DOI: [10.32702/2307-2105-2020.4.18](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.4.18)

УДК 657.1

*О. В. Усатенко,
д. е. н., доцент, професор кафедри обліку і аудиту,
Національний технічний університет «Дніпровська політехніка», м. Дніпро
ORCID ID: 0000-0003-3198-9002*

ПОМИЛКИ У ВЕДЕННІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: НАСЛІДКИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ДЛЯ ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА

*O. Usatenko
Doctor of Economic Sciences, Associate professor, Professor Department of accounting and audit
National Technical University "Dnipro Polytechnic", Dnipro*

MISTAKES OF ACCOUNTING: THE CONSEQUENCES AND RESPONSIBILITIES FOR THE MAIN ACCOUNTANT

У статті з'ясовано, що кожен суб'єкт господарювання самостійно для себе обирає конфігурацію побудови бухгалтерського обліку. Встановлено, що заборонено самостійне ведення керівником бухгалтерського обліку в установах, що утримуються за рахунок бюджету та на підприємствах, які зобов'язані розкривати інформацію про свою діяльність. Також, у випадку введення посади бухгалтера до штатного розпису, керівнику підприємства забороняється вести облік. Визначено, нормативне забезпечення завдань та функціональних обов'язків бухгалтерських структур, повноважень менеджерів вищої ланки бухгалтерської структури у бюджетних та приватних суб'єктів господарювання. Розмежовані обов'язки посадових осіб суб'єктів господарювання. З'ясовано, що до обов'язків керівника суб'єкта господарювання належить створення необхідних умов для ведення бухгалтерського обліку згідно чинного законодавства, налагодження контролю за виконанням всіма структурами підприємства та співробітниками формалізованих вимог бухгалтера щодо виконання затвердженого порядку документального оформлення та подання до бухгалтерської структури первинних документів. Все інше, без виключення, є зоною відповідальності головного бухгалтера суб'єкта господарювання. Тобто, за допущені головним бухгалтером порушення, передбачається дисциплінарна, матеріальна, адміністративна та кримінальна відповідальність.

The article states that the entity chooses the entity independently. It is established that self-accounting cannot be applied to budgetary institutions and enterprises whose reporting should be made public. The statutory provision of tasks and functional responsibilities of accounting services, the powers of the head of accounting department in budgetary and private persons is determined. Divided responsibilities of company officials. It has been established that the duties of the head of an entity include the creation of the necessary conditions for proper accounting, ensuring consistent implementation of all departments, services and employees engaged in accounting, the legal requirements of the accountant to follow the procedure for registration and submission of

primary documents. For all other responsibility rests with the chief accountant of the enterprise. That is, for violations committed by the Chief Accountant, disciplinary, material, administrative and criminal liability is assumed. The article discusses the types and sizes of responsibilities. It has been determined that the accountant bears disciplinary responsibility in the form of reprimand or dismissal for violation of labor discipline. With respect to liability, the chief accountant is not a financially responsible person, except in the case of performing the functions of cashier. The duties of the chief accountant do not include the work directly related to the storage, processing, sale (vacation), transportation or use in the process of production of the values transferred to him. The amount of the accountant's responsibility is determined with the consent of the parties to the employment contract or contract. But the accountant has only limited liability within the average wage. Administrative liability is the application of penalties. The amount of criminal liability for an offense depends on the minimum amount of taxes payable, as well as on the amount of damage caused to the rights, freedoms and interests of individual citizens, or to state or public interests, or to the interests of legal entities.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку; обов'язки; головний бухгалтер; відповідальність; порушення.

Keywords: accounting organization; responsibilities; chief accountant; liability; breach.

