

УДК: 657.1

ВИДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БУХГАЛТЕРА В ЗАКОНОДАВСТВІ ТА ПРОФЕСІЙНОМУ ЖИТТІ

ІРИНА ТКАЧУК,
канд. екон. наук, доцент
кафедри обліку і аудиту
Луцького національного
технічного університету

Для бухгалтера як посадової особи завжди є актуальним питання відповідальності, особливо в умовах постійно мінливого чинного законодавства, коли значно підвищується ризик здійснення помилок. Відповідно, дослідження видів відповідальності бухгалтера має важливе значення для розуміння відповідальності і як правового інституту, і як реального суспільного явища в цілому. Адже, чим більший обсяг повноважень надається, тим вищі вимоги ставляться до рівня не лише внутрішньої відповідальності.

Ключові слова: відповідальність, адміністративна відповідальність, юридична відповідальність, кримінальна відповідальність, дисциплінарна та матеріальна відповідальність.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Відповідальність поєднує філософську, соціологічну, психологічну і правову норми та одночасно є свідомістю, стимулом і санкцією. Отже, відповідальність є складною та надзвичайно значимою категорією не лише в правій системі. Це пов'язано із сучасними трансформаційними явищами у розвитку суспільства, які приводять до необхідності посилення практичного значення наукових досліджень у цій царині.

У професійному житті бухгалтера не все так очевидно. Зокрема, суперечливість законодавства і непрозорість практики його реалізації позбавляють навіть самого відповідального бухгалтера шансу сказати про себе, що йому ніколи не доводилося йти на порушення. У таких ситуаціях особливо важливо знати види своєї відповідальності та їх межі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвиток суспільства невід'ємно пов'язаний із системою засобів впливу на суб'єктів суспільних відносин з метою забезпечення стабільності розвитку суспільства та справедливості у взаємовідносинах між громадянами. Історіографія наукового дослідження відповідальності має досить широкий характер та пов'язана з іменами вчених різних наук, зокрема філософії, соціології, права, економіки та ін. Це свід-

чить про те, що у сьогоденні питання відповідальності потребує ґрунтовного наукового переосмислення в контексті коригування сутності та призначення відповідальності, питань трансформації правопорушень тощо.

Мета статті – теоретичне та практичне дослідження видів відповідальності, які відіграють важливу роль у професійному житті бухгалтера. Адже при неоднозначності законодавчих норм бухгалтерам залишається сподіватися лише на власну розсудливість, підкріплену знанням максимальної кількості правових норм.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Ідея відповідальності зародилася із появою суспільства та розглядається протягом усього періоду його розвитку як частина соціальної проблеми. Саме відповідальність може як спонукати до певних дій, так і утримувати від їх здійснення.

У термін «*відповідальність*» вкладається різний зміст, але найчастіше маються на увазі обов'язок та покарання. В першому випадку відповідальність виступає як усвідомлення особою свого місця в суспільстві, своєї ролі в суспільному процесі, особистої участі в конкретних справах, а в другому – як відповідальність за неправомірні діяння.

Особливе місце серед видів соціальної відповідальності для бухгалтера є **юридична відповідальність**.

Найбільш ґрунтовно термін «юридична відповідальність» розкрито Д. Лук'янець, зокрема «це регламентована правовими нормами реакція з боку уповноважених суб'єктів на діяння фізичних або юридичних осіб (колективних суб'єктів), що можуть мати вираз у недотриманні встановлених законом заборон, невиконанні встановлених законом обов'язків, порушенні цивільно-правових зобов'язань, нанесенні шкоди або завданні збитків, і виражена у застосуванні до осіб, що вчинили такі діяння, засобів впливу, які тягнуть за собою позбавлення особистого, майнового або організаційного характеру» [1].

Т. Грек [2] зазначає, що юридична відповідальність як самостійний і необхідний елемент механізму правового регулювання характеризується трьома специфічними ознаками:

- 1) вона є видом державного примусу;
- 2) єдиною підставою до її застосування виступає правопорушення;
- 3) вона функціонує шляхом вжиття певних негативних заходів до осіб, що скоїли правопорушення.

