

# Vastutusest raamatupidamise eest



Karin Madisson,  
vandeadvokaat ja  
advokaadibüroo  
SORAINEN partner



Juulika Aavik,  
advokaadibüroo  
SORAINEN advokaat



Priit Raudsepp,  
advokaadibüroo  
SORAINEN  
maksuõiguse advokaat

**Äriühingu rahaasjade usaldamine raamatupidajale on võrreldav oma isikliku pangakaardi sõbrale usaldamisega. Kuigi reeglina tööandja usaldab oma töötajaid, ei tähenda usaldus seda, et mingeid kontrollimeetmeid ei rakendata. Kontrolli soovime säilitada ju ka oma isikliku rahakoti sõbrale usaldamise puhul. Mis saab aga juhtudel, kui raamatupidaja usaldust kuritarvitab?**

Käesolevas artiklis analüüsitakse kõigepealt äriühingu juhatuse ja raamatupidaja vastutuse piire ning seejärel raamatupidaja vastutust äriühingu ees, lähtudes raamatupidajaga sõlmitud lepingu olemusest (kas töö- või käsundusleping). Artikli viimases osas käsitletakse raamatupidaja vastutust riigi ees ehk tema kriminaalvastutust.

## Juhatuse ja raamatupidaja vastutuse eristamine

Äriühingu raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamine on juhatuse esmaseks kohustuseks. Praktikas peab

*Raamatupidaja vastutab kahju tekitamise eest, kui ta on kahju tekitamises süüdi.*

juhatuse äriühingu raamatupidamist ise, võtab tööle raamatupidaja või ostab vasta-

va teenuse sisse. Raamatupidaja teostab oma ülesandeid vastava lepingu alusel. Juhatus on kohustatud tagama, et äriühingu raamatupidamine ja finantsaruandlus oleks vastavuses riigi kehtestatud nõuetega. Seega ei piisa vaid sellest, et võetakse tööle raamatupidaja ning tema hooleks jäetakse kogu rahaasjade ja raamatupidamisega seonduv. Juhatus vastutab äriühingu raamatupidamise õigsuse, aruannete tähtaegse esitamise ning andmete säilitamise eest, lisaks on juhatuse kohustuseks ka sisekontrolli korraldamine, sealhulgas järelevalve oma töötajate (k.a raamatupidaja) üle.

Raamatupidamise korraldamise nõuete rikkumise, andmete esitamata jätmise või ebaõigete andmete esitamise korral saab vastutusele võtta eelkõige äriühingu juhatuse. Juhatus vastutab nõuete järgimise eest väljapoole ühingu ning riigile esitatud (registripidaja, maksu- ja tolliamet) raamatupidamisdokumentides sisalduvate andmete õigsuse eest. Praktikas on kokkuleppemenetluses jäänud just äriühingu juhataja (mitte raamatupidaja) süüdi raamatupidamise korraldamise nõuete rikkumises ning ebaõigete andmete esitamises olukorras, kus rikuti majandusaasta aruande koostamisel ettenähtud alusprintsiipe ning jäeti aruandes kajastamata teatud tehingud, mille tulemusel olid finantsnäitajad väärad.

Kui juhatus on majandusaasta aruande allkirjastamisega kinnitanud andmete õigsust ning täielikkust, siis ta ka vastutab aruande vastavuse eest. Sisesuhtes võib aruandes sisalduvate arvandmete vigade eest vastutada raamatupidaja järgmises peatükis kirjeldatud tööõiguslikel või võlaõiguslikel alustel vastavalt poolte

vahelisele õigussuhtele.

## Raamatupidaja vastutus äriühingu ees.

### Tööõiguslik vastutus

Kui äriühingu ja raamatupidaja vahel on sõlmitud tööleping, siis tulenevad raamatupidaja kohustused ennekõike töölepingust. Sel juhul kohaldub pooltevahelistele suhetele peamiselt töölepinguseadus ning raamatupidaja vastutab äriühingu ees ennekõike töölepingulistel alustel.

*Raamatupidaja  
vastutus äriühingu  
ees sõltub  
sõlmitud lepingu  
olemusest.*

Nagu iga teinegi töötaja vastutab ka raamatupidaja oma töölepingust tulenevate kohustuste rikkumise eest ainult süü olemasolul ehk raamatupidaja vastutab kahju tekitamise eest siis, kui ta on kahju tekitamises süüdi. Süü puudumisel ei saa äriühing raamatupidaja vastu õiguskaitsevahendeid kasutada. Süü vormideks peetakse hooletust, rasket hooletust ja tahtlust. Tahtluse korral näeb seadus ette vastutuse kogu kahju (sh saamata jäänud tulu) eest ning hooletuse (sh raske hooletuse) puhul vastutab raamatupidaja kahju eest ulatuses, mille määramisel arvestatakse mh raamatupidaja süü astet, talle antud juhiseid ning äriühingu võimalusi kahju vältimiseks (k.a juhatuse hoolekohustuse täitmist).

