

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Deili Jurjev

**RAAMATUPIDAJA VASTUTUS**

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Güldenkoh, MBA

Tallinn 2014

# ANNOTATSIOON

## SISEKAITSEAKADEEMIA

|   |   |
|---|---|
| Kolledž: Finantskolledž   | Kuu ja aasta: mai 2014  |
| Töö pealkiri eesti keeles: Raamatupidaja vastutus<br>Töö pealkiri võõrkeeles: The liability of an accountant  |   |
| Töö autor: Deili Jurjev   | Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.<br>Allkiri: |
| <p>Lühikokkuvõte: Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 37 leheküljest. Töös on kasutatud 29 allikat, millele on viidatud. Töö on aktuaalne, sest raamatupidaja vastutuse küsimust reguleeritakse läbi mitmete õigusaktide ning see toob kaasa erisusi ja segadust nii raamatupidamiskohustuslaste kui ka raamatupidajate seas. Probleem seisneb selles, et puuduvad seadusega sätestatud nõuded raamatupidajatele ja ühesed ja otsesed regulatsioonid raamatupidaja vastutusele.</p> <p>Töö eesmärgiks on analüüsida raamatupidaja vastutust. Eesmärgi saavutamiseks antakse ülevaade raamatupidamise korraldamise nõuetest ja raamatupidaja vastutuse ulatusest, analüüsitakse riigikohtu praktika põhjal raamatupidamisalaseid rikkumisi ja analüüsitakse raamatupidaja vastutuse sätestamise vajalikkust.</p> <p>Analüüsitulemusena tegi autor ettepaneku täiendada audiitortegevuse seaduse eeskujul raamatupidamise seadust. Seadus vajab täiendamist kahes olulises osas. Esmalt on vaja seada kindlad nõuded raamatupidajate kutsevõimekuse saavutamisele, seal hulgas kutseeksami sooritamisele. Analüüsist lähtuvalt tehakse ettepanek vähendada kutseeksami tasusid ning võrdsustada raamatupidamisalane kõrgharidus raamatupidaja kutsetunnistusega. Teiseks vajab konkreetset sätestamist raamatupidaja vastutus, seda just konkreetsete juhtumite ja nendega kaasnevate karistuste kaudu.</p> |   |
| Võtmesõnad: raamatupidamine, raamatupidaja, vastutus, tööõiguslik vastutus, võlaõiguslik vastutus, karistusõiguslik vastutus  |   |
| Keywords: accounting, accountant, liability, labour law, law of obligations, criminal law   |   |
| Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu   |   |
| Kaitsmisele lubatud   |   |
| Kolledži direktor: Uno Silberg  | Allkiri:  |
| Vastab lõputöö nõuetele   |   |
| Juhendaja: Maret Güldenkoh  | Allkiri:  |

# SISUKORD

|  |    |
|--|----|
| SISSEJUHATUS .....                                     | 3  |
| 1. RAAMATUPIDAMISE KOHUSTUS .....                      | 5  |
| 1.1 Raamatupidamise korraldamise nõuded .....          | 5  |
| 1.2 Raamatupidaja vastutuse ulatus .....               | 14 |
| 2. RAAMATUPIDAMISE EEST VASTUTAVA ISIKU VASTUTUS ..... | 22 |
| 2.1 Raamatupidamislikud rikkumised .....               | 22 |
| 2.2 Raamatupidaja vastutuse sätestamine .....          | 27 |
| KOKKUVÕTE .....  | 33 |
| SUMMARY .....  | 35 |
| VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....                        | 36 |

## SISSEJUHATUS

Raamatupidamine on raamatupidamiskohustuslase igapäevase tegevuse üks olulisem osa, mille tulemusena saadakse ülevaade raamatupidamiskohustuslase majandustulemustest ja finantsseisust. Korrektne raamatupidamine peab vastama erinevatele standarditele ning olema kõigile huvitatud osapooltele üheselt arusaadav. Äriseadustik sätestab, et juriidiliste isikute raamatupidamise õigsuse eest vastutab juhatus. Juhatus teadmised raamatupidamisest võivad praktikas olla puudulikud ning seega on raamatupidaja ülesanne tagada raamatupidamise korrektsus. See omakorda seab raamatupidajale vastutuse. Raamatupidaja vastutuse saab jagada kolmeks: tööõiguslik ehk töölepingust tulenev vastutus, võlaõiguslik ehk muudest lepingutest tulenev vastutus ja karistusõiguslik ehk ilmsetest kuritegudest tulenev vastutus.

Autorile teadaolevalt ei ole raamatupidaja vastutuse teemat põhjalikumalt akadeemilise uurimistööna käsitletud. Teema valikul sai määravaks asjaolu, et tegemist on keerulise valdkonnaga, mis vajab uurimist ning reegleid selleks, kui raamatupidaja on pahatahtlikult kasutanud ettevõtja vara.

Raamatupidaja vastutuse teema on aktuaalne. Raamatupidaja vastutuse küsimust reguleeritakse läbi mitmete õigusaktide ning see toob kaasa erisusi ja segadust nii raamatupidamiskohustuslaste, juriidiliste isikute kui ka raamatupidajate seas. Raamatupidaja vastutuse teemat on analüüsitud 2013. aasta ajakirja Raamatupidamise Praktik juunikuu numbris ja Raamatupidamisuudised oktoobrikuu numbris.

Probleem seisneb selles, et Eestis ei ole riiklikul tasemel reguleeritud nõudeid raamatupidajatele ja puuduvad regulatsioonid mis otseselt kirjeldaksid, piiraksid või laiendaksid raamatupidaja vastutust. See toob kaasa olukorra, kus tööandja ning ka raamatupidaja, peavad enda õiguskaitsevahendite kasutamiseks teadma erinevate seaduste erinevaid paragrahve ja ühtlasi oskama neid väga hästi tõlgendada.

Töö eesmärgiks on analüüsida raamatupidaja vastutust.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade raamatupidamise korraldamise nõuetest ja raamatupidaja ülesannetest ja kohustustest.
2. Antakse ülevaade raamatupidaja vastutuse ulatusest.
3. Analüüsitakse riigikohtu praktika põhjal raamatupidamisalaseid rikkumisi.
4. Analüüsitakse raamatupidaja vastutuse sätestamise vajalikkust.

Lõputöös kasutatakse võrdlevat ja analüütilist kvalitatiivset uurimismeetodit. Andmetekogumise meetodiks on teemakohase kirjanduse, õigusaktide ja kohtulahendite analüüs.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kahte alapeatükki. Esimeses peatükis käsitletakse raamatupidamise kohustust, kirjeldatakse raamatupidamise põhinõudeid ning selgitatakse raamatupidaja funktsiooni. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade raamatupidamise eesmärgist ja korraldamise põhinõuetest, lisaks selgitatakse raamatupidaja ülesandeid ja kohustusi. Teises alapeatükis antakse ülevaade raamatupidaja vastutusest ja vastutuse ulatusest, selgitatakse vastutuse olemust juhul kui raamatupidajaks on juhatuse liige.

Teine peatükk käsitleb raamatupidamiskohustuslase vastutusega seonduvaid probleeme. Teise peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade riigikohtu praktika põhjal raamatupidaja vastutusega kaasnevatest rikkumistest. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse raamatupidaja vastutuse sätestamise vajalikkust ja võimalikkust. Püütakse leida lahendusi raamatupidamise seaduse parendamiseks.

Lõputöös kasutatakse õigusaktide redaktsioone seisuga 01.09.2013, raamatupidamis- ja õigusalast kirjandust ja teemakohaseid kohtulahendeid.

# 1. RAAMATUPIDAMISE KOHUSTUS

## 1.1 Raamatupidamise korraldamise nõuded

Raamatupidamine on olulisem osa raamatupidamiskohustuslase majandustegevusest. Selle eesmärgiks on pidada arvestust ettevõtja finantsolukorra üle ja saada ülevaade majandustulemustest. On oluline, et raamatupidamine vastaks riigi poolt kehtestatud standarditele, kuna majandustulemused peavad olema ettevõtjatele arusaadavad ja võrreldavad.

Arvepidamise ajalugu sai alguse Lähis-Idast, kuhu esimesed elanikud tulid 10 000 – 8000 aastat e.m.a. Muinasaja arvepidamine oli eelkõige faktide fikseerimine - seega staatiline. See tugines inventeerimisele ja vara registreerimisele.<sup>1</sup> Sisuliselt tegeleti konkreetsete varaobjektide loendamisega. Tänapäevaks on lihtsast loendamisest arenenud tegevusala, millel on spetsiifiline teooria ja mis nõuab kõrgelt kvalifitseeritud tööjõudu.

Mõjukaim rahvusvahelisi raamatupidamis- ja finantsarvestuse alaseid normatiive loov organisatsioon on Rahvusvaheline Arvestusstandardite Nõukogu (*International Accounting Standards Board – IASB*), mida nimetatakse ka Rahvusvaheliste Arvestusstandardite Toimkonnaks. Tegemist on 1973. aastal Loodud Rahvusvaheliste Arvestusstandardite Komitee järeltulijaga. Rahvusvahelise Arvestusstandardite Toimkonna tegevuse keskne eesmärk on töötada välja ühtsed, hea kvaliteediga, üleilmsed rahvusvahelised finantsaruandluse standardid, mis peavad sätestama läbipaistva ja võrreldava info esitamise finantsaruannetes<sup>2</sup>. Eesti tasandil on raamatupidamise põhimõtted fikseeritud raamatupidamise seaduses ja Raamatupidamise Toimkonna juhendites, mis on kooskõlas rahvusvaheliselt seatud normatiividega.

Raamatupidamiskohustuslane 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<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Alver, J., Alver, L., *Finantsarvestus* (Tallinn, 2009), lk 13.

<sup>2</sup> *Samas*, lk 52.

<sup>3</sup> Raamatupidamise seadus, 20.11.2002, jõustunud 04.06.2012 – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 25.05.2012, 16, § 2.

Kõigil eelnevatel isikutel on kohustus korraldada raamatupidamist ja finantsaruandlust raamatupidamise seaduse kohaselt.

Raamatupidamise seaduses on raamatupidamise korraldamine sätestatud teises peatükis. Seaduse paragrahv 4 sätestab raamatupidamise korraldamise põhinõuded. Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest<sup>4</sup>. Seega sisuliselt kohustab see raamatupidamiskohustuslast esitama dokumente ja informatsiooni, mis kirjeldavad toimunud tehinguid. Oluline on seejuures majandustehingute õigeaegne kajastamine ja asjaolu, et tehing oleks reaalselt toimunud.

Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud dokumenteerima kõiki majandustehinguid ja kirjendama algdokumente või nende põhjal koostatud koondokumentide alusel kõiki majandustehinguid raamatupidamisregistrites<sup>5</sup>. Majandustehingute dokumenteerimine ja kirjendamine on reguleeritud raamatupidamise seaduse paragrahvis 6. Majandustehing on raamatupidamiskohustuslase poolt tehtud tehing, kolmandate isikute vaheline tehing või raamatupidamiskohustuslast puudutav sündmus, mille tagajärjel muutub raamatupidamiskohustuslase vara, kohustuste või omakapitali koosseis<sup>6</sup>. Seadus ei sätesta kindlat ajavahemikku majandustehingute dokumenteerimiseks. Raamatupidamiskohustuslase enda ülesandeks on teha seda mõistliku aja jooksul, et ettenähtud aruanded saaksid esitatud õigeaegselt. Mõistlik aeg pannakse paika raamatupidamiskohustuslase sise-eeskirjades.

Majandustehingute dokumenteerimine ja kirjendamine tugineb algdokumentidele või nende alusel koostatud koondokumentidele. Raamatupidamise algdokument on majandustehingu toimumist kinnitav tõend, millega peavad olema täidetud kindlad nõuded. Algdokumendil peavad olema kajastatud dokumendi nimetus ja number, koostamise kuupäev, tehingu majanduslik sisu, tehingu arvnäitajad (kogus, hind, summa), tehingu osapoolte nimed, tehingu osapoolte asu- või elukoha aadressid, majandustehingut kirjendavat raamatupidamiskohustuslast esindava isiku allkiri, mis kinnitab

---

<sup>4</sup> Raamatupidamise seadus § 4.

<sup>5</sup> *Samas*

<sup>6</sup> Raamatupidamise seadus § 6 lg 1.

majandustehingu toimumist ja vastava raamatupidamiskirjendi järjekorranumber<sup>7</sup>. Kui need nõuded algdokumendil täidetud pole, siis on juba välistatud majandustehingute objektiivne ja korrektne kajastamine. Lisaks võib algdokumendis olevate andmete puudulikkus tuua kaasa hilisemaid probleeme maksuhalduriga või tehinguparteritega näiteks juhul, kui on tagasiulatavalt vaja mingi tehingu toimumist tõendada.

