

Vadovų, buhalterių ir apskaitą tvarkančių įmonių teisinė atsakomybė už buhalterinės apskaitos taisyklių pažeidimus: PRAKTINIO TAIKymo YPATUMAI IR PROBLEMOS LIETUVOJE

Doc. dr. Gediminas VALANTIEJUS

APB iLAW vyr. teisininkas



Pastaruojau metu vykstančios diskusijos dėl Lietuvos Respublikos finansų ministerijos rengiamo Finansinės apskaitos įstatymo projekto paskatina dar kartą iš naujo pažvelgti į kiekvienam verslo subjektui aktualų atsakomybės už buhalterinės apskaitos tvarkymą paskirstymo klausimą bei aktualų jo teisinį reguliavimą ir galimas perspektyvas. Būtina atkreipti dėmesį, kad šiuo metu galiojanti Buhalterinės apskaitos įstatymo redakcija (jos 10 str.) numato, kad ūkio subjekto apskaitą tvarko: 1) vyriausiasis buhalteris (buhalteris) arba 2) pagal sutartį apskaitos paslaugas teikianti įmonė arba apskaitos paslaugas savarankiškai teikiantis asmuo. Taip pat pastebėtina, kad Lietuvoje iki šiol nėra teisės šaltinio, kuriame būtų sistemiškai kodifikuotas buhalterinę apskaitą tvarkančių subjektų atsakomybės paskirstymas.

Vertinant pagrindinio jau nurodyto šaltinio – galiojančio Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo – nuostatas, galima pastebėti, kad jos išskaidytos ir paskirstytos visame įstatymo tekste, bet nėra

nuoseklios, pavyzdžiui, apie atsakomybės paskirstymą kalbama net keturiuose šio įstatymo straipsniuose – 11, 14, 19 ir 21 str. 1 dalyje.

Įmonių vadovų atsakomybė

Pabrėžtina, kad formaliu požiūriu vertinant Buhalterinės apskaitos įstatymo 21 str. 1 dalies nuostatas (už apskaitos organizavimą pagal šio įstatymo reikalavimus atsako ūkio subjekto vadovas), būtų galima daryti išvadą, kad pagrindinė atsakomybė šioje srityje vis tik tenka ūkio (verslo) subjekto vadovui. Be to, vadovų atsakomybė už juridinio asmens buhalterinę apskaitą yra vienoda įvairių teisinių formų juridinių asmenų vadovams – akcinių bendrovių, individualių įmonių, mažųjų bendrijų ar ne pelno siekiančių juridinių asmenų (išlygų šiuo klausimu Buhalterinės apskaitos įstatymo 21 str.

nenumatyta). Atitinkamai ši nuostata ir teismų praktikoje paskatino daryti išvadą, jog **dažniausiai (de facto) už buhalterinės apskaitos klaidas, sąlygojančias mokesstinę, administracinę ar mokesstinę atsakomybę, turėtų atsakyti būtent įmonės (ūkio subjekto) vadovas** (žr. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (LAT) bylas Nr. 2K-667/2002, 2K-225/2004, 3K-3-429-313/2015 ir kt.). Remiantis nurodyta teismų praktika ir Buhalterinės apskaitos įstatymo 19 str. 4 ir 5 dalies nuostatomis, ūkio subjekto vadovas atsako už teisingos, tikslios, išsamios ir laiku pateiktos informacijos apie ūkinius įvykius ir ūkines operacijas pateikimą vyriausiajam buhalteriiui (buhalteriui) arba apskaitos paslaugas teikiančiai įmonei.

Kartu būtina pastebėti, kad *kai kuriais atvejais ir kiti specialieji įstatymai itin imperatyviai apibrėžia įmonės vadovo atsakomybę už netinkamą buhalterinės apskaitos ar finansinių dokumentų tvarkymą bei sudarymą*. Pavyzdžiui, Akcinių bendrovių įstatymo (ABI) 37 str. 12 dalies 2 ir 4 punktai nustato, kad **bendrovės vadovas atsako už: (i) metinių finansinių ataskaitų rinkinio sudarymą ir bendrovės metinio pranešimo parengimą; (ii) atlygio ataskaitos projekto parengimą**. Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 28 str. taip pat įtvirtinta analogiška nuostata, kad už įmonės finansinių ataskaitų, metinio pranešimo parengimą ir pateikimą Juridinių asmenų registruoti atsako įmonės vadovas, valdymo ir priežiūros organų nariai įstatymų nustatyta tvarka pagal įstatymų atitinkamai vadovui, valdymo ir priežiūros organams priskirtą kompetenciją.