Raamatupidaja ei vastuta tekitatud kahju eest juhul, kui kahju tekitati äriühingut esindava juhatuse korralduse tulemusena. Küll aga vastutab raamatupidaja tekitatud kahju eest juhul, kui ta äriühingu kassast raha varastab ja seda hiljem raamatupidamislike kannetega peidab.

Raamatupidaja vastu nõude esitamisel tuleb tõendada, et toime pandud kohustuse rikkumise ja tekkinud kahju vahel on põhjuslik seos. See tähendab, et kahju on tekkinud raamatupidaja kohustuse rikkumise tagajärjel ehk kui raamatupidaja ei oleks kohustust rikkunud, siis kahju ei oleks tekkinud.

Lisaks kahju hüvitamisele võib raamatupidaja kohustuse rikkumise korral kõne alla tulla ka töötasu alandamine või töölepingu erakorraline ülesütlemine äriühingu poolt. Olgu siinkohal märgitud, et kahju hüvitamise nõudest loobumisel tekib äriühingul tõenäoliselt tulumaksu- ja teatud juhtudel ka sotsiaalmaksukohustus.

## **Raamatupidaja vastutus äriühingu ees. Võlaõiguslik vastutus**

Äriühingu raamatupidamisteenuse sisseostmisel on reeglina tegemist käsundussuhtega. Käsunduslepingu poolteks on äriühing kui käsundiandja ja raamatupidaja või raamatupidamisteenust osutav äriühing kui käsundisaja ning sel juhul kohaldub neile peamiselt võlaõigusseadus.

Kahju hüvitamisel mängib olulist rolli see, kuidas on pooltevahelises lepingus

reguleeritud kahju hüvitamine. Kui ei ole kokku lepitud teisiti, siis käsunduslepingu korral peab teenuse osutaja täitma käsundi ehk pidama äriühingu raamatupidamist käsundi laadist tuleneva vajaliku hoolsusega vastavalt oma teadmiste ja võimetele ning ära hoidma kahju tekkimise äriühingu varale. Kuna raamatupidaja tegutseb oma kutsetegevuses, peab ta lisaks toimima ka üldiselt tunnustatud kutseoskuste tasemel.

*Äriühingu raha  
varguse korral  
vastutab  
raamatupidaja  
isiklikult.*

Käsunduslepingu alusel teenust osutades vastutab teenuse osutaja hoolsuskohustuse rikkumise korral, aga ka juhul, kui ta ei ole toiminud üldiste kutseoskuste tasemel. Kohus on praktikas asunud seisukohale, et üldiselt tunnustatud kutseoskuste tasemel tegutsemine ei seisne pelgalt käsundiandja juhiste järgimises, vaid raamatupidamisteenuse osutajal on kohustus vajadusel täpsustada käsundi sisu ning vajakajäämise tuvastamisel teha omapoolseid ettepanekuid.

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.

Seega võib kolmas isik, kellele raamatupidaja on süüliselt kahju tekitanud, nõuda kahju hüvitamist ainult oma lepingupartnerilt, mitte otse raamatupidajalt. Samas tekib raamatupidaja tööandjal töötaja suhtes regressiõigus ehk tööandjal on omakorda õigus raamatupidajalt välja nõuda kolmandale isikule hüvitatud kahju juhul, kui raamatupidaja oli kahju tekkimises süüdi.

Kui tööandja on oma majandustegevuse käigus tekitatud kahju hüvitamise kohustuse kolmanda isiku vastu lepinguga välistanud või seda piiranud või kui tema vastutus on välistatud või piiratud seaduse alusel, kehtib see ka raamatupidaja kohta, kes on kolmandat isikut tööandja majandustegevuse käigus kahjustanud.

Eeltoodu ei kehti juhul, kui raamatupidaja tekitab kolmandale isikule kahju tahtlikult (näiteks varastab äriühingu raha) – sellise kahju ees vastutab raamatupidaja isiklikult.