Raamatupidamise algdokumente peab raamatupidamiskohustuslane säilitama seitse aastat, alates selle majandusaasta lõpust, mil algdokument raamatupidamises kajastati<sup>8</sup>. Lisaks peab raamatupidamiskohustuslane säilitama kõiki raamatupidamise dokumente. Seitse aastat on kohustus säilitada raamatupidamisregistreid, lepinguid, aruandeid ja muid äridokumente, samuti pikaajaliste kohustuste või õigustega seotud dokumente ja raamatupidamise sise-eeskirju. Selline pikaajaline säilitamine on eelkõige oluline, et revideerimise käigus oleksid vajalikud majandustoimingud ja –tehingud kättesaadavad ning üheselt arusaadavad.

Lisaks seaduses sätestatule on väljakujunenud kindlad tõekspidamised ehk finantsarvestuse printsiibid, mida raamatupidamisega tegelemisel kindlasti järgima peab.

Esimene neist on majandusüksuse printsiip (*business entity principle*). Iga majandusüksus peab raamatupidamislikus mõttes olema lahus ja eraldatud enda omanikest. Samuti peab olema eraldatud erinevate majandusüksuste raamatupidamine, isegi juhul kui majandusüksuse omanik on üks ja sama isik.<sup>9</sup> Sisuliselt on selle printsiibi eesmärgiks lahus hoida raamatupidamiskohustuslase varad, kohustused ja majandustehingud eraldi omanike, töötajate, klientide varadest, kohusustest ja majandustehingutest.

Jätkuvuse printsiip (*going-concern principle*) tähendab, et raamatupidamiskohustuslane peab finantsinformatsiooni esitama eeldusel, et majandusüksus jätkab tegevust ning tal pole tegevuse lõpetamise kavatsust<sup>10</sup>. Jätkuvuse printsiibi täitmine on oluline seetõttu, et tekib kindlustunne pikaajalise laenu andjatel, kuna nähakse, et ettevõtja on jätkusuutlik ning pole kartust, et laenatud raha jääb tagasi saamata.

---

<sup>7</sup> Raamatupidamise seadus § 7 lg 1.

<sup>8</sup> Raamatupidamise seadus § 12 lg 1.

<sup>9</sup> Larson, K.D., Miller, P.B.W., *Financial accounting fifth edition* (Richard D. Irwin Inc, 1992), lk 25.

<sup>10</sup> Samas, lk 28.



Monetaarsuse printsiip (*monetary concept*) tähendab, et raha on mõõtühikuks mõõtmaks raamatupidamistulemusi ja ärilisi tehinguid. Mitte ükski teine väljund pole nii universaalne, lihtne ja kohandatav.<sup>11</sup> Monetaarsuse printsiip võimaldab majandusüksuse majandustehinguid konkreetselt mõõta, kajastada ja analüüsida, sest andmed on väljendatud rahaühikutes, mis on huvitundvatele isikutele üheselt mõistetavad.

Perioodilisuse printsiip (*concept of the accounting period*) tähendab, et raamatupidamine peab toimuma kindlates ajaraamistikutes<sup>12</sup>. Eeldatavasti tegutsevad ettevõtjad ilma kindla lõppemisajata, seetõttu peab majandustegevuse jagama lühemateks perioodideks, mille kohta tuleb esitada aruandeid. Eestis on raamatupidamiskohustuslane kohustatud koostama ja esitama majandusaasta aruande ning muud finantsaruanded raamatupidamise seaduses ja teistes õigusaktides sätestatud korras<sup>13</sup>. Majandusaasta pikkuseks on 12 kuud. Raamatupidamiskohustuslase asutamisel, lõpetamisel, majandusaasta alguskuupäeva muutmisel või muul seadusega ettenähtud juhul võib majandusaasta olla lühem või pikem kui 12 kuud, kuid ei tohi ületada 18 kuud.<sup>14</sup> Perioodilisus aitab raamatupidamiskohustuslastel ja huvi tundvatel isikutel raamatupidamist lihtsamalt ja arusaadavamalt järgida. Samuti on aruandeid lihtsam koostada ja jälgida siis, kui need on koostatud lühemate perioodide kohta.

Soetusmaksumuse printsiip (*cost principle*) tähendab, et raamatupidamises võetakse varaobjektid arvele nende soetamise momendil tegelikus soetushinnas, kulutused nende tekkimise momendil tegelikus väärtuses. See printsiip rõhutab, et raamatupidamises kajastatakse summat, mille ettevõtja maksab varaobjekti eest, mitte varaobjekti turuhinda.<sup>15</sup> Varaobjekti kajastamine soetusmaksumuses on oluline seetõttu, et turuhinna kindlaksmääramine on subjektiivne ja keeruline. Soetusmaksumus on dokumentaalselt tõestatav ja kindlaksmääratav.

Realiseerimise printsiip ehk tulu tekkimise printsiip (*revenue-recognition concept*) tähendab, et tulu peaks olema kajastatud ainult juhul kui see on realselt teenitud ja mõistlikult mõõdetav<sup>16</sup>. Vastavalt realiseerimisprintsiibile võib tulu arvestada, kui tulu saamise protsess on praktiliselt lõpule viidud või vahetusväärtus on objektiivselt

---

<sup>11</sup> Spiller., E.A.jr., May., P.T., *Financial Accounting Basic Concepts* (Richard D. Irwin Inc 1990), lk 45.

<sup>12</sup> *Samas*

<sup>13</sup> Raamatupidamise seadus § 4.

<sup>14</sup> Raamatupidamise seadus § 13 lg 1 ja 2.

<sup>15</sup> Alver, J., Alver, L., *Finantsarvestus* (Tallinn, 2009), lk 69.

<sup>16</sup> Spiller., E.A.jr., May., P.T., *Financial Accounting Basic Concepts* (Richard D. Irwin Inc 1990), lk 47.

hinnatav<sup>17</sup>. Kuna realiseerimiseprintsipi määrab kindlaks tulu kajastamise momendi, on tegemist kassa- ja tekkepõhise arvestuse alustalaga.

Kassapõhine arvestusprintsipi (*cash basis*) kohaselt kajastatakse majandustehingud siis, kui raha on laekunud või tasutud<sup>18</sup>. Soovitav on kassapõhist arvestusmeetodit kasutada füüsilisest isikust ettevõtjatel (FIE), kuna tehinguid pole palju ja jõuab raha laekumist ja tasumist täpsemini jälgida. Tekkepõhisuse printsipi (*accrual basis accounting*) tähendab, et majandustehingud ja muud raamatupidamises fikseeritavad sündmused kajastatakse siis, kui need on aset leidnud, sõltumata sellest, kas raha on laekunud või välja makstud<sup>19</sup>. Tekkepõhist arvestusprintsipi kasutatakse rohkem, kuna see võimaldab koheselt kajastada toimunud tehingud ning anda paremat ülevaadet toimunust.

Tulude ja kulude õige vastandamise printsipi (*matching concept*) alusel leitakse kõigi tulude saamisega seotud kulud<sup>20</sup>. Ehk teisiti väljendades teatud perioodi tuludest arvatakse maha sama perioodi tulude tekkega seotud kulud. Tulude ja kulude printsipi korrektne jälgimine peaks aitama lihtsustada aruannete koostamist, sest on kergem otsustada kas kajastatavad kulud ja tulud kuuluvad vastavasse perioodi või mitte.

Avalikustamise printsipi (*disclosure principle*) tähendab, et aruannetes tuleb esitada kogu info, mis on vajalik raamatupidamiskohustuslase varast, kohustustest, omakapitalist ja majandustegevuse lõpptulemist (kahjumist/kasumist) tõese ja usaldusväärse ülevaate saamiseks<sup>21</sup>. Avalikustamise printsipi toetab ka objektiivsus printsipi, mis kohustab raamatupidamise aruannetes esitama informatsiooni neutraalselt ja usaldusväärselt<sup>22</sup>. Objektiivsus printsipi kõrvaldab aruannetest ettevõtte isiklikest huvidest tulenevad majandusseisu moonutused ning annab huvitundvatele isikutele tõese informatsiooni<sup>23</sup>. Huvitundvate isikute seisukohast on need kaks printsipi väga olulised, sest enne ettevõttega koostöö alustamist, on tähtis saada asjakohast ja terviklikku ülevaadet ettevõtja majandustegevusest ja finantsseisundist.

---

<sup>17</sup> Alver, J., Alver, L., *Finantsarvestus* (Tallinn, 2009), lk 69-70.

<sup>18</sup> *Samas* lk 70.

<sup>19</sup> Alver, J., Alver, L., *Finantsarvestus* (Tallinn, 2009), lk 69.

<sup>20</sup> *Samas*, lk 71.

<sup>21</sup> *Samas*.

<sup>22</sup> Raamatupidamise seadus § 16 p 7.

<sup>23</sup> Pizzey, A., *Accounting and Finance*, (Great Britain:TJ International Ltd, 2001), lk 22.

Olulisuse printsiip ehk olulisuspõhimõte (*materiality principle*) seisneb eelkõige selles, et oluline on esitada ja säilitada kogu info, mis võib mõjutada huvitudvate isikute majandusotsuseid. Olulisuspõhimõtte järgmine tähendab, et aruanded peavad sisaldama otsuste või hinnangute mõjutamiseks ainult piisavalt olulisi andmeid. Ettevõtja on kohustatud aruannetes kajastama kõiki talle teadaolevaid olulisi äririske ja potentsiaalseid (tingimuslikke) võimalusi.<sup>24</sup> Olulisuse printsiip tähendab veel seda, et aruannete koostamisel tuleb vältida liigseid detaile ja ebaolulist informatsiooni, mis muudab aruanded raskesti arusaadavaks ja halvendab nende loetavust.

Konservatiivsusprintsiip ehk ettevaatlikkuse printsiip (*principle of conservatism*) tähendab ettevaatlikku ja hoolikat raamatupidamisarvestust, et vältida riske ja ebakindlust<sup>25</sup>. Konservatiivsusprintsiip kandub üle aruannete koostamise põhimõtetesse. Aruandeid tuleb koostada ettevaatlikult ja kaalutletult, et vältida varade ja tulude ülehindamist või kohustuste ja kulude alahindamist<sup>26</sup>. Printsiibist tulenevalt peavad aruannetes esitatud andmed olema asjakohased ja usaldusväärsed<sup>27</sup>. Konservatiivsusprintsiibiga seoses rõhutatakse raamatupidajate loomupärast ettevaatlikkust, mis peaks tasakaalustama ärimeeste optimismi.

Järjepidevuse printsiibi (*principle of consistency*) kohaselt tuleb raamatupidamises jätkuvalt kasutada samu arvestusmeetodeid, hindamisaluseid, aruandlusviise ja aruandeskeeme<sup>28</sup>. Järjepidevus arvestuspõhimõtete, esitusviisi ja aruandeskeemide osas on vajalik selleks, et võimaldada ettevõtja finantsnäitajate objektiivset võrdlust läbi aastate<sup>29</sup>. Nii nagu olulisuse printsiibi puhul on ka järjepidevuse printsiibi põhiline eesmärk muuta aruanded kergesti loetavaks ja arusaadavaks. Lisaks loob järjepidevuse printsiip võimaluse ettevõtjate erinevate finantsnäitajate võrdluseks.

Raamatupidamise korraldamine on keeruline ja vastutusrikas ülesanne. Raamatupidamiskohustuslaste raamatupidamise eest vastutavad kutselised raamatupidajad. Kutseline raamatupidaja on füüsiline isik, kes on saanud erialase väljaõppe või omab raamatupidaja kutsetunnistust<sup>30</sup>. Raamatupidamiskohustuslased võivad

---

<sup>24</sup> Alver, J., Alver, L., *Finantsarvestus* (Tallinn, 2009), lk 71.

<sup>25</sup> Spiller, E.A.jr., May, P.T., *Financial Accounting Basic Concepts* (Richard D. Irwin Inc 1990), lk 49.

<sup>26</sup> Palmipuu, M., *Majandusaasta aruande koostamine*, (Tallinn 2013), lk 25.

<sup>27</sup> Riahi-Belkaoui, A., *Accounting theory* (Great Britain: TJ International, 2004), lk 226.

<sup>28</sup> Alver, J., Alver, L., *Finantsarvestus* (Tallinn, 2009), lk 72.

<sup>29</sup> Raamatupidamise Toimkonna juhend RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted.

<sup>30</sup> Eesti Raamatupidajate Kogu., „Raamatupidaja kutse-eetika koodeks“, lk 2.

raamatupidamisteenust sisse osta füüsilisest isikust ettevõtjalt, äriühingutelt või ühistutelt<sup>31</sup>. Kutseline raamatupidaja annab ettevõtjale kindlustunde, et tegemist on isikuga, kes tunneb ja oskab oma tööd. Lisaks annab kutsetunnistus raamatupidajale juurde enesekindlust ja muudab ta tööturul atraktiivsemaks.