Be to, Buhalterinės apskaitos įstatymo 19 str. 2 dalis imperatyviai nustato, kad būtent ūkio subjekto vadovas (o ne kiti subjektai) atsako **už apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų išsaugojimą**. Taigi, pripažinus vadovą kaltu dėl dokumentų neišsaugojimo, jam gali būti pritaikytos tiek administracinės, tiek baudžiamosios sankcijos, numatytos už aplaidų apskaitos tvarkymą (tokios nuomonės laikomasi ir LAT praktikoje, žr., pvz., *LAT byla 2K-225/2004*). Vadovaujantis LAT išaiškinimais, pateiktais byloje Nr. 2K-667/2002, dokumentų neišsaugojimu laikytinas bet koks neatsargus jų praradimas nepasibaigus teisės aktų nustatytam dokumentų saugojimo terminui. Akcentuotina, jog byloje Nr. 2K-225/2004 LAT taip pat yra atkreipęs dėmesį, kad **bet koks dokumentų perdavimas saugoti asmenims, kuriems nesuteiktos apskaitos dokumentų saugojimo funkcijos, neatleidžia bendrovės vadovo nuo atsakomybės už dokumentų neišsaugojimą**. Remiantis šia praktika, sprendžiant atsakomybės už dokumentų neišsaugojimą klausimą, bendrovės vadovo atsakomybė visada vertinama atsižvelgiant į tai, ar bendrovėje buvo nustatyta buhalterinės apskaitos dokumentų, registrų finansinių atskaitomybių saugojimo tvarka, ar tinkamai ir apdairiai vadovas pasirinko dokumentus saugančią įmonę ir pan. Tais atvejais, kai apskaitos dokumentai tyčia sunaikinami arba sugadinami iki jų saugojimo terminų pabaigos ir dėl to negalima



Bet koks dokumentų perdavimas saugoti asmenims, kuriems nesuteiktos apskaitos dokumentų saugojimo funkcijos, neatleidžia bendrovės vadovo nuo atsakomybės už dokumentų neišsaugojimą.

visiškai ar iš dalies nustatyti bendrovės veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo ar išipareigojimų dydžio ar struktūros, vadovui gali būti taikoma LR baudžiamojo kodekso 222 straipsnyje numatyta atsakomybė už apgaulingą apskaitos tvarkymą.

Įmonės vyriausiojo buhalterio (buhalterio) atsakomybė

Įmonės buhalterio atsakomybę reglamentuoja Buhalterinės apskaitos įstatymo 11 str. 1 dalis, kuri nustato, kad **už buhalterinių įrašų teisingumą Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka atsako vyriausiasis buhalteris (buhalteris)** arba kiti šio įstatymo 10 straipsnyje nurodyti asmenys (pagal sutartį apskaitos paslaugas teikianti įmonė arba apskaitos paslaugas savarankiškai teikiantis asmuo, kurie tvarko ūkio subjekto apskaitą). Svarbu tai, kad pagal formuojamą teismų praktiką, **įmonės buhalteris (vyr. finansininkas) gali būti traukiamas atsakomybėn už pažeidimus apskaitos ir mokesčių prievolių srityse tiek individualiai, tiek ir kartu su vadovu** (žr. *LAT nutartis byloje Nr. 3K-3-560/2007; 2K-11/2008; 2K-285/2012*). Vis tik net ir remiantis šiais teisminiais precedentais, visiškai atriboti vadovo ir buhalterio (vyr. finansininko) atsakomybę praktiniu požiūriu yra labai sudėtinga. Akivaizdu, kad jeigu įmonės vadovas neteikė reikiamos informacijos buhalteriu, veikė *ex officio* (pagal įstatymą) arba atvirksčiai – taip elgėsi buhalteris, atsakomybėn turėtų būti traukiamas vienas konkretus subjektas, atlikęs tokio pobūdžio veiką / veikas (žr., pvz., *Klaipėdos apygardos teismo baudžiamąją bylą 1A-40-360/2017*). Bet kuriuo atveju **buhalterinę apskaitą tvarkantis asmuo nėra atsakingas už pateikiamų pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų turinį ar už tokių dokumentų nepateikimą jam. Taigi, buhalteris gali tvarkyti tik tuos duomenis, kurie**



Buhalteris gali tvarkyti tik tuos duomenis, kurie jam buvo pateikiami (įmonės vadovo), ir neat-sako už veiksmus, kurių pats neatliko.

jam buvo pateikiami (įmonės vadovo), ir neat-sako už veiksmus, kurių pats neatliko (žr., pvz., jau minėtą bylą Nr. 1A-40-360/2017).

