

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ОРГАНІЗАЦІЮ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ЛІКВІДАЦІЙНИЙ ПЕРІОД

Досліджено коло суб'єктів, відповідальних за організацію та ведення бухгалтерського обліку в ліквідаційний період підприємства. Виділено перелік порушень, пов'язаних з ліквідацією та банкрутством, за якими ці суб'єкти можуть бути притягнуті до відповідальності

Ключові слова: відповідальність, організація бухгалтерського обліку, ведення обліку, ліквідація, банкрутство

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями. Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Нормативне закріплення обов'язку власника (адміністрації) підприємства організувати бухгалтерський облік призводить до того, що роль головного бухгалтера та облікового персоналу зводиться до технічного працівника. Традиційно відповідальність працівника підприємства, в тому числі і працівників бухгалтерського обліку, за допущені ним порушення розглядається в таких ракурсах: дисциплінарна, матеріальна, адміністративна та кримінальна. Наслідками відсутності відповідальності бухгалтерів за збереження майна власника та результати господарювання є розкрадання майна та марнотратство, що може призвести до ліквідації підприємства.

Відсутність чітко визначеного нормативними документами переліку дій суб'єктів організації та ведення обліку призводить до різного визначення повноважень суб'єктів та випадків притягнення їх до відповідальності в ліквідаційний період підприємства.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. Поняття "відповідальність" є складним і багатогранним. Воно має декілька значень. У правовій науці досі відсутня загальноприйнята думка про поняття і сутність юридичної відповідальності, немає єдності вчених і у загальному трактуванні юридичної відповідальності. Це питання знайшло відображення у працях Б.Т. Базілева, А.С. Булатова, П.М. Рабіновича, І.Н. Сенякіна та інших.

Категорії "відповідальності" приділяли увагу філософи, які паралельно займалися дослідженням соціологічних, політичних, економічних проблем: Демокрит, Сократ, Платон, Аристотель, Ж.-Ж. Руссо, Т. Гоббс, Дж. Мілль, М. Вебер.

Питанням організації бухгалтерського обліку та висвітленню його проблем присвячені роботи вчених-економістів: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, О.П. Войналович, П.І. Гайдуцького, Н.М. Грабової, М.Я. Дем'яненка, В.П. Завгороднього, І.І. Ємця, С.В. Івахненкова, Г.Г. Кірейцева, А.М. Кузьминського, Ю.Я. Литвина, В.Г. Лінника,

І.В. Малишева, М.А. Малюти, В.І. Митрофанова, Г.І. Моїсеєнка,
В.Б. Моссаковського, П.П. Німчинова, Ю.І. Осадчого, В.А. Полторадрні,
М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Л.В. Чижевської, О.Д. Шмігеля та інших.

Основними проблемами організації бухгалтерського обліку, яким приділяється більша увага, є: фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку, складові організації бухгалтерського обліку, формування облікової політики підприємства, вибір форми ведення бухгалтерського обліку, організація процесу документування та документообороту тощо.

Проте деякі питання організації обліку потребують глибокого дослідження і узагальнення, зокрема щодо суб'єктів відповідальності за організацію та ведення бухгалтерського обліку в період проведення ліквідації підприємства.

Метою дослідження є встановлення переліку суб'єктів, за якими закріплюється відповідальність за організацію та ведення бухгалтерського обліку в ліквідаційний період підприємства, а також порушень, за якими вони притягуються до різних видів відповідальності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. За допомогою організації бухгалтерського обліку власник (адміністрація) забезпечує контроль за прибутком, який залишається у розпорядженні підприємства, а також захист власних інтересів і підприємства зокрема.

Спірною, на думку О.П. Войналович, є пропозиція дослідників щодо покладання відповідальності за організацію обліку лише на керівника підприємства [1, с. 74]. Вважаємо за доцільне законодавчо передбачити відповідальність за організацію бухгалтерського обліку також адміністрації підприємства як виконавчого органу щодо реалізації інтересів власників.

За визначенням В. Зомбарта, роль власника (керівника) як суб'єкта організації бухгалтерського обліку полягає у поєднанні інших людей в спільній діяльності, змушенні їх слугувати своїй волі [5, с. 17]. У такому розумінні власник (керівник) повинен обрати для розвитку свого підприємства суб'єкта ведення бухгалтерського обліку та управляти його роботою.

