

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ БУХГАЛТЕРА: СТАРА КОНЦЕПЦІЯ І НОВІ ВИКЛИКИ\*

Удалено: &lt;sp&gt;

*Удосконалено посадову інструкцію бухгалтера, внесені пропозиції щодо змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" в частині прав і обов'язків головного бухгалтера*

**Постановка проблеми.** Ще у 1890 р. В.Д. Белов писав, що відповідальність бухгалтера – велика, а його права – нікчемні.

Незахищеність бухгалтера прослідкується в Кодексі законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII. Зокрема, статтею 41 "Додаткові підстави розірвання трудового договору з ініціативи власника або уповноваженого ним органу з окремими категоріями працівників за певних умов", визначено, що трудовий договір з ініціативи власника або уповноваженого ним органу може бути розірваний у випадках: одноразового грубого порушення трудових обов'язків керівником підприємства, установи, організації всіх форм власності (філії, представництва, відділення та іншого відокремленого підрозділу), його заступниками, а також службовими особами митних органів, державних податкових інспекцій, яким присвоєно персональні звання, і службовими особами державної контрольно-ревізійної служби та органів державного контролю за цінами. Статтею 43-1 кодексу визначено, що розірвання трудового договору з ініціативи власника або уповноваженого ним органу без згоди виборного органу первинної профспілкової організації (профспілкового представника) допускається у випадках: звільнення керівника підприємства, установи, організації (філії, представництва, відділення та іншого відокремленого підрозділу), його заступників, головного бухгалтера підприємства, установи, організації, його заступників, головного бухгалтера підприємства, установи, організації, його

заступників, а також службових осіб, державних податкових інспекцій, яким присвоєно персональні звання, і службових осіб державної контрольно-ревізійної служби та органів державного контролю за цінами.

Удалено: підприємства, установи, організації, його

Таким чином, маючи широкий перелік обов'язків і не маючи адекватних прав, бухгалтер залишається незахищеним. Крім того, безправний бухгалтер не може бути об'єктивним. Внаслідок цього бухгалтер є фінансово залежним від власника і тому вимушений підкорюватися його наказам. Оскільки бухгалтер має доступ до конфіденційної інформації, він виступає потенційним ворогом для керівника або власника, які планують здійснення афер. Бухгалтеру доводиться обирати між професійною честю і матеріальною залежністю. Аналогічна ситуація виникає з аудитором. Вони виступають у ролі найманих працівників, а керівник підприємства – роботодавцем. Відсутність дисциплінарних або інших санкцій за свої дії дозволяє аудитору йти на компроміси при наданні висновку.

**Огляд останніх досліджень.** Враховуючи особливості менталітету вітчизняних облікових працівників, права та обов'язки яких протягом тривалого періоду суворо регламентувалися, роботі бухгалтера на сьогодні властива невизначеність. Вирішення багатьох питань залишено на його власний розсуд, тобто передбачено винесення бухгалтером професійного судження. У дисертації А.В. Рабошук [5] доведено, що вітчизняні бухгалтери не пристосовані до використання професійного судження для

Удалено: вітчизняні бухгалтери не пристосовані до використання професійного судження для організації і ведення бухгалтерського обліку,

\* Стаття підготовлена за сприяння гранту Президента України для підтримки молодих учених згідно з Розпорядженням Президента України від 30.01.2007 р. № 18/2007-рп, наданого Л.В. Чижевській.

організації і ведення бухгалтерського обліку. тому необхідність вирішення великої кількості питань на основі професійного судження бухгалтера для України на сучасному етапі є негативним явищем.

Погоджусмося з О.О. Концуровим [2] в тому, що модель обліку, закладена в Міжнародних стандартах фінансової звітності, можна охарактеризувати низьким рівнем суспільного контролю за формуванням методології бухгалтерського обліку, віднесенням до компетенції менеджменту права визначити облікову політику, урегулювання на мікрорівні методологічних і методичних невизначеностей в окремих питаннях, виходячи з професійного судження бухгалтера, а фактично менеджменту підприємства.

Професор Б.І. Валусь [1] вважає, що встановлення обов'язків і відповідальності бухгалтерів залежить від цільових установок підприємств. Для цього необхідно вміти формулювати критерії, логіка яких лежить у вивченні бухгалтерського обліку як науки і професійної діяльності.