Iš aptartos teismų praktikos taip pat akivaiz-du, kad įmonės vadovas, aiškiai pavedęs kon-krečius buhalterinės apskaitos tvarkymo darbus įmonės vyriausiajam buhalteriu, didžiąja dalimi bus įgyvendinęs vieną iš svarbiausių Buhalteri-nės apskaitos įstatymo numatytų pareigų – orga-nizuoti įmonės buhalterinės apskaitos tvarkymą. Vis dėlto konkrečių funkcijų priskyrimas vyr. fi-nansininkui dar nereiškia, kad atsakomybės tai-kymo galimybės įmonės vadovui iš viso nebelie-ka. Vadovas privalo kontroliuoti, kaip buhalteris vykdo pavestus darbus, ar jis yra kompetentin-gas juos atlikti, ar aprūpintas darbui būtinomis techninėmis bei metodinėmis priemonėmis. Ati-tinkamai šios aplinkybės ir gali būti įrodinėjimo dalyku bylose / ginčiuose dėl teisinės atsakomy-bės taikymo.

Be to, vertinant buhalterio administracinę atsakomybę už buhalterinės apskaitos tvarkymo ir mokestinius pažeidimus, konstatuotina, kad Administracinių nusižengimų kodekse (ANK) **yra įtvirtinta tokių administracinių nusižengi-mų sudėčių, kuriose apibrėžta, jog konkrečius pažeidimo subjektu gali būti konkrečiai bū-tent tik buhalteris** (žr., pvz., ANK 132 str., api-brėžiantį atsakomybę už alkoholio produktų ir tabako gaminių ar susijusių gaminių prekybos tvarkos pažeidimus, dokumentacijos trūkumus ir pan.). Kitais atvejais ANK, nustatant atsa-komybę už netinkamos buhalterinės apskaitos tvarkymo atvejus, konkretus atsakomybės su-bjektas paprastai nenurodomas (žr. ANK 187, 192, 205 str.). Atitinkamai, **jeigu atsakomybę numatančios ANK normos konkrečiai vadovo ar buhalterio (kaip atsakomybės subjekto) ne-įvardija, atsakomybėn turėtų būti traukiamas tas asmuo, kuris kaltas už veikos, užtraukian-čios atsakomybę, padarymą. Tokiais atvejais**

turėtų būti vertinama ir tai, ar buhalteriu apskritai buvo pavesta prievolė vykdyti tam tikras pareigas, ar tai tinkamai atlikta, ar vadovas ėmėsi reikiamų priemonių, kad buhalteris įvykdytų šias pareigas.

Svarbu ir tai, kad vyriausiojo buhalterio potvarkiu konkrečiam įmonės darbuotojui taip pat gali būti pavedama atlikti vieną ar kelis darbus, susijusius su buhalterinės apskaitos tvarkymu. Tokiu atveju, jeigu atsako-mybė kitam darbuotojui buvo pavesta tinkamai (pavedimas / delegavimas patvirtintas įmonės vadovo, pavestos funkcijos numatytos konkre-taus darbuotojo darbo sutartyje ar jo pareigi-niuose nuostatuose, įmonės vidaus teisės ak-tuose ir pan.), administracinė atsakomybėn gali būti traukiamas būtent šis konkretus dar-buotojas, o ne įmonės buhalteris (žr., pvz., ANK 164 straipsnį, numatantį atsakomybę už kasos operacijų atlikimo tvarkos pažeidimus).

Apskaitos paslaugas teikiančių įmonių atsakomybė

Buhalterinės apskaitos įstatymo 11 str. 2 da-lis taip pat reglamentuoja apskaitos paslaugas teikiančios įmonės arba apskaitos paslaugas sa-varankiškai teikiančio asmens atsakomybę už aptarnaujamo verslo subjekto tvarkomos apskaitos pažeidimus ir numato, kad ji apibrėžia-ma rašytinėje sutartyje, sudaromoje su užsako-vu. Prie tokios sutarties privalo būti pridedama ir apskaitos paslaugas teikiančios įmonės arba apskaitos paslaugas savarankiškai teikiančio asmens bendrosios civilinės atsakomybės drau-dimo sutartis.

Atitinkamai buhalterinės apskaitos paslau-gas teikianti įmonė atsako už teisingą pirminių dokumentų įvertinimą ir įtraukimą į buhalter-iinės apskaitos sistemą, laiku ir teisingą atskaitų pateikimą atitinkamoms institucijoms bei įmonės vadovams. **Dėl neteisingai pateiktos informa-cijos atsiradus nuostoliams, buhalterinės apskaitos paslaugas teikianti įmonė privalo kom-pensuoti šiuos nuostolius užsakovo įmonei bei privalo ištaisyti neteisingai pateiktus duome-nis ir finansines ataskaitas.** Būtina pastebėti, kad teisiniu aspektu (bent jau teoriniu lygmeniu) yra įmanomas ir baudžiamosios ar administra-cinės atsakomybės taikymas apskaitos paslau-gas teikiančiai įmonei (jos darbuotojams). Šiuo