У більшості випадків передбачені законодавством суб'єкти організації обліку не мають відповідних професійних знань, а тому для організації бухгалтерського обліку залучають спеціалістів з цих питань. В сучасних умовах господарювання реальним суб'єктом організації бухгалтерського обліку на рівні підприємства є особа, яка володіє відповідними професійними знаннями.

В ході розвитку загальних і галузевих положень та інструкцій кожен суб'єкт господарювання індивідуально розробляє нормативні документи, що регламентують діяльність окремих облікових працівників. Це, в основному, Положення про бухгалтерську службу та посадові інструкції. В Положенні про бухгалтерську наводиться її структура, завдання, функції, права і відповідальність. Типова структура Положення про бухгалтерську службу повинна обов'язково містити назву підрозділу, загальні положення, мету, організаційну структуру, завдання, функції. Крім того, в ній повинні бути визначені права і відповідальність та взаємовідносини з іншими функціональними підрозділами, порядок стимулювання, розширення, реорганізації або ліквідації.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Юридична особа є такою, що припинила свою діяльність, з дати внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну

реєстрацію припинення юридичної особи [4, част. 2 ст. 33], тому бухгалтерський облік юридична особа повинна вести до моменту внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію її припинення. Тобто ліквідаційний період починається з дати прийняття власником підприємства рішення про ліквідацію. Бухгалтерський облік операцій з ліквідації підприємства ведеться за період між датою прийняття власником підприємства рішення про ліквідацію до дати внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення юридичної особи.

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства. Склад її утворюється відповідно до законодавства з обов'язковим включенням бухгалтерів і призначенням головою заступника керівника ліквідованого підприємства.

Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачені певні особливості для підприємств, які перебувають у процедурі ліквідації: звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію [2, част. 3 ст. 13]. Ведення обліку і подання фінансової звітності має здійснюватися і в процедурі ліквідації боржника.

Ліквідатор поряд з безпосередніми повноваженнями ліквідатора щодо забезпечення проведення передбачених законодавством заходів у процедурі ліквідації підприємства зобов'язаний здійснювати також і повноваження керівника цього підприємства, у тому числі в частині організації і ведення бухгалтерського обліку і подання фінансової звітності.

При цьому для забезпечення ведення бухгалтерського обліку ліквідаційна комісія може обрати один з варіантів (рис. 1).

Варіанти вибору суб'єктів ведення бухгалтерського обліку при ліквідації підприємства	
1	До моменту ліквідації утримати в штаті попередніх бухгалтерів, з якими був укладений трудовий договір
2	Найняти за строковим трудовим договором на період ліквідації окремого бухгалтера чи кілька бухгалтерів
3	Користуватися послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець
4	Доручити ведення бухгалтерського обліку аудиторській фірмі
5	Вести облік самостійно – доручити його одному чи кільком членам ліквідаційної комісії

Рис. 1. Варіанти вибору суб'єктів ведення бухгалтерського обліку при ліквідації підприємства

У частині виконання обов'язку щодо подання фінансової звітності органам, до сфери управління яких належить підприємство, яке перебуває в процедурі ліквідації, слід враховувати, що з дня прийняття господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури припиняються повноваження

органів управління банкрута щодо управління банкрутом та розпорядження його майном, якщо цього не було зроблено раніше, керівник банкрута звільняється з роботи у зв'язку з банкрутством підприємства, про що робиться запис у його трудовій книжці, а також припиняються повноваження власника (власників) майна банкрута, якщо цього не було зроблено раніше [3, част. 2 ст. 23].

Ліквідатор з дня свого призначення, зокрема, приймає до свого відання майно боржника, вживає заходи по забезпеченню його збереження, виконує функції з управління та розпорядження майном банкрута; виконує повноваження керівника (органів управління) банкрута.

Тобто законодавством чітко визначено, які повноваження органів управління банкрута припиняються і передаються ліквідатору – ті, які пов'язані з управлінням банкрута і розпорядженням його майном. Разом з тим, такі органи із вказаними повноваженнями мають і інші повноваження, які можуть бути і не пов'язані з управлінням чи розпорядженням майном боржника.

Така думка підтверджується також Постановою Пленуму Верховного Суду України "Про судову практику в справах про банкрутство", відповідно до якої повноваження органів управління банкрута (загальних зборів акціонерів, наглядової ради акціонерного товариства тощо) [9, п. 88] припиняються виключно щодо управління персоналом банкрута та розпорядження його майном. Тому ці органи продовжують існувати і в ліквідаційній процедурі, але можуть виконувати лише ті зі своїх повноважень, які їм дозволені Законом. Верховний Суд України звернув увагу судів, що до складу ліквідаційної комісії у ліквідаційній процедурі також включається уповноважена особа акціонерів, учасників товариства з обмеженою чи додатковою відповідальністю.