Seoses sellega, et raamatupidaja kutse on vastutusrikas on Eesti Raamatupidajate Kogu (edaspidi ERK) koostanud Raamatupidaja kutse-eesika koodeksi. Koodeks sätestab põhilised seisukohad, mis on raamatupidajatele aluseks nende kutsealases tegevuses. Raamatupidaja kutse-eesika koodeksi eesmärk on edendada raamatupidaja erialast eetilist kultuuri<sup>32</sup>. Raamatupidamiskohustuslasel peab olema kindlustunne, et raamatupidaja tegevus on riigis reguleeritud ja põhjendatud.

Raamatupidaja kutse-eesika koodeks sätestab kindlad põhimõtted, et saavutada raamatupidajalt oodatud eesmärgid. Aususe ja objektiivsuse printsiip kohustab kõiki raamatupidajaid olema õiglane, aus ja vaba huvide konfliktist. Raamatupidajad peavad oma kutsetegevuses jääma ausaks ja säilitama otsustes objektiivsuse. Objektiivsus tähendab, et tuleb vältida olukordi, kus raamatupidajale võidakse survet avaldada ja mis võib kahjustada tema objektiivsust, raamatupidaja kutseala mainet ja ausust.<sup>33</sup>

Ausus ja objektiivsus on olulised omadused igal elualal. Raamatupidaja tegeleb igapäevaselt vastutusrikaste ülesannetega, näiteks haldab ettevõtja pangakontosid ning tal on ligipääs ettevõtja varale. Aus ja objektiivne ettevõtjate varade kajastamine on raamatupidamise üks põhimõtteid. Raamatupidaja peab suutma ennast kehtestada, kuna tööandja seisukohalt pole alati kasulik kajastada majandustehinguid ja -toiminguid õiglaselt ning seetõttu võib tekkida olukord, kus raamatupidajat soovitakse survestada ning mõjutada. Sellisel juhul on oluline raamatupidaja võime endale kindlaks jääda ning käituda ausalt ja seaduskuulekalt.

Koodeks seab piirangud raamatupidaja erialasele kompetentsusele. Raamatupidaja peab kutsealases tegevuses lähtuma kutseala standarditest ja tagama tegevuse kvaliteedi ning tal

---

<sup>31</sup> Eesti Raamatupidajate Kogu., „Raamatupidaja kutse-eesika koodeks“, lk 2.

<sup>32</sup> *Samas*

<sup>33</sup> Eesti Raamatupidajate Kogu., „Raamatupidaja kutse-eesika koodeks“, lk 3.

on kohustus täita hoolikalt ja oskuslikult kliendi või tööandja antud ülesandeid<sup>34</sup>. Seetõttu on oluline, et raamatupidajal oleks erialale vastav haridus ja piisav töökogemus.

Raamatupidaja ei tohi väita endal olevat oskusi või kogemusi, mis tal tegelikult puuduvad. Raamatupidaja peab kutsealases tegevuses hoiduma tegevustest, mida ta ei ole kompetentne teostama, välja arvatud asjakohase abi ja nõustamise kasutamisel, mis võimaldab tal rahuldaval tasemel erialast tegevust teostada. Raamatupidamisteenust osutav raamatupidaja, kellel on usaldatud tööandja või kliendi rahalised vahendid, peab hoidma selliseid rahalisi vahendeid eraldi isiklikest vahenditest, kasutama neid ainult ettenähtud eesmärkidel ja olema valmis igal hetkel andma aru rahaliste vahendite kohta neile, kelle on õigus vastavat informatsiooni saada.<sup>35</sup> Seetõttu ongi oluline, et ettevõtja raamatupidamisega ei tegeleks ilma erialase hariduseta isik. Kindlate teadmiste ja haridusega raamatupidaja on teadlik töö vastutusrikkusest. Töövõtja võib olla kindel, et tema rahaliste vahendite ja muu varaga tegeleb erialaste oskustega inimene.

Raamatupidaja elukutse juurde kuulub usaldusväärse väärtustamine. Raamatupidajal on kutsealase tegevuse käigus saadud kliendi või tööandjat puudutava informatsiooni suhtes konfidentsiaalsuse kohustus, mis kehtib kaks aastat peale raamatupidaja ja kliendi või tööandja vahelise lepingu lõpetamist<sup>36</sup>. Konfidentsiaalsus tähendab, et raamatupidaja ei tohi lekitada andmeid või aru anda kõrvalistele isikutele ettevõtja finantsseisukorrast. Konfidentsiaalsusnõuet peab alati järgima, kui raamatupidajale pole antud andmete avaldamiseks luba või tal on seadusandlusest tulenev kohustus andmete avalikustamiseks<sup>37</sup>. Konfidentsiaalsus on oluline konkurentsi seisukohast. Raamatupidaja võib üheaegselt korraldada mitme ettevõtja raamatupidamist. Ei ole mõeldav, et raamatupidaja eelistab ühte ettevõtjat teisele ja jagab informatsiooni tarnijate või klientide suhtes.

Tööandja seisukohalt on oluline, et raamatupidaja oleks tööandjale lojaalne. Raamatupidaja peab olema lojaalne nii enda elukutsele kui tööandjale või kliendile, samas võib see tekitada konflikte nii asutusesiseselt kui tuua kaasa rikkumisi. Raamatupidaja eelistus sellise olukorra tekkides peab olema tööandja või kliendi seaduslike ja eetiliste

---

<sup>34</sup> Eesti Raamatupidajate Kogu., „Raamatupidaja kutse-eetika koodeks“, lk 3.

<sup>35</sup> *Samas*.

<sup>36</sup> Eesti Raamatupidajate Kogu., „Raamatupidaja kutse-eetika koodeks“, lk 4.

<sup>37</sup> *Samas*.

eesmärkide toetamine ning nende tagamiseks mõeldud protseduurireeglite järgmine<sup>38</sup>. Raamatupidajalt ei saa nõuda seaduse rikkumist, kutseala eetikareeglite või standardite rikkumist, tööandja audiitoritele valeandmete esitamist või nende eksitamist ning enda sidumist aruandega, mis oluliselt moonutab fakte<sup>39</sup>.

Konflikte võib tekkida olukorras, kus juhatuse liige ja raamatupidaja pole sama isik. Juhatuse liige võib hakata avaldama raamatupidajale survet, eesmärgiga kajastada väiksemalt näiteks maksukoormust või nõuab raamatupidajalt osade algdokumentide mittekajastamist. Sellises olukorras ei pea raamatupidaja toetama tööandjat vaid kindlaks jääma raamatupidamise nõuetele, et mitte rikkuda seadust ning riskida rikkumistest tulenevate karistustega.

Raamatupidajalt eeldatakse finantsinformatsiooni täielikku, ausat, õigusaktidest tulenevatele nõuetele vastavat ja arusaadavat esitamist. Finantsinformatsiooni tuleb säilitada õigusaktides sätestatud nõuetele vastavalt selliselt, et oleks tagatud informatsiooni autentsus ning taasesitamise võimalus.<sup>40</sup> Nõuetele vastav ja arusaadav finantsinformatsioon muudab raamatupidaja töö lihtsamaks ning aitab vältida probleeme maksuhalduriga, kuna informatsioon on üheselt mõistetav ning ei tekita arusaamatusi ja vaidlusi.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et raamatupidamine on spetsiifilise teooriaga ja kvalifitseeritud tööjõudu vajav tegevusala. Seetõttu on välja kujunenud kindlad printsiibid, mida raamatupidamisega tegelemisel tuleb järgida. Printsiipide eesmärk on raamatupidamist lihtsustada ning arusaadavamaks muuta. Lisaks suurendab printsiipide järgimine raamatupidamise usaldusväärset ning seadusele vastavust. Kvalifitseeritud tööjõud peab omama laialdasi erialaseid teadmisi ning pidama kinni raamatupidaja elukutsega kaasas käivatest eetikanormidest. Seadusega pole sätestatud kindlaid kutsenõudeid raamatupidajatele. Raamatupidaja kutse-eetika koodeksis on küll kirjas kohustus olla aus, lojaalne ja objektiivne ning erialase kompetentsiga, kuid tegemist on pigem soovitude kui konkreetsete nõudmistega.

---

<sup>38</sup> Eesti Raamatupidajate Kogu., „Raamatupidaja kutse-eetika koodeks“, lk 6.

<sup>39</sup> *Samas*.

<sup>40</sup> Eesti Raamatupidajate Kogu., „Raamatupidaja kutse-eetika koodeks“, lk 6.

## 1.2 Raamatupidaja vastutuse ulatus

Raamatupidamise õigsuse eest vastutab äriseadustiku kohaselt juhatus. Raamatupidamine on spetsiifilise teooria ja kõrgelt kvalifitseeritud tööjõudu vajav tegevusala ning juhatuse teadmised, kui juhatuse liikmetel puudub raamatupidamisteadmisi andev haridus, raamatupidamisest ei ole alati piisavad. Seetõttu ongi oluline vastava hariduse ja töökogemusega raamatupidaja olemasolu. Raamatupidaja peab jälgima, et juhatuse tegevus ja korraldused oleksid seaduspärased. Raamatupidaja enda rikkumised on lubamatud. Juhul kui raamatupidaja on pahatahtlikult käitunud langeb vastutus ka temale vastavalt õigussuhtele, mis on raamatupidaja kui töötaja ning tööandja vahel sõlmitud. Õigussuhtest tekkiv vastutus võib olla tööõiguslik või võlaõiguslik. Lisaks võib mõningatel juhtudel tekkida raamatupidajal karistusõiguslik vastutus ehk vastutus riigi ees.

Raamatupidamiskohustuslase vastutusega seoses tuleb eristada juhatuse ja raamatupidaja vastutust. Juhatus vastutab ettevõtja raamatupidamise õigsuse, aruannete tähtaegse esitamise ning andmete säilitamise eest, lisaks on juhatuse kohustuseks sisekontrolli korraldamine, sealhulgas järelevalve oma töötajate, kaasaarvatud raamatupidaja, üle<sup>41</sup>. Seega sisuliselt, kui juhatus on andnud allkirja, millega kinnitatakse aruannete õigsust ja vastavust seadusega, tekib juhatusel vastutus. Raamatupidajale saab aruannetes oleva informatsiooni valesti kajastamise eest vastutus tekkida tööõigusliku või võlaõigusliku õigussuhte olemasolul ehk vastavalt tööandajaga sõlmitud lepingu kohaselt.

Tööõiguslik vastutus saab tekkida juhul kui tööandja ja raamatupidaja vahel on sõlmitud tööleping. Sel juhul kohaldub pooltevahelistele suhetele peamiselt töölepinguseadus ning raamatupidaja vastutab äriühingu ees ennekõike töölepingulistel alustel<sup>42</sup>. Kui töötaja on rikkunud töölepingust tulenevat kohustust, saab tööandja kasutada võlaõigusseaduses ettenähtud õiguskaitsevahendeid üksnes juhul, kui töötaja on rikkumises süüdi<sup>43</sup>. Seega põhiline tingimus tööõigusliku vastutuse tekkimiseks on süü olemasolu. Süü vormid on hooletus, raske hooletus ja tahtlus. Hooletus on käibes vajaliku hoole järgimata jätmine.

---

<sup>41</sup> Aavik, J., Madisson, K., Raudsepp, P., „Vastutusest raamatupidamise eest“, Raamatupidaja kutse (2012), nr 3, 17-22, lk 18.

<sup>42</sup> *Samas*.

<sup>43</sup> Töölepingu seadus, 17.12.2008, jõustunud 01.07.2009 - RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 22.12.2012, 30, § 72.

Raske hooletus on käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine. Tahtlus on õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel.<sup>44</sup>

Süü tekkimiseks tuleb esmalt kindlaks määrata töötaja ehk raamatupidaja hoolsuse määr. Töötaja peab täitma töökohustusi lojaalselt, oma teadmiste ja oskuste kohaselt tööandja kasu silmas pidades ning töö iseloomust tuleneva vajaliku hoolsusega<sup>45</sup>. Töölepingu täitmisel järgitav hoolsuse määr, mille järgimata jätmise korral töötaja vastutab lepingu rikkumise eest, määratakse tema töösuhte järgi, arvestades tööandja tegevuse ja töötaja tööga seotud tavalisi riske, töötaja väljaõpet, ametialaseid teadmisi, mida nõutakse töö tegemiseks, samuti töötaja võimeid ja omadusi, mida tööandja teadis või teadma pidi<sup>46</sup>. Oluline on nii töötaja ehk raamatupidaja kui ka tööandja jaoks, et tööleping oleks koostatud selgelt ja detailselt. Täpselt peaksid olema määratud nõudmised teadmistele ja väljaõppele, kohustused töökohal ning tööülesanded ja lisaks tagajärjed rikkumiste eest, et vältida hiljem vaidlusi ja segadust. Põhjalik tööleping loob töösuhtele kindla aluse ning osapooled teadvustavad, millega ennast seotakse.