Детальний аналіз законів про бухгалтерський облік різних країн в частині відповідальності бухгалтера здійснено Ю. Кузьмінським [3, с. 12].

**Виклад основного матеріалу.**

Дослідження досвіду регулювання правового статусу та професійних вимог в СРСР і умовах ринкових відносин дозволило зробити наступні висновки:

1) наявність великої кількості нормативних документів, що регулюють професійну діяльність бухгалтера, дезорганізує його роботу.

2) проаналізовані нормативні документи не уточнюють межі обов'язків і відповідальності бухгалтера. Вирішення цього питання відбувається з урахуванням традицій і професійного досвіду.

3) у нормативних документах України від бухгалтерів вимагається якісне виконання технічних процедур, що не відповідає вимогам роботодавців і зростанню ролі бухгалтерів у забезпеченні стабільності економіки держави та інтересів суспільства.

4) до переліку обов'язків бухгалтерів слід віднести підвищення професійного рівня знань, у тому числі з інформаційної обробки даних, прагнення до підвищення іміджу підприємства та розвитку елементів корпоративної культури.

5) з урахуванням розширених управлінських функцій бухгалтера з метою оновлення переліку робіт необхідно внести зміни до Державного класифікатора видів діяльності.

6) до типових характеристик окремих категорій працівників облікового підрозділу необхідно включити перелік факторів, які визначають складність праці та ступінь відповідальності працівника, рівень організаційних навиків. Це є основою визначення посадових окладів працівників і їх професійного зростання.

7) бухгалтер не має дієвих інструментів захисту від неправомірних дій керівника, який може звільнити його у випадку невиконання дій керівника, які не узгоджуються із законодавством. У подальшому працевлаштування такого бухгалтера може бути ускладнене. Професійні організації у цьому випадку є безпомічними, оскільки виступаючи громадською організацією, вони не виконують таких функцій.

Встановлення обов'язків повинно відбуватися таким чином, щоб не було сумніву, що це стосується сфери відповідальності головного бухгалтера. Слід враховувати, щоб підлеглі теж несли відповідальність.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст. 8) визначені, обов'язки головного бухгалтера. Всі інші обов'язки на рівні підприємства повинні забезпечуватися за допомогою посадових інструкцій, чому не завжди приділяється достатня увага.

Виходячи з проведеного аналізу, запропоновано такий текст кваліфікаційної характеристики бухгалтера (табл. 1):

Удалено: .

Удалено: .

Удалено: .

Формат: Список

Удалено: .

Удалено: .

Удалено: внести наступні зміни до посадової інструкції головного бухгалтера

Удалено: .

Таблиця 1. Нова редакція кваліфікаційної характеристики головного бухгалтера

**Обов'язки:**

- забезпечує ведення бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад, установлених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та П(С)БО, затверджених Міністерством фінансів України;
- формує відповідно до чинного законодавства облікову політику з урахуванням структури та особливостей господарської діяльності підприємства, яка б гарантувала охорону майна власника та визначення достовірного фінансового результату, фактичного стану активів і пасивів, сприяла соціальному захисту працівників підприємства;
- здійснює контроль за дотриманням порядку оформлення первинних документів;
- організовує складання, прийняття, обробку та зберігання оброблених первинних документів, облікових реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, а також забезпечує збереження комерційної таємниці підприємства з метою його економічної безпеки;
- забезпечує надання бухгалтерської інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам;
- забезпечує перерахування податків і зборів, соціальних внесків, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань і фінансової політики підприємства;
- висуває пропозиції щодо раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- організовує проведення інвентаризацій;
- керує обліковими працівниками підприємства та розподіляє між ними посадові обов'язки;
- контролює дотримання чинного законодавства України при здійсненні господарських операцій та їх економічну доцільність, дотримання штатної, фінансової і касової дисципліни при виконанні фінансового плану та бюджетів;
- забезпечує умови підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської служби;
- проводить інструктаж матеріально відповідальних осіб з питань бухгалтерського обліку та зберігання цінностей, що перебувають у них на відповідальному зберіганні;
- повідомляє адміністрації підприємства про всі виявлені недоліки в роботі бухгалтерської служби підприємства з поясненням причин виникнення та пропозиціями щодо їх усунення;
- забезпечує економічний аналіз господарської діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку й звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, усунення втрат від нерационального використання ресурсів;
- впроваджує інформаційні комп'ютеризовані системи бухгалтерського обліку та сучасні довідково-правові системи;
- дотримується норм Кодексу професійної етики.