Постановка проблеми. Діяльність будь-якої юридичної особи неможлива без застосування послуг бухгалтерів. В умовах сьогодення, функцій у осіб, які зайняті на бухгалтерській ниві чимало. Окрім основних обов'язків, бухгалтери доводиться опановувати додатково тонкощі юриспруденції, вивчати кадрове діловодство, а також займатися архівними питаннями. І це тільки невеликий приклад того, чим займається бухгалтер підприємства окрім виконання своїх безпосередніх обов'язків. Так що ж належить до обов'язків керівника суб'єкта господарювання, що до обов'язків головного бухгалтера? А можливо це питання, що вирішує ліквідаційна комісія? Необхідно чітко розмежовувати що є обов'язками посадових осіб суб'єктів господарювання, необхідно визначити види відповідальності, які можуть бути застосовані до бухгалтера та встановити наслідки неналежного виконання посадових обов'язків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Багато досліджень вчених спрямовано саме на специфіку праці бухгалтерів різних галузей господарювання, на встановлення мотивації до сумлінного виконання своїх обов'язків: І.В. Ксьонжик, Р.Є. Нікітіна [1], О.В. Клименко [2], С.В. Свірко [3], Л.У. Сінельник [4]. Функціональні обов'язки бухгалтера та сферу його діяльності в своїх роботах розглядали В.В. Сопко, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.Ф. Палій. Питання регулювання професійної бухгалтерської діяльності та професійної етики висвітлені у дослідженнях Герасимової Л.Н., Чижевської Л.В., Скакун Л.С. [5]. Разом з тим, питання розмежування обов'язків посадових осіб, видів відповідальності та результатів порушень обов'язків посадовими особами, в тому числі допущення помилок у веденні бухгалтерського обліку вивчені недостатньо, що і обумовлює необхідність проведення досліджень.

Формулювання цілей статті. Мета статті полягає у розмежуванні зобов'язань посадових осіб суб'єктів господарювання, встановлення видів відповідальності та результатів неналежного виконання посадових обов'язків, в тому числі помилок у веденні бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Головним нормативним документом, який визначає питання регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні - є Закон від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6]. Дія закону стосується всіх юридичних осіб, які створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Згідно ч.2, ст.3 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємствами, а фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, мають ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку. Кожен суб'єкт господарювання самостійно для себе обирає конфігурацію побудови бухгалтерського обліку. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку можливо обрати такі форми його організації відповідно до ч.4, ст.8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Рис.1):

Рис. 1. Форми організації ведення бухгалтерського обліку, згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Також, необхідно зазначити, що самостійне ведення керівником бухгалтерського обліку в установах, що утримуються за рахунок бюджету та на підприємствах - заборонено. Заборонено також і на підприємствах, які зобов'язані розкривати інформацію про свою діяльність. Також, у випадку введення посади бухгалтера до штатного розпису, керівник підприємства не може вести облік.

Права, обов'язки, завдання бухгалтерських служб та їх керівника в бюджетних установах визначаються Типовим положенням про бухгалтерську службу бюджетної установи [7].

Основні завдання, обов'язки, права та відповідальність бухгалтерських служб, головного бухгалтера приватних суб'єктів господарювання визначаються у відповідності до посадової інструкції. Посадова інструкція являє собою організаційно-правовий документ, який складається згідно Довідника кваліфікаційних характеристик професій відповідно до діючого законодавства та не всупереч їм. Тобто, посадова інструкція не може містити ті пункти, що лімітують або зменшують права та соціальні гарантії робітників, які надаються їм відповідно до трудового законодавства. У випадку, якщо в інструкції такі пункти будуть прописані, то вони будуть рахуватися нелегітимними. На Рис.2 представлено розмежування обов'язків керівника суб'єкта господарювання, головного бухгалтера та ліквідаційної комісії:

<i>Розмежування обов'язків керівника суб'єкта господарювання, головного бухгалтера та ліквідаційної комісії, згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та типових посадових інструкцій</i>	
Керівник	Головний бухгалтер
Організація бухгалтерського обліку на підприємстві	Забезпечення ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних принципів, з урахуванням особливостей діяльності підприємства й технології обробки облікових даних
Забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах	Забезпечення складання на підставі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, її підписання та надання в установлені строки користувачам
Збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років	Здійснення заходів щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства
	Участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, що передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого управління відповідно до нормативних актів, затверджених форм та інструкцій
	Забезпечення перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проведення розрахунків з іншими кредиторами згідно з договірними зобов'язаннями (за погодженням з власником (керівником) підприємства)
Ліквідаційна комісія	
Бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності	