Raamatupidaja ei vastuta tekitatud kahju eest juhul, kui kahju tekitati äriühingut esindava juhatuse korralduse tulemusena<sup>47</sup>. Samas on sellises olukorras vastuollu mindud Raamatupidaja kutse-eetika koodeksi aususe ja objektiivsuse põhimõttega. Raamatupidaja peab olema erapooletu, ei tohi lasta eelarvamustel, huvide konfliktil või teistel isikutel mõjutada objektiivsust<sup>48</sup>. Raamatupidaja peaks jääma endale kindlaks, isegi juhul kui juhatuse teha ei suuda või ei taha, peaks vastutus langema ka temale.

Juhul kui raamatupidaja on rikkunud töölepingust tulenevalt oma kohustusi on tööandjal õigus rakendada erinevaid meetmeid nõudmaks vastutuse kandmist. Tööandjal on töölepingu seadusest tulenevalt õigus alandada töötasu või nõuda kahju hüvitamist. Tööandja võib töötasu alandada võlaõigusseaduse §-s 112<sup>49</sup> sätestatud tingimustel üksnes

---

<sup>44</sup> Võlaõigusseadus, 26.01.2001, jõustunud 01.07.2013 - RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 11.06.2013, 9. § 104 p 2-5.

<sup>45</sup> Töölepingu seaduse § 16 lg 1.

<sup>46</sup> *Samas*, § 16 lg 2.

<sup>47</sup> Aavik, J., Madisson, K., Raudsepp, P., „Vastutusest raamatupidamise eest“, Raamatupidaja kutse (2012), nr 3, lk 20.

<sup>48</sup> Eesti Raamatupidajate Kogu., „Raamatupidaja kutse-eetika koodeks“, lk 2.

<sup>49</sup> Kui lepingupool võtab vastu kohustuse mittekohase täitmise, võib ta alandada tema poolt selle eest tasumisele kuuluvat hinda võrdeliselt kohustuse mittekohase täitmise väärtuse suhtele kohase täitmise väärtusesse.



juhul, kui töötaja rikkus tööandja selget ja õigeaegset juhust töö tulemuse 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<sup>50</sup>.

Kahju hüvitamist saab nõuda vaid juhul, kui töötaja on tahtlikult töölepingut rikkunud. Sellisel juhul vastutab töötaja rikkumise tagajärjel kogu tööandjale tekitatud kahju eest<sup>51</sup>. Kui töötaja on töölepingut rikkunud hooletuse tõttu, vastutab ta tööandjale tekitatud kahju eest ulatuses, mille määramisel arvestatakse töötaja tööülesandeid, süü astet, töötajale antud juhiseid, töötingimusi, töö iseloomust tulenevat riski, tööandja juures töötamise kestust ja senist käitumist, töötaja töötasu, samuti tööandja mõistlikult eeldatavaid võimalusi kahjude vältimiseks või kindlustamiseks<sup>52</sup>. Seega hooletusest tekkinud kahju hüvitatakse vastavalt tekitatud kahjule.

Segadust võib tekitada töölepingu ja töövõtulepinguga töötamise eristamine. Kui töölepingu sõlmimisel seab õiguslikud piirid töölepinguseadus siis töövõtulepingu puhul on olukord teine. Töövõtuleping toob endaga kaasa võlaõigusliku suhte ja selle puhul rakendatakse võlaõigusseadust. Töövõtuleping on spetsiifiline, tulemuse saavutamisele suunatud teenuse osutamise leping<sup>53</sup>. Töövõtulepinguga kohustub üks isik (töövõtja) saavutama teenuse osutamisega kokkulepitud tulemuse (töö), teine isik (tellija) aga maksma selle eest tasu<sup>54</sup>. Töövõtuleping on eriline selle poolest, et erinevalt teistest teenuse osutamise suhetest on määravaks tulemus ehk osutatud teenuse lõpp-produkt. See on põhiline erisus, mis eristab töövõtulepingulist suhet tavalisest käsunduslepingulisest suhetest, kus oluline on teenuse osutamine kui terviklik protsess.

Raamatupidajatele, kes töövõtulepingulise suhte puhul on töövõtjateks, on oluline teada enda vastutuse piire töövõtulepingust tuleneva kohustuse rikkumise eest. Võlaõigusseaduse järgi saab töövõtulepingust tuleneva vastutuse jagada sisuliselt kaheks: vastutus töölepingu täitmata jätmise, sealhulgas täitmisega viivitamise eest ja vastutus lepingutingimustele mittevastava töö tegemise eest.

---

<sup>50</sup> Töölepingu seaduse § 73 lg 1.

<sup>51</sup> *Samas*.

<sup>52</sup> *Samas*, § 74 lg 2.

<sup>53</sup> Varul, P., Kõve, V., Käerdi, M., Kull, I., *Võlaõigusseadus III kommenteeritud väljaanne* (Tallinn Juura 2009), lk 34.

<sup>54</sup> *Samas*.

Töövõtulepingu täitmata jätmisega, sealhulgas täitmisega viivitamisega on tegemist juhul, kui töövõtulepingu täitmist ei toimu üleüldse ehk kui töövõtja jätab täitmata mõne töövõtulepingust tuleneva põhikohustuse. Töövõtulepingu täitmata jätmisega on seega tegemist eelkõige juhul, kui töövõtulepingu eesmärki ei saavutata üleüldse või kui töö ei valmi lepingujärgseks tähtajaks. Töö lepingutingimustele mittevastavusega on tegemist siis, kui töövõtja tehtud töö ei vasta lepingutingimustele oma kvaliteedi või muude omaduste poolest, eelkõige kui töövõtulepingu täitmise kvaliteet ei vasta lepingust või seadusest tulenevatele nõuetele.<sup>55</sup>

Võlaõigusseaduse töövõtulepingu peatükis sätestatud erinormide järgi saab vastutuse määrata töö lepingutingimustele mittevastavuse ja töövõtulepingu olulise rikkumise puhul. Nendeks erinormideks on võlaõigusseaduse § 642 ja § 647. Muudel juhtudel, näiteks töövõtulepingu täitmata jätmise või täitmisega viivitamise puhul, erinormid puuduvad, seega peab sellise olukorra puhul rakendama võlaõigusseaduse üldosa paragrahve, mis käsitlevad kohustuse rikkumist üldiselt.

Ettevõtjal ei ole kohustust võtta tööle raamatupidaja ja sõlmida temaga tööleping või töövõtuleping. Ettevõtjal on võimalus raamatupidamisteenust, mõnelt seda pakkuvalt ettevõtjalt, sisse osta. Sellisel juhul on tegemist käsundussuhtega ning sõlmitakse käsundusleping. Käsunduslepinguga kohustub üks isik (käsundisaaja) vastavalt lepingule osutama teisele isikule (käsundiandja) teenuseid (täitma käsundi), käsundiandja aga maksma talle selle eest tasu, kui selles on kokku lepitud<sup>56</sup>. Raamatupidamisteenuse puhul on käsundiandjaks ettevõtja, kes raamatupidamisteenust soovib ja käsundisaajaks on raamatupidaja või ettevõtja, kes raamatupidamisteenust osutab.

Erinevalt töölepingust tulenevast tööõiguslikust vastutusest, kaasneb käsunduslepingust tuleneva käsundussuhtega võlaõiguslik vastutus. Käsunduslepingust tulenevale suhtele kohaldub peamiselt võlaõigusseadus ning raamatupidaja või raamatupidamisteenust osutava isiku vastutus tekib võlaõiguslikel alustel.

Käsundilepingu korral peab käsundisaaja täitma käsundi vastavalt oma teadmiste ja võimetele käsundiandja jaoks parima kasuga ning ära hoidma kahju tekkimise

---

<sup>55</sup> Varul, P., Kõve, V., Käerdi, M., Kull, I., *Võlaõigusseadus III kommenteeritud väljaanne* (Tallinn Juura 2009), lk 59.

<sup>56</sup> Võlaõigusseaduse § 619.

käsundiandja varale<sup>57</sup>. Järelikult peab teenuse osutaja tagama raamatupidamise õigsuse ja nõuetele vastavuse. Oma majandus- või kutsetegevuses tegutsev käsundisaaja peab lisaks sellele toimima üldiselt tunnustatud kutseoskuste tasemel<sup>58</sup>. Raamatupidamisteenuse puhul peab raamatupidaja kindlalt tegutsema oma kutsetegevuses ja omama tunnustatud kutseoskuseid. Seega lepingu täitmise seisukohalt on oluline, et raamatupidajal oleks erialane haridus ning piisav töökogemus. Lisaks peab väärtustama kutse-eetikat.

Käsundisaaja võib vastutust vältida täites käsundiandja juhiseid. Käsundisaaja peab käsundi täitmisel järgima käsundiandja juhiseid<sup>59</sup>. Seejuures aga ei tohi käsundiandja anda detailseid juhiseid käsundi täitmise suhtes juhul, kui käsundisaaja peab käsundi täitma tuginedes oma erialastele võimetele ja teadmistele. Ehk ettevõtja ei tohi raamatupidajat survestada tegema tööd ettevõtjale sobivate tingimustega. Raamatupidaja peab oma tööd tegema käsundiandja ehk ettevõtja huvides, jääma oma tegevuses õiguspäraseks ja ausaks.

Kui käsundisaaja soovib käsundiandja juhistest kõrvale kalduda, peab ta sellest käsundiandjale teatama ja tema otsust ootama, välja arvatud juhul kui viivitusega kaasneks käsundiandjale ilmselt ebasoodus tagajärg ja kui asjaoludest tulenevalt võib eeldada, et käsundiandja kiidab kõrvalekaldumise heaks<sup>60</sup>. Raamatupidamise seisukohalt võib näiteks tuua maksude tasumise. Raamatupidaja teab, et tal on kohustus maksude arvestamiseks ja nende tasumiseks, kuid mingil põhjusel pole see võimalik. Sel juhul peaks raamatupidaja täpsustama edasisi juhiseid ettevõtjaga, kui see võimalik pole, tegema kõik endast oleneva, et kohustus saaks täidetud, kuna vastasel juhul võib maksude tasumata jätmine olla ettevõtjale tülivate tagajärgedega.

Kui juhistest kinnipidamisega kaasneks käsundiandjale ilmselt ebasoodus tagajärg, võib käsundisaaja järgida juhiseid alles siis, kui ta on juhtinud käsundiandja tähelepanu ebasoodsale tagajärjele ja käsundiandja ei muuda juhiseid<sup>61</sup>. Ka sellisel juhul võib näiteks tuua maksude tasumise. Käsundiandja ehk ettevõtja on raamatupidajale ülesandeks seadnud maksude õigeaegse tasumise, kuid raamatupidaja ei pea seda võimalikuks puudulike rahaliste vahendite tõttu. Sellisel juhul on oluline ettevõtjat olukorrast teavitada ja selgitada talle tagajärgi.

---

<sup>57</sup> Võlaõigusseadus, 26.01.2001, jõustunud 01.07.2013 - RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 11.06.2013, § 620 lg 2.

<sup>58</sup> *Samas*.

<sup>59</sup> Võlaõigusseaduse § 621 lg 1.

<sup>60</sup> *Samas*, § 621 lg 2.

<sup>61</sup> Võlaõigusseaduse § 621 lg 3.

Eelnevaid juhiseid täites on võimalik käsundisaajal vastutust osaliselt vältida, kuid iga leping on kohustus ja kohustusega kaasneb alati ka vastutus. Käsunduslepingu alusel teenust osutades vastutab teenuse osutaja hoolsuskohustuse rikkumise korral, aga ka juhul, kui ta ei ole toiminud üldiste kutseoskuste tasemel<sup>62</sup>. Käsundisaaja peab käsundi täitmisel tegutsema käsundiandjale lojaalselt ja käsundi laadist tuleneva vajaliku hoolsusega<sup>63</sup>. Seega käsundisaaja ehk raamatupidaja või raamatupidamisteenust pakkuv ettevõtja peab tagama, et tema poolt pakutud teenus oleks õiguspärane ja kvaliteetne. Lisaks peab olema tagatud teenusepakkuja ehk raamatupidaja erialased teadmised.

Juhul kui raamatupidamisteenuse sisseostmisel tekitab teenust osutava äriühingu töölepinguline raamatupidaja oma tööülesannete täitmisel käsundiandjale kahju ning raamatupidaja vastutab tekkinud kahju eest, siis peab raamatupidamist osutav äriühing vabastama kahju tekitanud raamatupidaja kahju hüvitamise ning vajalike kohtukulude kandmise kohustusest ja kulud ise kandma<sup>64</sup>. Seega ettevõtja, kellele on käsunduslepingu alusel määratud raamatupidaja kahju tekitanud, ei saa kahju hüvitamist nõuda raamatupidajalt endalt, vaid ainult oma lepingupartnerilt.