## Raamatupidaja vastutus riigi ees

Raamatupidaja vastutuse alused riigi ees on senini olnud küllaltki segased. Kümne aasta taguse karistusõiguse reformi käigus kaotas kehtivuse seadus, mis nägi ette vastutuse raamatupidamisalaste rikkumiste eest. Uued süüteoüksused sätestati siis kehtima hakanud karistusseadustikus ning eriseadustes. Spetsiifiline kuriteoüksus seoses raamatupidamise kohustuse rikkumisega taassätestati alles

viis aastat tagasi. Selle alusel võidakse raamatupidajale kohaldada kriminaalvastutust ka siis, kui ta hävitab, varjab või kahjustab raamatupidamisdokumente. Kohus on praktikas tunnistanud süüdi raamatupidaja, kes hoidis dokumente oma valduses pärast oma vastavate volituste lõppemist ning ei edastanud neid volitatud isikule, vaatamata viimase sellekohastele korduvatele pöördumistele.

*Raamatupidajale  
võidakse kohaldada  
kriminaal-  
vastutust, kui ta  
hävitab, varjab  
või kahjustab  
raamatupidamis-  
dokumente.*

Praktikas on omastamise, dokumendi võltsimise ja võltsingu kasutamise eest kriminaalkorras karistada saanud ka raamatupidaja, kes omastas tööandja raha, tehes äriühingu juhtkonna nõusolekuta ülekandeid ning võltsis nende varjamiseks dokumente.

Raamatupidaja vastutus võib samuti üles kerkida maksuõiguse aspektist, kuna tema töö eeldab mh ka maksudeklaratsioonide esitamist. Kuigi üldjuhul võetakse valeandmetega deklaratsioonide esitamise eest vastutusele juhatuse liikmed, on ette tulnud juhtumeid, kus maksuameti hinnangul on äriühingu juhatuse liige esitanud maksudeklaratsioonides valeandmeid raamatupidaja kaasabil. Seega käsitletakse raamatupidajat karistusõiguse mõttes

teole kaasaaitajana. Nii näiteks on raamatupidaja kokkuleppemenetluses süüdi mõistetud kuriteole kaasaaitamise eest olukorras, kus deklaratsioonid allkirjastas küll äriühingu juhataja, kuid raamatupidaja tegevus seisnes deklaratsioonide täitmisel vastavalt juhataja juhistele. Raamatupidaja kaasvastutust toetab ka tollideklaratsioonidega seonduv kohtupraktika.

Tihti peale on deklaratsioonide koostamine ning ka allkirjastamine volitatud raamatupidajale. Sellisel juhul peab raamatupidaja olema ekstra tähelepanelik, sest kohtupraktika seab põhjendatult allkirjastamise faktile suure tähtsuse. Allkirjastamise näol ei ole tegemist pelgalt formaalsusega ning allkirjastaja pädevuses on langetada lõplik otsus, millised andmed deklaratsiooni kanda.

*Riigile esitatud raamatupidamis-dokumentides sisalduvate andmete õigsuse eest vastutab juhatus.*

Lisaks eelkirjeldatud karistusõiguslikule vastutusele võib raamatupidaja oma isikliku varaga vastutada riigi ees äriühingu maksuvõlgade eest. Sellise vastutuse eelduseks on raamatupidaja kuriteos süüdi mõistmine ning põhjuslik seos maksuvõla ning toime pandud kuriteo vahel.

Raamatupidaja tekitatud kahju eest võib solidaarselt vastutav olla ka äriühingu

juhatus. Juhatus vabaneb vastutusest juhul, kui ta tõendab, et rakendas kahju ärahoidmiseks piisavat hoolt ja sisekontrollimeetmeid. Juhatus vastutuse hindamisel tuleb hinnata, kas kahju oleks saanud ära hoida juhatusepoolse aktiivsema sekkumisega antud valdkonda (näiteks lao või kassa inventuuri korraldamine ning saadud andmete võrdlemine raamatupidamise andmetega). Kui vastus on jaatav, siis on juhatus raamatupidajaga solidaarselt vastutav.

## Kokkuvõte

Kokkuvõtvalt tuleb märkida, et Eestis ei ole riiklikul tasemel eraldi reguleeritud nõudeid raamatupidajale ega ka raamatupidaja vastutust.

Raamatupidaja vastutusest äriühingu ees saab rääkida äriühingu ja raamatupidaja vahel sõlmitud vastavale lepingule kohalduva seaduse regulatsiooni valguses.

Raamatupidaja nn töövigade eest vastutab väljapoole ühingat üldjuhul äriühing või selle juhatus liige. Raamatupidaja vastutab omakorda sisesuhtes äriühingu ees vastavalt sõlmitud lepingule.

Raamatupidajale kriminaalvastutuse kohaldamise juhtumid seisnevad praktikas peamiselt n-ö ilmsetes kuritegudes (nagu näiteks omastamine).