Рис. 2. Розмежування обов'язків керівника суб'єкта господарювання, головного бухгалтера та ліквідаційної комісії

Тобто, до обов'язків керівника суб'єкта господарювання припадає забезпечення потрібних умов для організації загальної системи ведення бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства, створення системи контролю за виконанням всіма відділами, підрозділами та співробітниками формалізованих вимог бухгалтера стосовно дотримання порядку документального оформлення та подання до бухгалтерської структури первинних документів. Все інше, без виключення, є зоною відповідальності головного бухгалтера суб'єкта господарювання. Визначимо її на Рис.3:

Рис. 3. Зона відповідальності головного бухгалтера

З вище наведеним, передбачаються наступні види відповідальності: адміністративна, матеріальна, дисциплінарна, а також кримінальна, які застосовуються при допущенні порушень головним бухгалтером.

Щодо порушення трудової дисципліни, то бухгалтер підпадає під дію Кодексу законів про працю України. За це передбачається або догана або звільнення, тобто дисциплінарна відповідальність. Згідно Постанови № 9, за систематичне невиконання працівником без поважних причин обов'язків, покладених на нього трудовим договором або правилами внутрішнього трудового розпорядку, він може бути звільнений лише за проступок, вчинений після застосування до нього дисциплінарного або громадського стягнення за невиконання без поважних причин покладених на нього обов'язків [8].

Якщо порушення сталося з вини співробітника бухгалтерської служби, стосовно трудової дисципліни на своєму робочому місці, то догану буде винесено безпосередньо йому. Також, якщо більше не будуть зафіксовані дисциплінарні порушення впродовж календарного року, то це буде підставою для не притягнення бухгалтера до дисциплінарної чи іншої відповідальності. Але може виявитись і буде зафіксовано, що відбулось повторне порушення, керівництво може поставити питання про звільнення бухгалтера з підприємства, підстава п. 3 ст. 40 КЗпПУ [9].

Далі з'ясуємо питання які торкаються головного бухгалтера, а саме його матеріальної відповідальності. Посадові обов'язки головного бухгалтера не включають роботи, які стосуються продажу (відпуску), оброблення, зберігання чи перевезення цінностей на виробництві, які передані йому. У випадку виконання бухгалтером обов'язків касира, договір, який обов'язково містить в собі матеріальну відповідальність, оформлюється безпосередньо з ним. Обсяг відповідальності, яка містить в собі матеріальну складову, звичайного бухгалтера, встановлюється за домовленістю сторін у договорі або контракті і має свої обмеження. Тобто, матеріальна відповідальність бухгалтера обмежується розміром середнього заробітку, який визначається згідно Порядку обчислення середньої заробітної плати № 100 [10].

Адміністративна відповідальність регламентується Кодексом України про адміністративні правопорушення [11], відповідно нього, адміністративне правопорушення - це протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на

встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність. Адміністративна відповідальність значиться у застосуванні штрафів та санкцій до всіх посадових осіб, в тому числі до бухгалтерів.

Адміністративні штрафи та накладання їх за вчинене порушення має свої особливості:

1). Адміністративні штрафи накладаються на кожне порушення окремо у випадку вчинення головним бухгалтером кількох або більш правопорушень;

2). При вчиненні головним бухгалтером декількох порушень, що підпадають під дію КУпАП, які водночас розглядаються одним органом, покарання обмежується санкцією, що встановлюється за більше порушення з загального числа вчинених;

3). До стягнення, яке є основним, можливо приєднати додаткове, за яке передбачено відповідальність, якщо головний бухгалтер вчинив кілька адміністративних порушень. Прикладом цього може бути виявлення кількох правопорушень, в ході проведення перевірки органами ДФСУ, при яких адміністративне стягнення накладається тільки за правопорушення, яке є серйознішим.