Під час припинення діяльності підприємства мимоволі або навмисно можуть допускатися порушення. За невиконання або неналежне виконання низки дій, необхідних при здійсненні ліквідаційної процедури, застосовується не лише адміністративна, а й кримінальна відповідальність. Крім того, кримінальна відповідальність передбачається за злочини, пов'язані з ліквідацією підприємств через процедуру банкрутства, зокрема якщо засновники (учасники) або службові особи суб'єкта господарювання ініціюють процедуру банкрутства у свідомо корисливих цілях.

Розглянемо, яку відповідальність за порушення, пов'язані з ліквідацією та банкрутством, передбачено Кодексом про адміністративні правопорушення та Кримінальним кодексом України.

Адміністративна відповідальність за порушення, допущені при ліквідації юридичної особи. Статтею 166-6 Кодексу про адміністративні правопорушення передбачено адміністративну відповідальність за порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи. Зокрема, неподання або несвоєчасне подання, подання за невстановленою формою чи подання недостовірної фінансової звітності, ліквідаційного балансу, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, головою ліквідаційної комісії, ліквідатором, іншими відповідальними особами, залученими до ліквідації юридичної особи, тягне за собою накладення штрафу від 30 до 60 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ведення з порушенням встановленого порядку бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, включаючи оцінку майна і зобов'язань юридичної особи та складання ліквідаційного балансу,

що здійснюється відповідальними за це особами, тягне за собою накладення штрафу від 30 до 60 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян).

Ухилення голови ліквідаційної комісії, ліквідатора, інших відповідальних осіб, залучених до ліквідації юридичної особи, від організації ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, включаючи оцінку майна і зобов'язань юридичної особи та складання ліквідаційного балансу, тягне за собою накладення штрафу від 40 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. За ті самі дії, вчинені повторно протягом року, розмір адміністративних стягнень становить від 50 до 120 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Зазначені дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі самі порушення, тягнуть за собою накладення штрафу від 50 до 120 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Також слід пам'ятати, що фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, які використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку, тому відсутність його ведення може викликати помилки у визначенні об'єктів і баз оподаткування. Порушення порядку ведення податкового обліку може призвести як до адміністративної, так і до кримінальної відповідальності посадових осіб підприємства (максимальна санкція якої передбачає позбавлення волі на строк від 5 до 10 років) [7, ст. 212].

Кримінальна відповідальність за порушення вимог законодавства про банкрутство. Відповідальність за порушення, допущені при банкрутстві підприємства, передбачено Кримінальним кодексом, зокрема статтями 218 "Фіктивне банкрутство", 219 "Доведення до банкрутства", 220 "Приховування стійкої фінансової неспроможності" та 221 "Незаконні дії у разі банкрутства". Про це йдеться й у ст. 215 "Відповідальність за порушення законодавства про банкрутство" Господарського кодексу, а саме: приховування банкрутства, фіктивне банкрутство або умисне доведення до банкрутства, а також неправомірні дії у процедурах неплатоспроможності, пов'язані з розпорядженням майном боржника, що завдали істотної шкоди інтересам кредиторів та держави, тягнуть за собою кримінальну відповідальність винних осіб.

Так, фіктивним банкрутством визнається завідомо неправдива офіційна заява громадянина-засновника (учасника) або службової особи суб'єкта господарської діяльності, а так само громадянина-підприємця про фінансову неспроможність виконання вимог з боку кредиторів і зобов'язань перед бюджетом [7, ст. 218].

Заява вважається завідомо неправдивою, якщо інформація, яка міститься в ній, не відповідає дійсності, тобто викладені у заяві відомості про фінансову неспроможність не відповідають дійсності й справжній фінансовий стан боржника дає йому змогу виконати свої зобов'язання.

Водночас фінансовою неспроможністю підприємства вважається неможливість виконати після настання встановленого строку їх сплати грошові зобов'язання перед кредиторами (у тому числі із заробітної плати), а також щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) не інакше як через відновлення платоспроможності (санацію).