Samas aga tekib omakorda õigus nõuda kahju sisse äriühingul, kes on kahju tekitanud raamatupidaja töölepingu alusel tööle võtnud, et tema teenust müüa teistele ettevõtjatele. Sellisel juhul, rakenduvad eelpool kirjeldatud töölepinguseaduse sätted, mis ei ole seotud otseselt käsundiandja ehk raamatupidamisteenuse tellijaga. Käsunduslepingu alusel saab siiski raamatupidajale tekkida otsene vastutus oma tegude eest. Seda juhul kui raamatupidaja tekitab käsundiandjale kahju tahtlikult, näiteks varastab äriühingu raha<sup>65</sup>. Sellise teo puhul vastutab raamatupidaja isiklikult ja käsundisaajal ei ole kohustust kahju ega kohtukulude tasumiseks.

Olukorras, kus raamatupidaja otseselt ja teadlikult oma tegudega ettevõtjale kahju tekitab, saab raamatupidaja vastutusele võtta karistusõiguslikel alustel. Raamatupidaja karistusõiguslikku vastutust saab pidada raamatupidaja vastutuseks riigi ees. Karistusõigusliku vastutuse tekkimise eelduseks on ilmse kuriteo olemasolu ning seejuures rakendatakse peamiselt karistusseadustiku sätteid.

---

<sup>62</sup> Aavik, J., Madisson, K., Raudsepp, P., „Vastutusest raamatupidamise eest“, Raamatupidaja kutse (2012), nr 3, lk 20.

<sup>63</sup> Võlaõigusseaduse § 620 lg 1.

<sup>64</sup> Aavik, J., Madisson, K., Raudsepp, P., „Vastutusest raamatupidamise eest“, Raamatupidaja kutse (2012), nr 3, 17-22, lk 20-21.

<sup>65</sup> *Samas*, lk 21.

Raamatupidaja vastutuse alused riigi ees on senini olnud üsna segased. Kümne aasta taguse karistusõiguse reformi käigus kaotas kehtivuse seadus, mis sätestas vastutuse raamatupidamisalaste rikkumiste eest. Uued süüteoüksused sätestati siis kehtima hakanud karistusseadustikus ning eriseadustes. Spetsiifiline kuriteoüksused seoses raamatupidamise kohustuse rikkumisega taassätestati alles seitse aastat tagasi.<sup>66</sup> Seega võib väita, et tõsiste rikkumiste korral on süüdimõistmise protseduur ja karistused üsnagi reguleerimata ning lähtutakse pigem kohtupraktikast.

Karistusõigusliku vastutuse tekkimise olulisim kriteerium on ilmse väär- või kuriteo toimepanek. Raamatupidajate õigusi ja võimalusi arvestades on kõige tõenäolisemateks kuritegudeks omastamine ja usalduse kuritarvitamine<sup>67</sup>. Omastamine on tõenäoline just seetõttu, et raamatupidajal on ligipääs ettevõtja varale ning kohustus tasuda arveid ning arvestada ja tasuda töötajate töötasusid. Usalduse kuritarvitamine tähendab raamatupidamise seisukohalt seda, et raamatupidaja pole järginud ettevõtja huve ning on seeläbi tekitanud kahju.

Ettevõtja raamatupidamisega ei pea tingimata tegelema raamatupidamisteenust pakkuv ettevõtja või töölepingu alusel tööle võetud isik. Paljud ettevõtjad, eriti väikeettevõtjad, tegelevad raamatupidamise korraldamisega ise. Samas pole sätestatud, et suuremate ettevõtete juhatuse liige või liikmed ei võiks enda ettevõtlustegevuse raamatupidamisega tegeleda. Sellisel juhul peab järgima nii juhatuse liikmele kui raamatupidajale sätestatud.

Juhatusel liikme puhul rakendub tsiviilõiguslik ja karistusõiguslik vastutus. Peale nende kahe põhilise liigi võib juhatuse liikme vastutuse liigitamisel tulla arvesse lisaks pankroti-, maksu-, konkurentsiõiguslikust jm vastutus, mis järgneb eelpoolkirjeldatud õigusharude reguleerimise esemesse kuuluvate kohustuse rikkumise korral<sup>68</sup>. Juhatusel liikme vastutus on seega oluliselt ulatuslikum ja vastutusrikkam.

Juhatusel liikme tsiviilõiguslik vastutus on sarnane raamatupidaja võlaõigusliku vastutusega, seda just siis, kui äriühingu ja juhtorgani liikme vahel on sõlmitud käsundusleping nagu seda tehakse eelpool kirjeldatud viisil raamatupidamiskohustuslase ja

---

<sup>66</sup> Aavik, J., Madisson, K., Raudsepp, P., „Vastutusest raamatupidamise eest“, Raamatupidaja kutse (2012), nr 3, 17-22, lk 21.

<sup>67</sup> Melk, T., Surva, L., „Raamatupidaja kriminaalõiguslik vastutus“, Raamatupidamisuudised (2013), nr 6, 35-38, lk 35.

<sup>68</sup> Kaljurand, A., Mailend, A., Pikmets, H., Tolstov, L., Varul, P., *Äriühingu juhtorganid*, (Äripäeva Kirjastus 2005), lk 83.

raamatupidamisteenust pakkuva ettevõtja vahel. Erinevus seisneb selles, et sisuliselt pääseb raamatupidaja käsunduslepinguga vastutusest, kuna kahju tekkimisel on hüvitamiskohustus käsundisaajal, mitte otseselt raamatupidajal. Juhtorgani liikme tsiviilõiguslik vastutus on eelkõige kahju hüvitamises seisnev vastutus<sup>69</sup>.

Raamatupidaja karistusõiguslik vastutus ja juhatuse liikme karistusõiguslik vastutus on olemuselt sarnased. Sarnasus seisneb ilmsetes süütegudes. Siiski on üks oluline erinevus, mis muudab juhatuse liikme karistusõigusliku vastutuse raamatupidaja vastutusest ulatuslikumaks. Juhtorgani liikme poolt toime pandud süütegu toob reeglina kaasa vastutuse äriühingu kui juriidilise isiku suhtes<sup>70</sup>. Kui raamatupidaja karistusõigusliku vastutuse puhul vastutas raamatupidaja oma süüteo ja kahju hüvitamise eest isikuliselt, siis juhatuse liikme puhul kaasatakse rikkumisse ka äriühing. Seda seetõttu, et juriidiline isik saab süüteo toime panna vaid oma organi või juhtivtöötaja kaudu<sup>71</sup>. See ei tähenda seda, et ühe isiku karistamine välistab teise karistuse. Üldjuhul kohaldataksegi karistust mõlemale nii juriidilisele isikule kui juhatuse liikmele.

Kokkuvõtvalt võib väita, et raamatupidajal on võimalik töötada erisuguste lepingute alusel. Oluline on seejuures asjaolu, et vastavalt tööandjaga sõlmitud lepingule võib erinev olla raamatupidaja vastutus ja selle ulatus. Tööõigusliku vastutuse puhul on sõlmitud tööleping ja rakenduvad töölepinguseaduse sätted ning vastutus saab tekkida vaid juhul kui raamatupidaja tegudes on tuvastatud süü olemasolu. Võlaõigusseadusest tulenevad nii töövõtulepingust kui ka käsunduslepingust tulenev vastutus. Mõlema lepingu puhul tuleb järgida sätteid, mis kuuluvad just selle lepingu juurde. Karistusõigusliku vastutuse tekkimise tingimuseks on ilmse süüteo olemasolu ning peamiselt rakendatakse karistusseadustiku sätteid. Olenemata lepingust tegeleb raamatupidaja spetsiifiliste ülesannetega ning vastutuse ulatuse selgem reguleeritus aitaks vältida arusaamatusi ja vähendada kohtu koormust.

---

<sup>69</sup> Kaljurand, A., Mailend, A., Pikmets, H., Tolstov, L., Varul, P., *Äriühignu juhtorganid*, (Äripäeva Kirjastus 2005), lk 86.

<sup>70</sup> *Samas*, lk 110.

<sup>71</sup> *Samas*.

## 2. RAAMATUPIDAMISE EEST VASTUTAVA ISIKU VASTUTUS

### 2.1 Raamatupidamislikud rikkumised

Raamatupidaja tegeleb igapäevaselt raamatupidamiskohustuslase jaoks vastutusrikaste ülesannetega. Vastavalt raamatupidajale määratud tööülesannetele tegeleb ta mitmete rahaliste toimingutega. Tema ülesanneteks võib olla pangakontode haldamine ning kontodel oleva raha kasutamine, lisaks palgaarvestus, deklaratsioonide koostamine ning esitamine. Raamatupidaja puutub igapäevaselt kokku erisuguse dokumentatsiooniga, näiteks arvete koostamisega ning tema valduses võib olla salastatud teavet. Kuna tegemist on peamiselt toimingutega, mis on seotud rahaga võib tekkida olukordi, kus hooletusest või pahatahtlikult pannakse toime erinevaid rikkumisi.

Raamatupidaja on isik, kes peab omama pidevalt arenevaid teadmisi ja oskusi. Vastavalt temale antud tööülesannetele tegeleb ta raamatupidamiskohustuslase erinevate finantstoimingutega. Raamatupidaja võib ettevõtjale olla ka finantsalane nõuandja ja aidata läbi viia strateegilisi finantsalaseid otsuseid. Tööülesandeid täites peab raamatupidaja olema täpne ning jääma ausaks ja objektiivseks.<sup>72</sup>

Raamatupidaja tööülesannete hulka kuulub maksudeklaratsioonide koostamine. Maksudeklaratsiooni täitmine nõuab teadmisi ning deklaratsioonide vale täitmine võib tuua kaasa tõsiseid ja ebameeldivaid tagajärgi. Eesti kohtupraktikast leiab mitmeid juhtumeid, kus valesti täidetud deklaratsioonid on äriühingule toonud kaasa pika kohtutee. Riigikohtu sekkumist nõudva tasemini jõuavad juhtumid, kus tegemist on suurte summadega ning sellisel juhul käsitletakse deklaratsioonides valeandmete esitamist juba kuriteona.

Maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise eest maksu- või kinnipidamiskohustuse vähendamise või tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil või kinnipidamiskohustuse rikkumise eest, kui sellega jäi maksudena laekumata, tagastati, tasaarvestati või hüvitati alusetult suurele kahjule vastav summa või enam, –

---

<sup>72</sup> International Federation of Accountants, „The Roles and Domain of the Professional Accountant in Business“ (2005), <<https://www.ifac.org/publications-resources/roles-and-domain-professional-accountant-business>> (08.05.2014).

karistatakse rahalise karistuse või kuni kolmeaastase vangistusega<sup>73</sup>. Alusetult suure kahju summa väärtus selgub karistusseadustiku rakendamise seadusest. Süütegude kvalifitseerimisel karistusseadustiku või muu seaduse paragrahvide järgi, milles on koosseisulise tunnusena ette nähtud kahju tekitamine, hinnatakse varalist kahju järgmiselt: 1) oluline on kahju, mis ületab kehtivat palga alammäära ühes kuus kümnekordselt; 2) suur on kahju, mis ületab kehtivat palga alammäära ühes kuus sajakordselt<sup>74</sup>. Kahju määramise aluseks on seega valitsuse kehtestatud töötasu alammäär, mis korrutatakse 100-ga.

On oluline eristada deklaratsioonide koostamise ja esitamise erinevust. Seda seetõttu, et valede andmetega deklaratsiooni koostamise eest hetkel Eestis karistust ei järgne. Karistamisväärne tegu on valede andmetega deklaratsiooni esitamine. Olukorras, kus juhatuse liige palkab endale raamatupidaja ja määrab tema tööülesandeks deklaratsioonide koostamise, aga ei anna talle allkirjaõigust ehk deklaratsiooni esitamise õigust, saab valede andmete esitamise eest karistada siiski ainult juhatuse liige. Sellisel juhul võib heauskne juhatuse liige, kes on palganud endale raamatupidaja tegema tööd, mida juhatuse liige ise piisavalt ei oska, endale kaasa tuua palju ebameeldivusi. Selliseid olukordi on kindlasti palju, kuid puudub seadus ja kohtupraktika taoliste olukordade lahendamiseks.

Probleeme tekitab olukord, kus juhatuse liige raamatupidaja vahendusel esitab deklaratsioonides valeandmeid. Sellises olukorras võiksid vastutavad olla mõlemad teo toime pannud isikud, soosib seadus ja kohtupraktika raamatupidajat. 7. detsembril 2012 jõustus kohtuotsus number 3-1-1-119-12. Asjaoluks oli juhatuse liikme teadvalt valeandmete esitamine vahendlikult raamatupidaja kaudu. Kuigi antud lahendis, ei olnud vaidlus raamatupidaja vastutuse üle, kinnitas riigikohus asjaolu, et isegi kui tegutsetakse raamatupidaja kaudu, vastutab teo eest juhatuse liige üksinda. Lähtuvalt Väärteomenetluse seadustiku §-st 87 arutatakse väärteoasja ainult menetlusaluse isiku suhtes ja väärteoprotokollis sätestatud ulatuses<sup>75</sup>.

Veel ühe võimalusena võib deklaratsioonis valeandmete esitamine aste leida juhatuse liikme tahtliku teona. Sellisel juhul kasutatakse raamatupidajat, kuid kas siis raamatupidaja

---

<sup>73</sup> Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 15.07.2013 - RT I 2001, 61, 364 ... RT I, 05.07.2013, 10, § 389 lg 1.