**Повинен знати:**

- законодавчі та нормативно-правові документи, що регулюють господарську діяльність суб'єктів господарювання (цивільне, фінансове, податкове та господарське законодавство);
- Положення (стандарты) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові документи Міністерства фінансів України щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- методичні матеріали та рекомендації міністерств й інших органів виконавчої влади щодо галузевих особливостей застосування Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- основи технології виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) на підприємстві;
- порядок оформлення операцій і організацію документообороту за ділянками бухгалтерського обліку;

- форми та порядок здійснення розрахунків;
- порядок приймання, оприбуткування, зберігання та витрачання коштів і товарно-матеріальних цінностей;
- правила проведення інвентаризації активів і зобов'язань;
- макро- та мікроекономіку;
- принципи наукової організації праці в бухгалтерській службі;
- Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- порядок планування і складання бюджетів, управління витратами, контроль якості, оцінка результатів діяльності та встановлення критеріїв її ефективності;
- етичні та професійні обов'язки професійного бухгалтера у відносинах з колегами та громадськістю;
- внутрішньогосподарській контроль і аналіз господарської діяльності;
- фінансовий менеджмент;
- принципи міжнародної торгівлі за умов глобалізації;
- застосування кількісних методів і статистичної інформації для вирішення управлінських проблем;
- юридичне, політичне, соціальне, екологічне та культурне середовище, в якому здійснюється господарська діяльність підприємства;
- організаційні та операційні ризики, властиві бізнес-середовищу;
- правила проведення перевірок контролюючими органами;
- економіку підприємства, організацію виробництва та праці;
- структуру підприємства, стратегію і перспективи його розвитку;
- психологію праці та конфліктологію, професійну етику;
- правила й норми охорони праці, техніки безпеки, виробничої санітарії і протипожежної безпеки.

**Права:**

- діяти від імені підрозділу підприємства, представляти інтереси підприємства у взаємовідносинах з іншими організаціями та органами державної влади;
- ознайомлюватися з проектами рішень адміністрації підприємства, що стосуються діяльності бухгалтерської служби;
- виносити на розгляд керівництва пропозиції щодо поліпшення діяльності підприємства й бухгалтерської служби, зокрема;
- брати участь у підготовці проектів наказів, інструкцій, вказівок, а також кошторисів, договорів та інших документів, пов'язаних з господарською діяльністю підприємства;
- самостійно вести листування зі структурними підрозділами підприємства, а також іншими організаціями з питань, що входять до його компетенції;
- вимагати від інших підрозділів підприємства надання інформації, необхідної для ведення бухгалтерського обліку (нормальна виробнича потужність, строки корисної експлуатації, вимоги щодо дотримання порядку документообороту) тощо;
- не виконувати вказівку керівника підприємства у випадку її невідповідності чинному законодавству.

**Кваліфікаційні вимоги**

Вища професійна освіта і стаж бухгалтерської роботи не менше 5 років для державних бухгалтерів, не менше 3-х років – для бухгалтерів у комерційному секторі. Без стажу роботи на посаду головного бухгалтера може прийматися особа, яка має освітньо-кваліфікаційних рівень магістра (практичне прямування).

Діюча редакція тексту Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” не містить норм щодо таких суттєвих питань, які стосуються відповідальності бухгалтера:

1) статус фахівця з бухгалтерського обліку, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи. Наприклад, в республіці Азербайджан Законом “Про бухгалтерський облік” передбачено посаду незалежного бухгалтера (фізична особа, яка одержала за ліцензією право на ведення операцій з бухгалтерського обліку);

2) порядок призначення і звільнення головних бухгалтерів: призначення головного бухгалтера повинно здійснюватись керівником, а не засновником, оскільки перший несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві; а звільняється загальними зборами засновників, щоб забезпечити захист бухгалтера від незаконних дій керівника. Відсутня вимога щодо здійснення процедури приймання-передачі справ при звільненні бухгалтера;

3) санкції за незаконне оприлюднення зареєстрованих в облікових реєстрах даних;

4) виконання вказівок головного бухгалтера іншими працівниками підприємства. Пропонується наступна редакція тексту норми: виконання вимог головного бухгалтера, пов’язаних з наданням необхідних даних і документів, є обов’язковим для всіх працівників підприємства;