4). При одночасному проведенні перевірки ДФСУ та Державною службою України з питань праці та виявлення кількох правопорушень, право притягнути до адміністративної відповідальності мають усі перевіряючі служби. При виявленні перевіряючими однакового порушення, адміністративний штраф накладається однією з служб.

Терміни адміністративних штрафів, які накладаються, залежать від виду адміністративного правопорушення та наведені на Рис.4:

Рис. 4. Терміни накладання адміністративних штрафів [11,12]

Стосовно розміру відповідальності головного бухгалтера при адміністративному порушенні, він визначається Кодексом України про адміністративні правопорушення.

Щодо кримінальної відповідальності, то підставою є вчинення бухгалтером небезпечного діяння, яке містить склад злочину, передбаченого Кримінальним Кодексом України [13].

Найчастіше підставою для порушення кримінальних справ проти головних бухгалтерів є такі правопорушення:

- ухиляння від сплати податків, обов'язкових платежів та зборів;
- ухиляння від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

- зловживання владою, а також службовим становищем;
- службове підроблення;
- службова недбалість.

Розмір кримінальної відповідальності працівника бухгалтерської служби за правопорушення, що здійснено, залежить від мінімального розміру суми податків, яке приховується від оподаткування, а також від розміру шкоди заподіяної правам, свободам та інтересам громадян, громадським інтересам, інтересам юридичних осіб, державним інтересам та визначається Кримінальним Кодексом України.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Кожен суб'єкт господарювання для себе самостійно обирає конфігурацію побудови бухгалтерського обліку. Встановлено, що заборонено самостійне ведення керівником бухгалтерського обліку в установах, що утримуються за рахунок бюджету та на підприємствах, які зобов'язані розкривати інформацію про свою діяльність. Також, у випадку введення посади бухгалтера до штатного розпису, керівнику підприємства забороняється вести облік. Запорукою якісного виконання обов'язків є розподіл повноважень та відповідальності посадових осіб суб'єкта господарювання. Завдання та посадові обов'язки структур бухгалтерії бюджетних установ, їх керівників, визначаються «Типовим положенням про бухгалтерську службу бюджетної установи». Основні завдання, обов'язки, права та відповідальність бухгалтерських служб, головних бухгалтерів приватних суб'єктів господарювання визначаються у відповідності до посадової інструкції.

Таким чином, до обов'язків керівника суб'єкта господарювання належить створення необхідних умов для ведення бухгалтерського обліку згідно чинного законодавства, налагодження контролю за виконанням всіма структурами підприємства та співробітниками формалізованих вимог бухгалтера щодо виконання затвердженого порядку документального оформлення та подання до бухгалтерської структури первинних документів. Все інше, без виключення, є зоною відповідальності головного бухгалтера суб'єкта господарювання. Тобто, за допущені головним бухгалтером порушення, передбачається дисциплінарна, матеріальна, адміністративна та кримінальна відповідальність.

Бібліографічний список.