<sup>74</sup> Karistusseadustiku rakendamise seadus, 12.06.2002, jõustunud 01.09.2002 – RT I 2002, 56, 350 ... RT I, 05.07.2013, 12, § 8.

<sup>75</sup> Väärteoasi *Tamo Toodo süüdistuses maksukorralduse seaduse § 1532 lg 1 ja Vaskor Grupp OÜ süüdistuses maksukorralduse seaduse § 1532 lg 2 järgi*, väärteoasi nr 3-1-1-119-12, Riigikohtu kriminaalkolleegium, kohtuotsus, 07.12.2012, lõik 6.



heausksuse või lihtsalt lojaalsuse ja hirmu tõttu tööandjale vastu astuda, ei pea raamatupidaja vajalikuks juhatuse liiget mõjutada õigesti käituma. Raamatupidajad peavad olema lojaalsed nii oma tööandjale või kliendile kui elukutsele, mis võivad olla omavahel konfliktis<sup>76</sup>. Seetõttu võib raamatupidaja jaoks olla keeruline olukord, mil juhatuse liige teeb ilmselgelt ebaseaduslikke tegusid. Samas olles tööandjale lojaalne ning kartes ilma jääda oma töökohast, ei tee raamatupidaja midagi teo takistamiseks.

Riigikohtu praktikas leidub hulgaliselt lahendeid, kus arutletakse just juhatuse liikme poolt deklaratsioonides valeandmete esitamise tõttu tekkinud kahju üle. Tavaliselt lõppevad need juhatuse liikme jaoks süüdimõistva otsusega. Riigikohtu 28. jaanuaril 2008 aastal jõustunud kohtuasjas number 3-1-1-60-07 on asjaoluks olukord, kus kahte juhatuse liiget Manivald Paulsoni ja Manfred Rünneri süüdistati ja karistati deklaratsioonides valeandmete esitamise eest. Antud lahendis on juhatuse liikme väited üheselt mõistetavad. M. Paulsoni ütluste kohaselt täitis deklaratsioonid raamatupidaja, kellele ta andis vajalikud andmed. Raamatupidaja ütluste kohaselt on ta OÜ Aureelia Grupp maksudeklaratsioone täitnud M. Rünneri ja M. Paulsoni palvel peamiselt M. Paulsonilt saadud andmete alusel<sup>77</sup>. Kui sellises olukorras puudub raamatupidajal võimalus talle esitatud andmeid kontrollida, siis on loomulik, et raamatupidajal puuduvad võimalused tegevuse takistamiseks. Samuti võib sellises olukorras määravaks olla raamatupidaja lojaalsus tööandjale.

Raamatupidajate tööülesannete hulka kuulub palgaarvestus töötajatele, sealhulgas endale. Kuna teised isikud ettevõttes ei pruugi omada laialdasi teadmisi palgaarvestusest on pahatahtlikul raamatupidajal võimalus seda kasutada ning arvestada endale suuremat palka kui talle lepinguga ette nähtud. Selline juhus on jõudnud kohtupraktikasse. Riigikohtu 13. juunil 2005 aasta otsuses number 3-2-1-57-05 oli probleemiks just asjaolu, et korteriühistu pearaamatupidaja tegi endale palga väljamakseid ettenähtust suuremas summas. Raamatupidaja palka vähendati korteriühistu juhatuse otsusega, kuid hoolimata sellest tegi raamatupidaja endale endiselt väljamakseid suurema palga ulatuses. Riigikohtu tsiviilkolleegiumi arvates oli tegemist distsiplinaarsüüteoaga. Töötajate distsiplinaarvastutuse seaduse § 2 p 1 kohaselt on distsiplinaarsüüteoks töölepingu seaduse paragrahvides 48 ja 50 sätestatud kohustuste töötajapoolne süüline täitmata jätmine või

---

<sup>76</sup> Eesti Raamatupidajate Kogu., „Raamatupidaja kutse-eesitaja koodiks“, lk 6.

<sup>77</sup> *Kriminaalasi Manivald Paulson'i ja Manfred Rünneri süüdistuses KrK § 1481 lg-te 2 ja 10 järgi, kriminaalasi nr 3-1-1-60-07, Riigikohtu kriminaalkolleegium, kohtuotsus, 28.01.2007, lõik 2.5.*

mittenõuetekohane täitmine. Töölepingu seaduse § 50 p 3 järgi on töötaja kohustatud õigeaegselt ja täpselt täitma tööandja seaduslikke korraldusi<sup>78</sup>.

Kui raamatupidajale on antud õigus teha ülekandeid oma tööandja pangakontolt, siis võib pahatahtlik raamatupidaja teha sisuliselt ülekandeid ükskõik kellele. Selline juhus on kinnitust leidnud 9. detsembri 2009 aasta riigikohtu lahendis number 3-2-1-134-09. Tegemist oli olukorraga, kus aktsiaseltsi pearaamatupidaja maksis nii endale kui ka oma pojale ettenähtust suuremat palka. See osutus võimalikuks, kuna raamatupidajale oli antud õigus teha iseseisvalt aktsiaseltsi pangaulekandeid. Riigikohus tegi otsuse tuginedes 2009 aastal kehtinud seadusele. Kolleegium leidis, et praegusel juhul võib kostja vastutus tuleneda Töökoodeksi § 128 lg 1 p-st 6, mille kohaselt vastutab töötaja tema süül tööandjale tekitatud kahju eest täies ulatuses, kui kahju tekitamine ei olnud seotud tööülesannete täitmisega<sup>79</sup>.

Kohus tõi välja asjaolu, et sellises olukorras ei pea vastutus piirnema üksnes raamatupidaja vastutusega. Kolleegium märgib, et alusetust rikastumisest tulenev nõue võib hagejal sellekohaste eelduste olemasolul olla ka kostja poja vastu<sup>80</sup>. Selle aluse annab Võlaõigusseaduse § 1028. Kui isik (saaja) on teiselt isikult (üleandja) midagi saanud olemasoleva või tulevase kohustuse täitmisena, võib üleandja saadu saajalt tagasi nõuda, kui kohustust ei ole olemas, kohustust ei teki või kui kohustus langeb hiljem ära<sup>81</sup>.

Raamatupidaja tegeleb ja haldab erinevat dokumentatsiooni. Dokumendid, millega raamatupidaja tegeleb, on ettevõtja jaoks olulise väärtusega, kuna nende alusel saab kindlaks teha ettevõtja kulu, tulu ja majandusliku seis. Seetõttu on dokumentide kaotamine, varastamine või peitmine karistatav. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 14. aprilli 2003 aasta otsus number 3-1-1-52-03 käsitleb üht sellist juhtumit. Antud juhtumi puhul tekkis vaidlus õige karistusätte kohaldamise suhtes. Tekkis vaidlus kas antud teo puhul tuleks käsitleda Karistuseseadustiku §-i 289 (töö koostamise hetkel kehtetu) või §-i 346.

---

<sup>78</sup> *Korterüühistu 26. Juuli 29 hagi Jevgenia Vanhoneni vastu distsiplinaarkaristuse seaduslikuks tunnistamiseks ja alusetult saadud palga 318 krooni ja 133 krooni tagastamiseks*, tsiviilasi nr 3-2-1-57-05, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 13.06.2005, lõik 12.

<sup>79</sup> *Aktsiaseltsi Kristjuhan hagi Kaja Väari vastu 377 834 krooni 71 sendi saamiseks*, tsiviilasi nr 3-2-1-134-09, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 9.12.2009, lõik 10.

<sup>80</sup> *Samas*, punkt 11.

<sup>81</sup> Võlaõigusseaduse § 1028 lg 1.

Karistusseadustiku § 289 käis 2003. aastal ametiseisundi kuritarvitamise kohta. Ametiisiku poolt oma ametiseisundi ebaseadusliku ärakasutamise eest eesmärgiga tekitada või kui sellega on tekitatud oluline kahju teise isiku seadusega kaitstud õigustele või huvidele või avalikele huvidele, - karistatakse rahalise karistuse või kuni viieaastase vangistusega<sup>82</sup>. Riigikohus leidis, et seda sätet ei saa kasutada, kuna pole tuvastatav tekitatud oluline kahju. Ametiisiku poolt oma ametiseisundi ebaseadusliku kasutamise eest eesmärgiga tekitada või kui sellega on tekitatud oluline kahju teise isiku seadusega kaitstud õigustele või huvidele või avalikele huvidele, karistatakse rahalise karistuse või kuni viieaastase vangistusega. Isiku käitumise kvalifitseerimiseks KarS § 289 järgi peab olema tuvastatud, et ametiisiku poolt oma ametiseisundi ebaseadusliku kasutamise eesmärgiks oli tekitada või selle tagajärjel tekkis oluline kahju teise isiku seadusega kaitstud õigustele või huvidele või avalikele huvidele<sup>83</sup>.

Antud kaasuses ei olnud tuvastatav otsene tekitatud kahju. Riigikohtu kriminaalkolleegium leidis, et tegu, mille eest raamatupidaja süüdi tunnistati on karistatav hoopis KarS § 346 järgi. See paragrahv sätestab tagajärjed dokumendi, pitsati ja stambi hävitamise, rikkumise, varguse ja peitmise eest. Ametliku dokumendi, pitsati või stambi hävitamise, rikkumise, varguse või peitmise eest – karistatakse rahalise karistusega<sup>84</sup>. Seega karistusest ei päästa asjaolu, et olulist kahju enda käitumisega ei tekitatud.

Lisaks tavapärasele majandusdokumentidele võib raamatupidaja valduses olla salastatud dokumente või muud teavet. Sellisel juhul peab raamatupidaja vastutama enda valduses oleva salastatud teabe eest. Ta peaks sellega käituma tööandjalt saadud juhistest lähtuvalt. Eriti oluline on salastatud teabe kaitsmine ametikohtadel, kus ollakse seotud näiteks riigisaladuse hoidmisega. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 12. novembri 2007 aasta otsus number 3-1-1-71-07 käsitleb juhtumit, kus riigiasutuse raamatupidaja kaotas salastatud teabekandja. Kuna aastal 2007 kehtis veel riigisaladuse seadus, karistati raamatupidajat selle seaduse §-i 32<sup>1</sup> lõike 1 alusel. Riigisaladuse seaduse või selle alusel kehtestatud õigusaktide nõuete rikkumise eest, kui see ei olnud seotud riigisaladuse avalikustamisega, – karistatakse rahatrahviga kuni 300 trahviühikut<sup>85</sup>.

---

<sup>82</sup> Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 01.09.2002 – RT I 2001, 61,346, § 289.

<sup>83</sup> *Kriminaalasi Elle-Marie Makarova süüdistuses KrK § 1485 järgi*, kriminaalasi nr 3-1-1-52-03, Riigikohtu kriminaalkolleegium, määrus, 16.04.2003, lõik 6.

<sup>84</sup> Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 15.07.2013 - RT I 2001, 61, 364 ... RT I, 05.07.2013, 10, § 346.

<sup>85</sup> Riigisaladuse seadus, 26.01.1999, jõustunud 28.02.1999 – RI I 1999,16,27, § 32<sup>1</sup> lg 1.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et raamatupidamisalaseid rikkumisi on palju. Suurem osa nendest riigikohtuni ei jõua. Rikkumised võivad olla otseselt raamatupidaja enda poolt tehtud, aga on olukordi, kus rikkumine toimub raamatupidaja vahendusel, kuid juhatuse liikme nõudmisel. Peamised riigikohtuni jõudnud rikkumised on deklaratsioonides valeandmete esitamine, vale palgaarvestus, sealhulgas juhused, kus raamatupidaja on endale või oma lähedastele lubamatult suuremat palka maksnud ja dokumentide vargus, peitmine või kaotamine. Praktikast on raamatupidajat toimunud rikkumise eest vastutusele võtta keeruline, sest süüdistused on tihti seatud valedele seadusesätetele ning riigikohtusse jõudnud probleemide arutelu käib rohkem menetlusõiguslike küsimuste üle.

## 2.2 Raamatupidaja vastutuse sätestamine

Hetkel puuduvad regulatsioonid, mis nõuaksid raamatupidajalt kutsevõimekuse tõestamist ning välistaksid seeläbi hooletusest või teadmatusest tulenevate vigade tekke. Puudulikud nõuded raamatupidajatele toovad kaasa probleeme tööülesannete täitmisel, oskamatusel või vähesest kogemusest tehakse oma töös vigu. Kuna äriseadustik sätestab vastutuse raamatupidamise õigsuse eest juhatusele võib raamatupidaja endale lubada vigade tegemist nii kaua kuni tööandja asub vastavalt raamatupidajaga sõlmitud lepingule kasutama lubatud õiguskaitsevahendeid, sest ühesed regulatsioonid vastutusele, nagu näiteks audiitoritele audiitortegevuse seaduses, raamatupidajatel puuduvad.