5) підвищення кваліфікації бухгалтерів;

6) вимоги щодо головного бухгалтера повинні враховувати відмінність у вимогах до осіб, які працюватимуть у комерційному секторі та державному. Наприклад, державні бухгалтери повинні мати стаж не менше 5 років;

7) права і обов’язки головного бухгалтера;

8) захист бухгалтера від несанкціонованих дій керівника;

9) відповідальність керівника і головного бухгалтера;

10) підпис бухгалтера: грошові і розрахункові документи без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними і не повинні прийматись до виконання;

Вирішення розбіжностей між керівником і головним бухгалтером: виконання головним бухгалтером господарських операцій за письмовим розпорядженням керівника не звільняє першого від відповідальності. Оскільки в тих випадках головний бухгалтер, щоб уникнути кримінальної відповідальності повинен сповістити про даний злочин правоохоронні органи. Такі дії є нереальними.

Крім того, в юридичних документах відсутнє чітке розмежування понять “ухилення від сплати податків”, “уникнення податків”, “мінімізація податків”, “податкове планування”, “податкова оптимізація”. Вирішення цього питання в контексті обов’язків бухгалтера є актуальним, оскільки чинні нормативні документи в Україні допускають законну мінімізацію податків. Ігнорування цього факту може призвести до загострення конфліктів між бізнесом і державою.

У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” необхідно передбачити заборону дій, які можуть призвести до недотримання інтересів держави: складання первинних документів, зміст яких не засвідчує фактичні операції з руху товарно-матеріальних цінностей; здійснення операцій, в ході яких не досягається мета бізнесу – отримання прибутку; приховування фактів, які мають суттєве значення при визначенні бази оподаткування; ухилення від сплати податків.

У дискусії щодо необхідності підпису бухгалтера є полярні точки зору: перша – підпис бухгалтера не потрібен, оскільки бухгалтер не є головною особою у господарській діяльності підприємства; друга – підпис бухгалтера необхідний, щоб засвідчити

Удалено :  
Формат: Список

Удалено :

Удалено :

Удалено :

Удалено :

його відповідальність. Перша позиція обґрунтовується тим, що фінансова звітність формується не тільки на даних бухгалтерського обліку [4].

Однак відмова від підпису бухгалтера означає, що бухгалтерський облік визнається не як суспільна наука, а як робоча функція в менеджменті.

Для США питання про підпис бухгалтера є безпрецедентним рішенням, оскільки вони були прихильниками недержавного регулювання

бухгалтерського обліку. З прийняттям Закону Sarbones-Oxly в США актуалізувалась дискусія щодо підпису бухгалтера.

У вітчизняній практиці керуються нормативними документами, що вимагають підпису головного бухгалтера при здійсненні особливих господарських операцій (табл. 2).

Таблиця 2. Нормативні документи, що вимагають підпису головного бухгалтера при здійсненні особливих господарських операцій

№ з/п	Нормативні документи	Зміст статей
1	Господарський процесуальний кодекс України від 6 листопада 1991 року № 1798-ХІІ	Підписання довідки про стягнення сум до господарського суду (Стаття 120, 122)
2	Закон України "Про державну підтримку підприємств, науково-дослідних інститутів і організацій, які розробляють та виготовляють боєприпаси, їх елементи та вироби спецхімії" від 21 вересня 2000 року № 1991-ІІІ	Стаття 7. Порядок прийняття рішення щодо реструктуризації та списання податкової заборгованості Контролюючий орган, де обліковується платник податку, зобов'язаний зареєструвати у двотижневий строк з дня отримання повідомлення платника податку щодо прийняття рішення про реструктуризацію податкової заборгованості та відкрити облікову картку реструктурованої податкової заборгованості. Зазначене повідомлення має бути підписано керівником і головним бухгалтером платника податку або посадовими особами, які їх заміщують та мають право підпису фінансово-господарських документів
3	Закон України "Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)" від 15 березня 2001 року № 2299-ІІІ	Стаття 39. Проспект емісії цінних паперів ІСІ Проспект емісії цінних паперів ІСІ підписується керівником та головним бухгалтером компанії з управління активами ІСІ. Особи, які підписали проспект емісії цінних паперів ІСІ, несуть відповідальність за достовірність інформації, що міститься у ньому
4	Закон України "Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю" від 19 червня 2003 року № 978-ІV	Стаття 44. Державна реєстрація випусків сертифікатів ФОН Проспект емісії сертифікатів ФОН підписується керівником та головним бухгалтером емітента. Особи, які підписали проспект емісії сертифікатів ФОН, несуть відповідальність за достовірність інформації, що міститься у ньому
5	Закон України "Про обіг векселів в Україні" від 5 квітня 2001 року № 2374-ІІІ	Стаття 5. Вексель підписується від імені юридичних осіб – власноручно керівником та головним бухгалтером (якщо така посада передбачена штатним розписом юридичної особи) чи уповноваженими ними особами. Підписи скріплюються печаткою