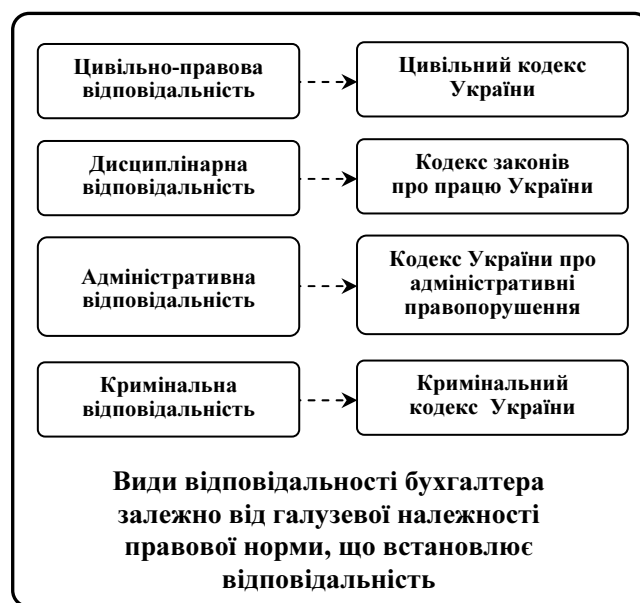
В юридичній літературі, за визначенням О. Болсунової [3], роль та значення юридичної відповідальності пов'язується з:

- специфічною властивістю суспільного відношення, яке виявляється у діяльності людини та реалізується в усвідомленні або у можливості усвідомлення людиною соціально значущих наслідків скоєння того чи іншого вчинку;
- застосуванням до правопорушників передбачених законодавством санкцій, що забезпечуються у примусовому порядку державою;
- одним з найважливіших засобів захисту інтересів, що настає в результаті порушення приписів правових норм та виявляється у формі застосування до правопорушника заходів державного примусу.

Одна зі специфічних рис бухгалтерської професії – високий ризик помилок, що загрожує серйозними наслідками, а саме: збитки господарської діяльності підприємства, завдані помилками і спотвореннями в обліку і звітності; штрафні санкції за неправильний розрахунок податків; інші порушення податкового, валютного та іншого законодавства.

Відомо, що одним з елементів методу правового регулювання є спосіб забезпечення суб'єктивних прав і юридичних обов'язків учасників суспільних відносин. Отже, питання про види юридичної відповідальності органічно пов'язані з проблемою правового регулювання.

Ознаки правової відповідальності існують не абстрактно, а проявляються через її конкретні види. Тому розкрити специфіку змісту юридичної відповідальності як виду соціальної відповідальності можна лише на основі аналізу окремих видів відповідальності. Найпоширенішою у практичному відношенні вважається класифікація за галузевою ознакою (рисунк), передбачена ст. 92 Конституції України.



Цивільно-правова відповідальність настає за порушення договірних зобов'язань майнового характеру або через заподіяння майнової чи немайнової (моральної) шкоди, тобто за скоєння цивільно-правового правопорушення. Вона може виражатись у:

- позбавленні правопорушника певних благ матеріального характеру;
- заміні невиконаного обов'язку новим;
- приєднанні до невиконаного обов'язку нового, додаткового [2].

До цивільно-правової відповідальності можуть бути притягнуті особи, які ведуть облік на договірній основі, тобто позаштатні бухгалтери.

Цивільно-правова відповідальність може бути двох видів [4]:

• **договірні** – настає за невиконання або неналежне виконання зобов'язань за договором. На правопорушника покладаються нові, додаткові обов'язки із відшкодування ним збитків або зі сплати неустойки за невиконання або неналежне виконання договірних умов. Ці обов'язки є додатковими, порівняно із основним обов'язком – виконання умов договору;

• **позадоговірні** – настає внаслідок порушення абсолютного суб'єктивного права та полягає в тому, що на правопорушника покладається обов'язок відшкодувати завдані збитки. В цьому випадку має місце новий юридичний обов'язок, який покладається на правопорушника замість невиконаного.

Форми і розміри позадоговірної відповідальності визначаються тільки законом, а договірної – як законом, так і умовами договору [5].

У зв'язку з неналежним виконанням договору на ведення бухгалтерського обліку підприємство понесе збитки у формі суми податкових зобов'язань, пені та штрафних санкцій, донарахованих в результаті перевірок. Факт заподіяння таких збитків та наявність вини бухгалтера можуть бути підтверджені набравши законної сили рішенням адміністративного суду, згідно з яким підприємству відмовлено в позові про скасування відповідних податкових повідомлень-рішень. Як бачимо, у договорі однією із суттєвих є умова щодо порядку відшкодування завданих збитків між підприємством та залученими фахівцями на ведення обліку.

Дисциплінарна відповідальність застосовується за порушення трудової дисципліни, які завдають шкоди внутрішньому порядку діяльності підприємств, установ, організацій тощо.

На бухгалтера, як і будь-якого іншого працівника, поширюються обов'язки сумлінно працювати та дотримуватися вимог трудової дисципліни. Згідно зі ст. 147 Кодексу законів про працю України (далі – КЗпПУ) [6] бухгалтер може бути притягнутий до дисциплінарної відповідальності у формі догани або звільнення, а також відповідно до законодавства, статутів і положень про дисципліну відповідальність можуть бути передбачені й інші дисциплінарні стягнення (зауваження, попередження, переведення на іншу роботу тощо).