За фіктивне банкрутство, якщо такі дії завдали великої матеріальної шкоди кредиторам або державі, передбачено кримінальну відповідальність у вигляді штрафу від 750 до 2000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеження волі на строк до 3 років.

При цьому матеріальна шкода вважається великою, якщо вона у 500 разів і більше перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян, тобто це сума 8500 грн. і більше.

Доведення до банкрутства – це умисне, з корисливих мотивів, іншої особистої заінтересованості або в інтересах третіх осіб вчинення громадянином-засновником (учасником) або службовою особою суб'єкта господарської діяльності дій, що призвели до стійкої фінансової неспроможності суб'єкта господарської діяльності, якщо це завдало великої матеріальної шкоди державі чи кредитору [7, ст. 219].

Тобто йдеться про будь-які дії, які насправді погіршують фінансовий стан суб'єкта господарської діяльності, наприклад, укладання завідомо невігідних угод або завідомо нездійснених угод з великими штрафними санкціями тощо.

За доведення до банкрутства передбачено кримінальну відповідальність у вигляді штрафу від 500 до 800 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеження волі на строк до 3 років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до 3 років.

Приховування стійкої фінансової неспроможності – це умисне приховування громадянином-засновником (учасником) або службовою особою суб'єкта господарської діяльності своєї стійкої фінансової неспроможності шляхом подання недостовірних відомостей, якщо це завдало великої матеріальної шкоди кредиторів [7, ст. 220].

Метою подання недостовірних відомостей є намір засновників (учасників) або службових осіб підприємства приховати дійсний фінансово-господарський стан підприємства, а саме стійку фінансову неспроможність, створивши перед кредитором враження про нормальний фінансовий стан підприємства.

Термін “подання недостовірних відомостей” слід розуміти як подання суб'єктом господарювання до державних податкових органів та інших державних органів даних, що не відповідають дійсності [7, ст. 220], тобто внесення до тексту документа змін, які перекручують зміст фактів, що мають юридичну силу й посвідчуються цим документом. Такий злочин карається штрафом від 2000 до 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до 2 років із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років.

Незаконні дії у разі банкрутства – умисне приховування майна, відомостей про майно, передача майна в інше володіння або його відчуження чи знищення, а також фальсифікація, приховування або знищення документів, які відображають господарську чи фінансову діяльність, якщо ці дії вчинені громадянином-засновником (учасником) або службовою особою суб'єкта господарської діяльності в період провадження у справі про банкрутство і завдали великої матеріальної шкоди [7, ст. 221]. Такі дії караються штрафом від 100 до 500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або арештом на строк до 3 місяців з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами дослідження зроблено висновок, що питання відповідальності за організацію бухгалтерського обліку в ліквідаційний період суб'єкта господарювання в економічній літературі досліджені недостатньо.

Пропонуємо до складу суб'єктів ведення організації бухгалтерського обліку включати: до моменту ліквідації утримувати в штаті попередніх бухгалтерів, з якими був укладений трудовий договір; найняти за строковим трудовим договором на період ліквідації окремого бухгалтера чи кілька бухгалтерів; користуватися

послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець; доручити ведення бухгалтерського обліку аудиторській фірмі; вести облік самостійно – доручити його одному чи кільком членам ліквідаційної комісії.

Вибір суб'єктів ведення бухгалтерського обліку підприємства допоможе визначити винних осіб за порушення, пов'язані з ліквідацією та банкрутством, допущені при веденні бухгалтерського обліку на підприємстві.

Список використаних літературних джерел:

1. *Войналович О.П.* Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади; дис. кандидата економ. наук: спец. 08.06.04 / Войналович Олена Петрівна. – Житомир, 2006. – С. 305.

2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

3. Закон України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” від 14.05.1992 № 2343-XII [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>

4. Закон України “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців” від 15.05.2003 р. № 755-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/755-15>

5. *Зомбарт В.* Буржуа. Етюди по истории духовного развития современного экономического человека. – М., 1994. – с. 17.

6. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

7. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

8. Ліцензійні умови провадження господарської діяльності арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), затверджених наказом від 14.10.2011 № 3176/5 Міністерства юстиції України, зареєстрованих у Міністерстві юстиції України 17.10.2011 № 1196/19934 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1196-11>

9. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 18 грудня 2009 № 15 “Про судову практику в справах про банкрутство” [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://document.ua/pro-sudovu-praktiku-v-spravah-pro-bankrutstvo-doc10419.html>

ЛАЙЧУК Світлана Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 09.10.2012 р.