Грошові і розрахункові документи без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними і не повинні прийматися до виконання.

Перелік осіб, які мають право підпису первинних облікових документів, затверджує керівник підприємства за погодженням з головним бухгалтером. За відсутності в штаті головного бухгалтера керівник підприємства призначає контролера, якому передаються право другого підпису на документах.

Проблемою формування відповідальності бухгалтера є те, що вона залежить від форми організації бухгалтерського обліку.

Згідно з п. 4 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність можливі такі форми організації бухгалтерського обліку:

1) ввести в штат підприємства посаду бухгалтера або створити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером;

2) користуватися послугами фахівця з бухгалтерського обліку, який зареєстрований як приватний підприємець;

3) на договірних основах користуватися послугами спеціалізованої (наприклад, аудиторської) фірми;

4) ведення бухгалтерського обліку безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Більшість підприємств користується традиційною формою організації ведення бухгалтерського обліку – введення штатних посад. Недолік даної форми полягає у тому, що зі зміною способу ведення бухгалтерського обліку змінюється ступінь відповідальності бухгалтера (див. табл. 3).

Таким чином, відповідальність бухгалтера змінюється залежно від форми ведення бухгалтерського обліку, що є недопустимим.

Цікавим з цього приводу є досвід Білорусі. Згідно з п. 2.10.21 Основних положень зі складу витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), затвердженими Мінекономіки, Мінфіном, Мінстатом і Мінпраці РБ (редакція від 07.06.2005 № 104/72/43/65), до собівартості продукції включаються витрати на оплату послуг з управління організацією або окремими її підрозділами, зокрема витрати на послуги з ведення бухгалтерського обліку і звітності, що надаються стороннім організаціям і індивідуальним підприємцям, в тих випадках, коли штатним розкладом організації не передбачені ті або інші функціональні служби.

Приведені вище записи припускають, що у випадку, якщо штатним розкладом передбачена бухгалтерська служба, то оплата послуг з ведення обліку сторонніми організаціями і індивідуальними підприємцями не повинна включатися до складу собівартості продукції, а отже, витрат, що вираховуються при оподаткуванні прибутку [6].

Удалено: ¶

¶  
¶  
¶  
¶  
¶



**Висновки та пропозиції подальших досліджень.** Проведений аналіз притягнення до відповідальності ілюструє можливості управління відповідальністю, проте невирішеними залишається питання відшкодування збитків, завданих внаслідок непрофесійних дій бухгалтера.

Досвід зарубіжних країн (Польща, Чехія) свідчить про необхідність страхування матеріальної відповідальності. Ці послуги на страховому ринку України практично відсутні.

#### Список використаної літератури:

1. *Валуєв Б.* О недостаточной связи науки о бухгалтерском учете с проблемами развития целостной системы управления // *Економіст*. – 12 грудня 2006. – № 12. – С. 58-63

2. *Канцуров О.О.* Застосування термінології міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у нормативно-правовій базі України // *Фінанси України*. – 2006. – № 8. – С. 51-58.

3. *Кузьмінський Ю.* Місце бухгалтера в управлінні економікою України // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2003. – № 5. – С. 8-14.

4. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с. – С. 27.

5. *Рабошук А.В.* Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: Дис. ...кандидата економічних наук: 08.06.04. – К., 2006.

6. *Сушкевич А.Н.* Организация бухгалтерского учета и внутреннего аудита / А.Н. Сушкевич. – Мн.: Ред. Журн. “Пром.-торг. право”, 2006. – 160 с.

ЧИЖЕВСЬКА Людмила Віталіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю, докторант Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік як професійна діяльність;  
– методика викладання облікових дисциплін

Удалено: ---Разрыв раздела---