Hetkel kehtiva raamatupidamise seaduse eesmärk on õiguslike aluste loomine ning põhinõuete kehtestamine rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetest lähtuva raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamiseks<sup>86</sup>. Selline sõnastus on üldsõnaline ning sobiks pigem Raamatupidamise Toimkonna Juhendite eesmärgiks, kus selgitatakse peamisi arvestuspõhimõtteid ja reegleid aruannetele. Raamatupidamise seaduses võiks täiendada seaduse reguleerimisala ning vastavalt sellele viia sisse teatud seadusemuudatused.

Ettevõtja majandustegevuse haldamine ja kirjeldamine vajab teatud oskusi ning erialaseid teadmisi. Kinnitamaks tööandjale, et raamatupidamisega tegeleb usaldusväärne ja erialaselt kompetentne isik oleks kasulik muuta kohustuslikuks raamatupidaja kutseeksami sooritamise. Eksami sooritamise suurendaks raamatupidaja enesekindlust ning muudaks ta

---

<sup>86</sup> Raamatupidamise seadus, 20.11.2002, jõustunud 04.06.2012 – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 25.05.2012, 16, § 1.

tööturul atraktiivsemaks. Seega kutseeksami sooritamise nõue oleks kasulik nii ettevõtjale, kuna suureneks kindlustunne oma töötaja suhtes ning raamatupidajale, kes oskaks oma tööd kvaliteetselt ja oskuslikult teha.

Kutse taotlemine pole hetkel raamatupidajatele kohustuslik. Tegemist on rohkem prestiižiküsimusega ning iga raamatupidaja enda valikuga. Peab tõdema, et kutsetunnistuse omandamine ei ole raamatupidajate seas eriti populaarne. Ilmselt on põhjusteks asjaolu, et tööandja kutsetunnistust ei nõua ning kutseeksami sooritamine on tasuline. Mõneti on mõistetav miks tööandjad raamatupidajale kutsetunnistuse nõuet ei esita. Sellise nõudmise esitamisel endale suure tõenäosusega raamatupidajat ei leiaks.

Kutsetunnistusega raamatupidajaid on Eestis 200 ringis, kutsetunnistusega raamatupidaja assistente umbes 2000<sup>87</sup>. Raamatupidaja assistent tohiks tegelikult tegeleda vaid andmete sisestamisega ning raamatupidamisalaseid toiminguid teha vaid juhendava raamatupidajaga kooskõlastatult. Seega tegelemaks ettevõtja raamatupidamisega iseseisvalt ja kogu ulatuses ei piisa vaid raamatupidaja assistendi kutsetunnistusest. Kutseeksami sooritamine on tasuline ning erinevalt soovitud tasemest on eksamitasud erinevad. Eksami tasud on vastavalt tasemest alates 70 eurost kuni 240 euroni<sup>88</sup>. Tegemist on summadega, mida eksami mittesooritamise korral ei tagastata. Seetõttu on mõistetav, et eksami sooritamine pole Eestis eriti populaarne.

Olukorra parandamiseks tuleks võtta eeskju audiitortegevuse seadusest ning sätestada raamatupidamisseadusesse nõue kutsetaseme omistamisele ja kutseeksami sooritamisele. Eesti Raamatupidajate Kogu on selles osas teinud suure töö, näiteks pannud paika kutse taotlemise tingimused ning loonud erinevad kutsetasemed vastavalt raamatupidaja haridusele ja töökogemusele. Kui raamatupidaja ei soovi eksamit sooritada või tunneb eksamiküsimuste ees hirmu, näitab see raamatupidaja ebakindlust ning on selge märk, et tegemist pole usaldusväärse ja piisavate oskustega raamatupidajaga.

Eksami tasu osas võiks tõsiselt mõelda tasude vähendamise peale. Tegemist on teguriga, miks raamatupidajad kutseeksamit sooritada ei taha. Tasu nõudmine oleks mõistlik olukorras, kus enne eksami sooritust pakutakse näiteks koolitust või väljaõpet. See oleks iga raamatupidaja enda valik ja teadmiste hindamine, kas lisatasu eest koolitus oleks vajalik või mitte. Samuti oleks mõeldav ka tööandjapoolne finantseerimine.

---

<sup>87</sup> Sihtasutus Kutsekoda, „Kutsetunnistused“ (2014), <<http://kutsekoda.ee/et/kutseregister/kutsetunnistused>> (24.04.2014).

<sup>88</sup> Eesti Raamatupidajate Kogu, „Eksami tasud“ (2014), <<http://www.erk.ee/sisu.php?nid=114>> (24.04.2014).

Finantseerimine enda kindlustundesse ja oma firma usaldusväärsusesse poleks sugugi kehv investeering.

Veel ühe variandina oleks võimalik raamatupidamisalane kõrgharidus võrdsustada kutsetunnistusega. Nii võiks näiteks hea keskmise hinde või eksamitulemuste alusel lisaks lõpudiplomile kaasneda ka raamatupidaja kutsetunnistus. See nõuaks muidugi kindlate kriteeriumite loomist, mille alusel määratakse millal on tudengi õpitulemused piisavalt head raamatupidaja kutse omistamiseks. Selline lahendus oleks tudengile motiveeriv ning säästvam, lisaks annaks kutsetunnistus tööturul eelise ka juhul kui töökogemus raamatupidamise valdkonnas on puudulik.

Audiitortegevuse seadusest annaks eeskuju võtta veel ühes olulises regulatsioonis. Audiitortegevuse seaduses on konkreetselt ja üheselt mõistetavalt sätestatud audiitori vastutus eraldi peatükina. Kuna raamatupidamine ja audiitortegevus on sarnased tegevusalad on igati õigustatud vastutuse sätestamine ka raamatupidamise seaduses. Hetkel sõltub raamatupidaja vastutus ilmsetest süütegudest või sõlmitud lepingust, mille alusel tööd tehakse. See toob kaasa olukorra, kus tööandja ning ka raamatupidaja, peavad enda õiguskaitsevahendite kasutamiseks vastavalt olukorrale teadma erinevate seaduste erinevaid paragrahve ja ühtlasi oskama neid väga hästi tõlgendada.

Audiitortegevuse seaduse vastutuse peatükis on sätestatud eraldi paragrahvid võimalikele rikkumistele, näiteks andmete ja dokumentide esitamisest keeldumine, valeinformatsiooni esitamine, dokumentide hävitamine või rikkumine ja kutsenõuete mitte täitmine. Sätestatud on vastutuse ulatus ehk karistus (tavaliselt rahaträhv), mida teatud rikkumise puhul on õigus kasutada. Sarnase reguleerituse võiks sisse viia raamatupidamise seadusesse, et suureneks raamatupidamiskohustuslaste kindlustunne ning hooletusele ja pahatahtlikule käitumisele saaks järgneda kohene karistus.

Reguleeritud võiksid olla esmajärjekorras olukorrad, mis on raamatupidamises enim probleeme ja eriarvamusi tekitanud. Üheks selliseks on näiteks deklaratsioonides valeandmete esitamine. Valeandmete esitamine võib toimuda raamatupidaja tahtliku teona, juhatuse liikme ja raamatupidaja koostöös ja juhatuse liikme sunnil raamatupidaja vahendusel. Vastavalt sellele, kuidas tegu toime pandi peaks olema määratud karistus. Näiteks deklaratsioonides valeandmete esitamise eest karistatakse rahaträhviga x trahviühikut. Sama teo eest, kui selle on toime pannud raamatupidaja koostöös juhatuse liikmega rahaträhviga kuni x eurot ja sama teo eest kui see on toime pandud raamatupidaja

vahendusel, kuid juhatuse liikme sunnil rahatrahviga x eurot. Selline säte oleks kasutatav juhul kui valeandmete esitamine ei tooks kaasa alusetult suurt kahju või enam kui 320 000 eurose kahju<sup>89</sup>. Nendel juhtudel kohaldub juba karistusseadustikus sätestatu ning seadus sätestab ka vangistuse kohaldamist.

Raamatupidaja tegeleb vastavalt enda tööülesannetele ka palgaarvestusega ning kohtupraktikasse on jõudnud mitmeid juhtumeid, kus raamatupidaja maksab endale või oma lähedastele ettenähtust suuremat palka. Seetõttu oleks õigustatud reguleerida rikkumised, mis on seotud vale palgaarvestusega ning määrata pahatahtliku ja hooletu käitumise puhul vastavad karistused. Ettepanekuna võiks lisada eraldi paragrahvi, mis sätestab raamatupidaja vastutuse vale palgaarvestuse teostamise korral. Näiteks raamatupidaja poolt ebaõige palgaarvestuse teostamise eest karistatakse rahatrahviga x trahviühikut. Ühtlasi võiks sellega kaasneda kohustus tasuda tagasi raha, mida lubamatult endale töötasuna tasuti.

Audiitortegevuse seadus sätestab kutsetegevuse dokumentide kogumise, säilitamise ja hävitamise nõuete rikkumise eest ette karistuse rahatrahvina kuni 300 trahviühikut, sama teo eest, kui selle on toime pannud juriidiline isik, rahatrahvina 32 000 eurot<sup>90</sup>. Raamatupidaja tegeleb igapäevaselt erineva dokumentatsiooniga: arved, maksekorraldused, lepingud, palgalehed ja muu. Kõik dokumendid peavad olema taasleitavad ning –esitatavad, seega dokumentide kaotamine, rikkumine, peitmine või hävitamine on lubamatu. Sarnaselt audiitortegevuse seadusele peaks raamatupidamise seaduses olema vastav säte, millega oleks võimalik rakendada raamatupidajale rahalist vastutust.

Aastani 2002 kehtis Eestis raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus. Võlaõigusseaduse, tsiviilseadustiku üldosa seaduse ja rahvusvahelise eraõiguse seaduse rakendamise seaduse paragrahvi 90 kuulutati see seadus kehtetuks. Seaduse eesmärgiks oli õiguslike eelduste loomine raamatupidamist käsitlevate õigusaktide range täitmise ja raamatupidamisandmete õigsuse

---

<sup>89</sup> Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 15.07.2013 - RT I 2001, 61, 364 ... RT I, 05.07.2013, 10, § 389<sup>1</sup> lg 2.

<sup>90</sup> Audiitortegevuse seadus, 27.01.2010, jõustunud 08.03.2010 - RT I 2010, 9, 41 ... RT I, 23.12.2013, 16, § 165.

tagamiseks, et sel teel tõkestada majanduslikku kuritegevust ja soodustada majandusüksuste tegevuse õiguspärasuse kontrollimist<sup>91</sup>.

Seadus ei kaotanud juhatuse liikme vastutust, vaid teatud juhtudel oli raamatupidajal võimalus kanda juhatuse liikmega võrdset vastutust. Seda näiteks juhul, kui oli tuvastatud, et raamatupidaja on tahtlikult võtnud osa raamatupidamisandmete moonutamisest, varjamisest või hävitamisest, sealhulgas ka siis, kui seda on tehtud juhi teadmisel või korraldusel<sup>92</sup>. Oluline oli seejuures asjaolu, et raamatupidamise eest vastutav isik võis olla sõltumata ametinimetusest, ükskõik milline majandusüksuse töötajaskonda kuuluv isik, kellel oli töölepingu või mõne muu lepingu alusel kohustus järgida raamatupidamise õigusaktide nõuetele vastavust<sup>93</sup>.

Seaduse kehtimise ajal oli juhil kohustus määrata raamatupidamise eest vastutav isik, seega igas ettevõttes oli lisaks juhile, kes raamatupidamise eest vastutas, veel üks isik, kes kandis juhiga samaväärset vastutust. Raamatupidamise eest vastutava isiku määramine toimus kirjalikult ning isikult, kes vastutavaks määrati võeti allkirjastatud nõusolek, et ta tunneb raamatupidamist, on võimeline raamatupidamist korraldama ja on valmis võtma endale sellega seotud vastutuse<sup>94</sup>. Tegemist on ehk liigsete nõudmistega raamatupidajale, kuid samas võttes vastu kohustuse teha raamatupidamisalast tööd, peabki raamatupidaja olema väga heade erialaste teadmistega ning valmis enda töö eest vastutama.

Samas seaduses oli üldsõnaliselt selgitatud tagajärjed, kui vastutav isik on oma kohustust, raamatupidamist õigusaktidele nõutavalt korraldada ja tagada raamatupidamise üldine korrasolek, rikkunud. Seadus sätestas vabadusekaotust raamatupidamise ebarahuldava korraldamise, raamatupidamisandmete moonutamise, varjamise ja hävitamise ning ebaõigete andmete esitamise korral, juhul kui on tekitatud ainelist kahju füüsilistele või juriidilistele isikutele, kohalikule omavalitsusele või riigile või on tahtlikult loodud eeldused sellise kahju tekitamiseks<sup>95</sup>. Muudel juhtudel sätestati karistamist rahatrahvi või ametikohal tegutsemise õiguse äravõtmist. Vastutus ja tagajärjed olid küll olemas, kuid sõnastatud liiga üldiselt ning puudusid kirjeldused, mida täpselt käsitletakse karistusväärse teona.