1. Ксьонжик І. В., Нікітіна Р. Є. Мотивація праці бухгалтерів як чинник підвищення ефективності облікового процесу в бюджетних установах. Облік і фінанси. 2013. № 3. С. 131–135.
2. Клименко О.В. Формування методичних основ організації роботи бухгалтера. Держава та регіони. 2009. № 1. С. 86–90.
3. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2000. 380 с.
4. Сінельник Л. У работников бюджетных организаций должна быть мотивация: веб-сайт. URL: <http://argumenti.ru/live/2012/09/204632>. (дата звернення: 25.03.2020).
5. Чижевська Л.В., Скакун Л.С. Професійна етика як метод регулювання та регламентації бухгалтерського обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування. 2008. № 1 (43). С. 109–114.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон від 16.07.99 р. № 996-XIV/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14> (дата звернення: 25.03.2020).
7. Про бухгалтерську службу бюджетної установи: Типове положення від 26.01.11 р. № 59/ Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF> (дата звернення: 25.03.2020).
8. Про практику розгляду судами трудових спорів: постанови від 06.11.1992 р. № 9/ Пленум Верховного Суду України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0009700-92> (дата звернення: 25.03.2020).
9. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII/ Верховна Рада УРСР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 25.03.2020).
10. Порядок обчислення середньої заробітної плати від 08.02.1995 р. № 100/ Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>
11. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X/ Верховна Рада УРСР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
12. Щодо застосування адміністративних стягнень за порушення законодавства про оподаткування: Лист від 22.03.94 р. № 04-115/10-1018 /ДПА України. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/podatkovabaza-do-nabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/baza-podatkovih-rozjasnen/schodo-podatkovogo-kontrolyu/print-61366.html> (дата звернення: 25.03.2020).
13. Кримінальний Кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 25.03.2020).

References.

1. Xionzhik I.V. & Nikitina R.E. (2013) *Motyvatyia pratsi bukhhalteriv yak chynnyk pidvyshchennia efektyvnosti oblikovoho protsesu v biudzhethnykh ustanovakh* [The motivation of accountants to work as a factor in improving the efficiency of the accounting process in budgetary institutions]. *Oblik i finansy*. no. 3, pp. 131–135.
2. Klimenko O.V. (2009) *Formuvannia metodychnykh osnov orhanizatsii roboty bukhhaltera* [Formation of methodological bases of organization of work of accountant]. *Derzhava ta rehiony*. no. 1, pp. 86–90.

3. Svirko S.V. (2000) *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku v biudzhetnykh ustanovakh* [Organization of accounting in budgetary institutions]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian).
4. Sinelnik L. *U robotnykov biudzhetnykh orhanyzatsyi dolzhna byt motyvatsiia* [Employees of budget organizations should have motivation]. Available at: <http://argumenti.ru/live/2012/09/204632> (accessed 25 March 2020).
5. Chizhevskaya L.V., Skakun L.S. *Profesiina etyka yak metod rehuliuvannia ta rehlamentatsii bukhhalterskoho obliku* [Professional ethics as a method of regulation and regulation of accounting]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriia: ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*. vol. 1, no.43, pp. 109–114/
6. On accounting and financial reporting in Ukraine (1999) № 996-XIV (1999, July 16). *Verhovna Rada Ukraini*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14>(accessed 25 March 2020).
7. On the accounting department of a budgetary institution (2011) № 59 (2011, January 11). *Cabinet of Ministers of Ukraine*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>(accessed 25 March 2020).
8. On the practice of consideration of labor disputes by courts (1992) №9 (1992, November 06). *Plenum of the Supreme Court of Ukraine*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0009700-92>(accessed 25 March 2020).
9. The Labor Code of Ukraine (1971) № 322-VIII (1971, December 10). *The Supreme Soviet of the USSR*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (accessed 25 March 2020).
10. The procedure for calculating the average wage (1995) № 100 (1995, February 08). *Cabinet of Ministers of Ukraine*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF> (accessed 25 March 2020).
11. Code of Ukraine on Administrative Offenses (1984) № 8073-X (1984, December 07). *The Supreme Soviet of the USSR*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (accessed 25 March 2020).
12. Concerning the application of administrative penalties for breach of tax law (1994) № 04-115/10-1018 (1994, March 22). *STA of Ukraine*. Available at: <http://sfs.gov.ua/arhiv/podatкова-baza-do-nabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/baza-podatkovih-rozjasnen/schodo-podatkovogo-kontrolyu/print-61366.html>(accessed 25 March 2020).
13. The Criminal Code of Ukraine (2001) № 2341-III (2001, April 05). *Verhovna Rada Ukraini*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>(accessed 25 March 2020).

Стаття надійшла до редакції 20.04.2020 р.