Raamatupidamise sise-eeskiri kui raamatupidaja kaitsekilp*. (04.01.2022). Kasutamise kuupäev: 17.04.2023, allikas Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/raamatupidamise-sise-eeskiri-kui-raamatupidaja-kaitsekilp>

- Sanktsioonid aastaaruande esitamata jätmisel.* (2022). Kasutamise kuupäev: 20.08.2022, allikas Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal: <https://www.rmp.ee/ettevotlus/kasulik/sanktsioonid-aastaaruande-esitamata-jatmisel>
- Seinberg, T., & Salumets, A. (2015). *Raamatupidaja vastutus - kas ja mille eest.* Kasutamise kuupäev: 03.08.2022, allikas Raamatupidaja.ee: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/01/15/raamatupidaja-vastutus-kas-ja-mille-eest>
- Töölepingu seadus.* (17.12.2008. Viimati muudetud 17.06.2020). Kasutamise kuupäev: 22.07.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/109072020004>
- Velleste, E. (2019). *Olematu klaverihäälestaja abil kümneid tuhandeid kantunud raamatupidaja mõisteti süüdi.* Kasutamise kuupäev: 10.06.2022, allikas Sakala: <https://sakala.postimees.ee/6804378/olematu-klaverihaalestaja-abil-kumneid-tuhandeid-kantinud-raamatupidaja-moisteti-suudi>
- What is responsibility?* (Kuupäev puudub). Kasutamise kuupäev: 17.04.2023, allikas Mango Live: <https://www.mangolive.com/what-does-responsibility-mean>
- Võlaõigusseadus.* (26.09.2001. Viimati muudetud 28.05.2022). Kasutamise kuupäev: 20.06.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/961235?leiaKehtiv>
- Õunapuu, L. (2014). *Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteaduses.* Kasutamise kuupäev: 24.02.2022, allikas http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/36419/ounapuu_kvalitatiivne.pdf

LISAD

Lisa 1. Ankeetküsimustik

1. Mis ametikohal olete ettevõttes tööl?

Pearaamatupidaja
Raamatupidaja
Raamatupidaja assistent
Muu (palun täpsustage):

2. Kui kaua olete ettevõttes töötanud?

Kuni 1 aasta
1-2 aastat
3-4 aastat
5-6 aastat
Rohkem kui 7

3. Milline lepingu liik teil on?

Tööleping
Käsundusleping
Töövõtuleping

4. Millised on teie tööülesanded? (mitu valikuvarianti)

Kliendisuhtlus
Majandustehingute kirjendamine ja dokumenteerimine
Finantsaruannete koostamine
Maksuarvestus
Töötasu arvestus
Eelarvestamine ja kuluarvestus
Nõustamine
Muu (palun täpsustage):

5. Kui hästi olete kursis enda tööst lähtuvate vastutuse piiridega?

Saan täielikult aru, milline on minu vastutusalala ja kust hakkab kellegi teise mõjuala
Tean seda ainult teatud ülesannete juures
Ei ole teadlik endal asuvast vastutusest ega nende piiridest

6. Kui suures osas kontrollib juhatuse liige teie tööd?

Üldse mitte/väga vähe (0-20)
Vähe (21-40%)
Keskmiselt (41-60%)
Suures osas (61-80)
Väga suures osas (81-100%)

7. Kas järgite tööülesandeid täites alati raamatupidamise seaduses, Raamatupidamise Toimkonna juhendites ja kutse-eetika koodeksis toodud nõudeid?

Jah, alati
Mõnikord ei pea kehtestatud reeglitest kinni
Ei jälgi üldse nõudeid/ei ole kursis nõuetega

8. Kuidas käitute olukorras kui teil palutakse täita ülesanne, mille täitmiseks teil pole piisavalt teadmisi/kogemusi/oskusi? (mitu valikuvarianti)

Väide	Ei ole üldse nõus	Pigem ei ole nõus	Pigem nõus	Olen täiesti nõus
Otsin abi kolleegidelt	1	2	3	4
Otsin abi erinevatest allikatest (internet, seadused, raamatud)	1	2	3	4
Teen nii palju kui oskan, ülejäänud jätan tegemata	1	2	3	4
Täidan ülesande kuidagi ära, teadmata kas see on tegelikult õige	1	2	3	4
Ei võta ülesannet üldse vastu	1	2	3	4

9. Kuidas käitute olukorras, kus tööandja annab teile käsu esitada ebaõiged andmed/andmeid moonutada?

Vaatamata tööandja käsule, teen ülesande nii nagu õige on
Täidan tööandja käsul ülesande vaatamata ebaeetilisusele
Keeldun ülesande täitmisest

11. Kas olete oma ametikohal täitnud ülesandeid, mis ei ole seadusega kooskõlas?

Jah, tuleb tihti ette
Jah, on mõnel korral ette tulnud
Olen teinud kahetiselt tõlgendatavaid toiminguid
Ei ole

12. Kas olete mõne aruande esitamisega jäänud hiljaks?

Jah, olen
Ei ole

13. Kui vastasite eelmisele küsimusele jaatavalt, siis millised tagajärjed on see endaga kaasa toonud?

(avatud küsimus)

14. Palun kirjutage, milline on olnud teie töös kõige suurem eksimus ning kuidas seda lahendasite?

(avatud küsimus)

15. Mis põhjustab teie arvates ebaeetilist käitumist?

Väide	Ei ole üldse nõus	Pigem ei ole nõus	Pigem nõus	Olen täiesti nõus
Informatsiooni puudumine	1	2	3	4
Ülesande täitmine on tähtsam, kui selle õige ja nõuetekohane tulemus	1	2	3	4
Ülemuse surve ja ühiskõiksus	1	2	3	4
Ajapuudus	1	2	3	4
Kliendi surve	1	2	3	4

Lisa 2. Kohtulahendite valik

Kohtuasja number	Kirjeldus
1-19-5681	Raamatupidaja tekitas ettevõttele varalise kahju, palgates fiktiivse töötaja ning maksis talle aastaid alusetult töötasu. (17.10.2019)
1-20-1041/157	Raamatupidajat süüdistati valeandmete esitamises kaasaaitamisel ning esitatud arvete võltsimises. (Kohtuasi number 1-20-1041/157, 19.04.2021)
2-18-16936/50	Raamatupidaja ei täitnud oma töökohustusi ja tööandja korraldusi korralikult ning ettevõttele tekkis sellega kahju. (Kohtuasi number 2-18-16936/50, 27.11.2020)