---

<sup>91</sup> Raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus, 17.06.1993, jõustunud 20.07.1993 – RT I 1993, 43, 620 ... RT I 1996, 6, 101, § 1.

<sup>92</sup> *Samas*, § 5 lg 1.

<sup>93</sup> Raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus, 17.06.1993, jõustunud 20.07.1993 – RT I 1993, 43, 620 ... RT I 1996, 6, 101, § 3.

<sup>94</sup> *Samas*, § 5 lg 2.

<sup>95</sup> *Samas*, § 10 lg 2.



Tegemist oli seadusega, mis oli konkreetne alus raamatupidaja vastutuse määratlemiseks. Samas tuleb tõdeda, et tegemist oli üldsõnalise ja kohati aegunud sõnastusega seadusega. Kindlasti annaks sellest kehtinud seadusest taas üle võtta mitmeid sätteid praegu kehtivasse raamatupidamise seadusesse. Teatud juhtudel peaks võrdsustama raamatupidaja ja juhatuse liikme vastutus raamatupidamisalastes toimingutes. Küsitav on asjaolu, kas selle jaoks on taas vaja eraldi seadust. Autori hinnangul piisaks raamatupidamise seaduse täiendamisest ning eraldi vastutuse seadus poleks vajalik.

Eelpooltoodut kokkuvõttes võib väita, et raamatupidamise seadus vajaks täiendamist peamiselt kahel põhjusel. Vaja oleks kehtestada konkreetsed nõuded raamatupidajatele, seda kutsevõimekuse saavutamise ja kutseeksami kohustuslikuks muutmise läbi. Kutsevõimekuse saavutamine poleks eksamisooritajale nii koormav kui vähendada eksamitasusid. Samuti võiks motiveerida tööandjaid tasuma enda raamatupidaja eest eksamitasu. Tegemist oleks investeeringuga enda kindlustundesse ja firma usaldusväärsusesse. Veel ühe võimalusena võiks raamatupidamisalase kõrghariduse võrdsustada kutsetunnistusega. Selline lahendus oleks tudengile säästlik ja motiveeriv. Sätestamist vajab ka raamatupidaja vastutus. Vastutus tuleks sätestada läbi konkreetsete juhtumite ning nende järgnevate karistuste. Seadusemuudatusel võiks võtta eeskujuks varem kehtinud raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seaduse ja audiitortegevuse seaduse, kus on loodud eraldi peatükid reguleerimaks kutse saavutamist ja vastutust.

## KOKKUVÕTE

Äriseadustik sätestab, et raamatupidamise õigsuse eest vastutab juhatus. Paraku on praktikas tihti juhatuse liikmete teadmised raamatupidamisest puudulikud ning seetõttu on raamatupidaja ülesandeks tagada raamatupidamise korrektsus. See omakorda seab raamatupidajale vastutuse, mida konkreetselt kirjeldatud ega reguleeritud pole.

Lõputöö aktuaalsus seisnes selles, et raamatupidaja vastutuse küsimust reguleeritakse läbi mitmete õigusaktide ning see toob kaasa erisusi ja segadust nii raamatupidamiskohustuslaste, juriidiliste isikute kui ka raamatupidajate seas. Probleemiks on puudulikud nõuded raamatupidajatele ja segadust tekitavad ja mitmest erinevast seadusest tulenevad regulatsioonid raamatupidaja vastutusele.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida raamatupidaja vastutust. Eesmärgi saavutamiseks püstitati uurimisülesanded.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade raamatupidamise korraldamise nõuetest ja raamatupidaja ülesannetest ja kohustustest. Raamatupidamine on spetsiifilise teooriaga ja kvalifitseeritud tööjõudu vajav tegevusala. Seetõttu on välja kujunenud kindlad tõekspidamised ja printsiibid, mida raamatupidamisega tegelemisel tuleb järgida. Kvalifitseeritud tööjõud peab omama laialdasi erialaseid teadmisi ning pidama kinni raamatupidaja elukutsega kaasas käivatest eetikanormidest.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade raamatupidaja vastutuse ulatusest. Autor liigitas raamatupidaja vastutuse kolmeks: lepingulistest suhetest tulenevat tööõiguslikuks ja võlaõiguslikuks ning ilmsetest süütegudest tulenevalt karistusõiguslikuks vastutuseks. Vastavalt sõlmitud suhtele on kohustused ja vastutus erinevad, mistõttu nii tööandja kui raamatupidaja, peavad enda õiguskaitsevahendite kasutamiseks vastavalt olukorrale teadma erinevate seaduste erinevaid paragrahve ja ühtlasi oskama neid hästi tõlgendada.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida raamatupidaja vastutusega kaasnevat rikkumisi. Riigikohtu lahendite analüüsi põhjal selgitati mitmeid raamatupidamisalaseid rikkumisi, mis olid otseselt või kaudselt seotud raamatupidaja tegevusega. Rikkumiste seas oli maksudeklaratsioonide esitamata jätmine või valeandmete esitamine nii raamatupidaja enda poolt kui ka juhatuse liikme käsul või teda vahendades. Lisaks vale palgaarvestus, millega raamatupidaja pahatahtlikult suurendas enda töötasu ning majandusdokumentide kaotamine ja peitmine.

Viimaseks uurimisülesandeks oli analüüsida raamatupidaja vastutuse sätestamist. Hetkel puuduvad raamatupidamise seaduses sätted, mis nõuaksid raamatupidajalt kutseeksami sooritamist, mis kinnitaks raamatupidaja oskusi ja spetsiifilisi teadmisi. Samuti puuduvad seadusest konkreetsed sätted raamatupidaja vastutusele. Autori hinnangul tuleks võtta eeskju audiitortegevuse seadusest, kus on eraldi peatükkidena sätestatud nõuded kutsevõimekuse saavutamisele ja vastutusele.

Analüüsi tulemusena saab väita, et raamatupidaja vastutus vajab selgemat reguleeritust. Autor tegi lõputöö analüüsi tulemusena ettepaneku täiendada audiitortegevuse seaduse eeskjul raamatupidamise seadust. Seadus vajab täiendamist kahes olulises osas. Esmalt on vaja seada kindlad nõuded raamatupidajate kutsevõimekuse saavutamisele, seal hulgas kutseeksami sooritamisele. Analüüsist lähtuvalt tehakse ettepanek vähendada kutseeksami tasusid ning võrdsustada raamatupidamisalane kõrgharidus raamatupidaja kutsetunnistusega. Teiseks vajab konkreetset sätestamist raamatupidaja vastutus, seda just konkreetsete juhtumite ja nendega kaasnevate karistuste kaudu.

Lõputöö raames soovis autor läbi viia intervjuusid nii raamatupidajatega kui ka juristidega, kes raamatupidaja vastutuse teemat analüüsinud on. Kahjuks ei soovinud intervjuueeritavad küsimustele vastata ning koostööd teha.

Edaspidi tuleb analüüsida tehtud ettepanekute rakendamist raamatupidajate ja juristide seas. Lisaks vajab uurimist, kuidas on raamatupidaja vastutuse küsimus lahendatud teistes Euroopa Liidu riikides.

## SUMMARY

The thesis is entitled “The liability of an accountant”. It is written in Estonian and consists of 37 pages. The thesis makes use of 29 sources, including theoretical literature, legislation and court decisions.

The statement of the thesis is that the accountant liability issue is governed by various laws, and this leads to confusion and differences in accounting and accountants among them. The problem is that there are no statutory requirements to accountants and unambiguous and explicit regulations to accountant’s liability.

The aim of this thesis is to analyse accountant’s liability. To achieve the aim the author:

1. Gives an overview of the requirements of accounting and an accountant's tasks and responsibilities.
2. Gives an overview of the scope of an accountant’s liability.
3. Analyses accounting violations on the example of the practice of the Supreme Court.
4. Analyses the need of enacting accountant’s liability.

The objective of the thesis was achieved. In the analysis it can be argued whether the responsibility of an accountant would need a clearer alignment. By the analysis of the thesis the author made a proposal to amend the Auditors Activities Act with an example to the Accounting Act. The law would need to be supplemented in two important issues. First, it is necessary to establish certain requirements for achievement of the capabilities of professional accountants, including requirements for professional examinations. Second, specific responsibilities of an accountant need to be laid down, especially when it comes to specific cases and related penalties.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Aavik, J., Madisson, K., Raudsepp, P., „Vastutusest raamatupidamise eest“, Raamatupidaja kutse (2012), nr 3, 17-22.
2. *Aktsiaseltsi Kristjuhan hagi Kaja Vääri vastu 377 834 krooni 71 sendi saamiseks*, tsiviilasi nr 3-2-1-134-09, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 9.12.2009.
3. Alver, J., Alver, L., *Finantsarvestus* (Tallinn, 2009).
4. Audiitortegevuse seadus, 27.01.2010, jõustunud 08.03.2010 - RT I 2010, 9, 41 ... RT I, 23.12.2013.
5. Eesti Raamatupidajate Kogu, „Eksami tasud“ (2014), <<http://www.erk.ee/sisu.php?nid=114>> (24.04.2014).
6. Eesti Raamatupidajate Kogu., „Raamatupidaja kutse-eesitika koodeks“.
7. International Federation of Accountants, „The Roles and Domain of the Professional Accountant in Business“ (2005), <<https://www.ifac.org/publications-resources/roles-and-domain-professional-accountant-business>> (08.05.2014).
8. Kaljurand, A., Mailend, A., Pikmets, H., Tolstov, L., Varul, P., *Äriühignu juhtorganid*“, (Äripäeva Kirjastus 2005).
9. Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 01.09.2002 – RT I 2001, 61,346.
10. Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 15.07.2013 - RT I 2001, 61, 364 ... RT I, 05.07.2013, 10.
11. Karistusseadustiku rakendamise seadus, 12.06.2002, jõustunud 01.09.2002 – RT I 2002, 56, 350 ... RT I, 05.07.2013.
12. *Korteriühistu 26. Juuli 29 hagi Jevgenia Vanhoneni vastu distsiplinaararistuse seaduslikuks tunnistamiseks ja alusetult saadud palga 318 krooni ja 133 krooni tagastamiseks*, tsiviilasi nr 3-2-1-57-05, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 13.06.2005.
13. *Kriminaalasi Elle-Marie Makarova süüdistuses KrK § 1485 järgi*, kriminaalasi nr 3-1-1-52-03, Riigikohtu kriminaalkolleegium, määrus, 16.04.2003.
14. *Kriminaalasi Manivald Paulson'i ja Manfred Rännimeri süüdistuses KrK § 1481 lg-te 2 ja 10 järgi*, kriminaalasi nr 3-1-1-60-07, Riigikohtu kriminaalkolleegium, kohtuotsus, 28.01.2007.
15. Larson, K.D., Miller, P.B.W., *Financial accounting fifth edition* (Richard D. Irwin Inc, 1992).

16. Melk, T., Surva, L., „Raamatupidaja kriminaalõiguslik vastutus“, Raamatupidamisuudised (2013), nr 6, 35-38.
17. Palmipuu, M., *Majandusaasta aruande koostamine*, (Tallinn 2013).
18. Pizzey, A., *Accounting and Finance*, (Great Britain:TJ International Ltd, 2001).
19. Raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus, 17.06.1993, jõustunud 20.07.1993 – RT I 1993, 43, 620 ... RT I 1996, 6, 101.
20. Raamatupidamise seadus, 20.11.2002, jõustunud 04.06.2012 – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 25.05.2012, 16.
21. Raamatupidamise Toimkonna juhend RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted.
22. Riigisalduse seadus, 26.01.1999, jõustunud 28.02.1999 – RI I 1999,16,27.
23. Riahi-Belkaoui, A., *Accounting theory* (Great Britain: TJ International, 2004).
24. Sihtasutus Kutsekoda, „Kutsetunnistused“ (2014), <<http://kutsekoda.ee/et/kutseregister/kutsetunnistused>> (24.04.2014).
25. Spiller., E.A.jr., May., P.T., *Financial Accounting Basic Concepts* (Richard D. Irwin Inc 1990).
26. Töölepingu seadus, 17.12.2008, jõustunud 01.07.2009 - RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 22.12.2012, 30.
27. Varul, P., Kõve, V., Käerdi, M., Kull, I., *Võlaõigusseadus III kommenteeritud väljaanne* (Tallinn Juura 2009).
28. Võlaõigusseadus, 26.01.2001, jõustunud 01.07.2013 - RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 11.06.2013, 9.
29. Väärteoasi *Tamo Toodo süüdistuses maksukorralduse seaduse § 1532 lg 1 ja Vaskor Grupp OÜ süüdistuses maksukorralduse seaduse § 1532 lg 2 järgi*, väärteoasi nr 3-1-1-119-12, Riigikohtu kriminaalkolleegium, kohtuotsus, 07.12.2012.