klausimu yra pasisakyta ir teismų praktikoje (žr., *poz.*, *Klaipėdos apygardos teismo baudžiamąją bylą Nr. 1A-40-360/2017*). Tačiau, vertinant tokios atsakomybės taikymą praktiniu požiūriu, akcentuotina, jog teismų praktikoje buhalterinę apskaitą tvarkantis subjektas vis tik nėra laikomas atsakingu už pateikiamų pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų turinį ar už tokių dokumentų nepateikimą jam (žr. *jau nurodytas LAT bylas Nr. 3K-3-560/2007; 2K-11/2008; 2K-285/2012*), todėl **baudžiamoji ir / ar administracinė atsakomybė už netinkamą apskaitos tvarkymą buhalterinės apskaitos paslaugas teikiančioms įmonėms ir / ar įmonių darbuotojams praktikoje iš esmės netaikoma arba taikoma tik retais / išimtiniais atvejais**, o aktualiausia išlieka apskaitos įmonės civilinė atsakomybė užsakovui (įmonei, verslo subjektui).

Kiti probleminiai atsakomybės aspektai

Apibendrinant aptartą teisinį reguliavimą bei teismų praktiką, konstatuotina, kad **skirtingų teisės subjektų (vadovų, buhalterių, apskaitos įmonių) atsakomybės už buhalterinės apskaitos taisyklių pažeidimus teisiniam reglamentavimui Lietuvos Respublikoje kol kas stinga sisteminio požiūrio bei nuoseklumo**. Daugelis bendrųjų šios atsakomybės taikymo ir ypač jos paskirstymo klausimų nėra tiesiogiai sureguliuoti šiuo metu galiojančioje Buhalterinės apskaitos įstatymo redakcijoje – į juos bandoma atsakyti tik teismų praktikoje. Be to, atsakomybės taikymą apibrėžiančios normos nėra nuosekliai kodifikuotos bei išskaidytos tiek ir skirtingose Buhalterinės apskaitos įstatymo normose (straipsniuose), tiek ir specialiuose įstatymuose (Akcinų bendrovių, Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymuose ir kt.).

Kartu pabrėžtina ir tai, kad teisinio tikrumo bei aiškumo principus atitinkančiai vadovų, buhalterių ir apskaitos įmonių atsakomybės paskirstymo sistemai neigiamą įtaką daro ir administracinės atsakomybės reglamentavimo netikslumai ar trūkumai, išlikę (ar atsiradę) netgi naujajame Administracinių nusižengimų kodekse (ANK). Tarp tokių trūkumų galima išskirti tai, kad jame iki šiol neįtvirtintas juridinių asmenų administracinės teisinės atsakomybės institutas.



Baudžiamoji ir / ar administracinė atsakomybė už netinkamą apskaitos tvarkymą buhalterinės apskaitos paslaugas teikiančioms įmonėms ir / ar įmonių darbuotojams praktikoje iš esmės netaikoma.

Be to, daugelyje šio kodekso normų, susijusių su buhalteriniais ir / ar mokestiniais pažeidimais, nėra aiškiai nurodomi konkretūs fiziniai asmenys, kaip teisinės atsakomybės subjektai (neišskirta, kas atsako už konkretų pažeidimą (pagal jo pobūdį), – vadovas, buhalteris, kiti darbuotojai). Kaip tokių normų pavyzdžius galima nurodyti ANK 150 straipsnį („Komercinės ar ūkinės veiklos tvarkos pažeidimas“) ar 205 straipsnį („Buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimas“), atitinkamai šie straipsniai palieka labai plačias galimybes inkriminuoti minėtus pažeidimus iš esmės bet kuriam verslo subjekto darbuotojui, imperatyviai neatskiriant ir nepaskirstant atsakomybės pagal konkretaus darbuotojo pareigų ar statuso specifiką.

Susiklosčiusi teisinio reguliavimo situacija aptariamoje srityje iš esmės reikalauja kokybiškai naujo požiūrio į įmonių vadovų, buhalterių bei apskaitą tvarkančių įmonių teisinės atsakomybės už buhalterinės apskaitos taisyklių pažeidimus reglamentavimą. Dėl šios priežasties itin svarbu, kad šie aspektai būtų tinkamai įvertinti teisėkūros procese, kuriant naują, vadinamąjį Finansinės apskaitos įstatymo projektą. Jame, įvertinus esamus netikslumus, atsakomybės institutą būtų tikslinga apibrėžti nuosekliai ir sistemiškai suderintose teisės normose (skiriant tam atskirą įstatymo skyrių ar skirsnį), taip pat įtvirtinant ir kolizines taisykles, skirtas nustatyti atsakomybės paskirstymo bei individualizavimo principus tais atvejais, kai būtina nustatyti konkretų atsakomybės subjektą.



Merfio dėsnis

Biblijoje parašyta, kad turime atleisti savo priešams, o apie draugus ten nieko nerašoma.