Для застосування дисциплінарної відповідальності існують строки давності, передбачені ст. 148 КЗпПУ, а саме: протягом одного місяця з моменту

виявлення дисциплінарного проступку (без урахування часу перебування працівника на лікарняному або у відпустці), але не пізніше 6 місяців з моменту його вчинення.

Розрізняють загальну та спеціальну дисциплінарну відповідальність:

• **загальна** передбачена Кодексом законів про працю та правилами внутрішнього трудового розпорядку;

• **спеціальна** здійснюється в порядку підлеглості, за статутами про дисципліну або за окремими нормативними актами [5].

До дисциплінарної відповідальності не може бути притягнута особа, яка виконує на підприємстві обов'язки бухгалтера на основі цивільно-правового договору. Адже дисциплінарна відповідальність може настати лише за порушення правил внутрішнього трудового розпорядку та інших документів, що регламентують трудову дисципліну на підприємстві.

Трудове право, крім дисциплінарної (ст. 139–152 КЗпПУ) передбачає ще й **матеріальну відповідальність** працівників (ст. 130–138 КЗпПУ). На відміну від дисциплінарної, матеріальна відповідальність бухгалтера настає в разі заподіяння матеріальної шкоди.

Матеріальна відповідальність розглядається як різновид юридичної відповідальності працівника за матеріальну шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації внаслідок порушення покладених на нього трудових обов'язків (ст. 130 КЗпПУ). Підставами для накладення матеріальної відповідальності є пряма дійсна шкода; протиправна поведінка працівника; причинний зв'язок між протиправними діями чи бездіяльністю та виниклою шкодою; або провина працівника в заподіяній шкоді.

До матеріальної відповідальності може бути притягнутий бухгалтер, який є штатним працівником підприємства. Матеріальна відповідальність бухгалтера може бути **повною** та **обмеженою**. Випадки обмеженої матеріальної відповідальності працівників передбачено ст. 133 КЗпПУ, а повної – ст. 134 КЗпПУ.

Умови притягнення до матеріальної відповідальності встановлені гл. 9 КЗпПУ. Так, за загальним правилом, визначеним ст. 132 КЗпПУ, матеріальна відповідальність працівника (у нашому випадку бухгалтера) за заподіяний збиток обмежується розміром

середньомісячного заробітку. Повна матеріальна відповідальність застосовується до бухгалтера на підставі рішення суду, що виноситься за позовом підприємства (ст. 136 КЗпПУ). При цьому обов'язок щодо доказування факту заподіяння бухгалтером шкоди та розміру його суми лежить на підприємстві (ст. 138 КЗпПУ).

Адміністративна відповідальність настає за вчинення адміністративних проступків, передбачених законодавством про адміністративні правопорушення, і може виявлятися у винесенні попередження, накладенні штрафу, позбавленні спеціальних прав, адміністративному затриманні або арешті, вилученні речей і документів [2].

Виходячи з визначення, наведеного у примітці 1 ст. 364 ККУ, та роз'яснення, поданого у листі МВС № 13/3-4156 [7], бухгалтер відноситься до посадових осіб, а отже може бути притягнутий до цього виду відповідальності. При цьому має дотримуватися вимога – заняття певної посади або доручення тимчасово виконувати відповідні обов'язки повинно бути оформлено відповідним рішенням (наказом, розпорядженням тощо) керівника підприємства. Ця вимога стосується і бухгалтера, який веде облік на підставі цивільно-правового договору, а отже він може бути прирівняний до посадової особи лише у випадку наявності спеціального рішення.

Коло правопорушень, за які бухгалтер може бути притягнутий до адміністративної відповідальності, встановлено главою 12 «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності» розділу II «Особлива частина» Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП).

Строки накладання адміністративних стягнень (у тому числі і штраф) визначено ст. 38 КУпАП [8], а саме:

1) з адміністративних правопорушень, постанови за якими виносяться державними органами, адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через два місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні – через два місяці з дня його виявлення;

2) з адміністративних правопорушень, постанови за якими виносяться судами, адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через три

місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні – через три місяці з дня його виявлення.

Якщо в діях бухгалтера містяться ознаки корупційного правопорушення (глава 13-а «Адміністративні корупційні правопорушення» КУпАП), адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через три місяці з дня виявлення правопорушення, але не пізніше одного року з дня його вчинення. У разі відмови в порушенні кримінальної справи або закриття кримінальної справи, але при наявності в діях порушника ознак адміністративного правопорушення адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через місяць з дня прийняття рішення про відмову в порушенні кримінальної справи або про її закриття.

Кримінальна відповідальність настає тільки внаслідок скоєння злочину – суспільно небезпечного діяння, склад якого передбачений Кримінальним кодексом України (ККУ) [9]. Порядок реалізації кримінальної відповідальності суворо регламентований і встановлений виключно Кримінальним процесуальним кодексом України. До кримінальної відповідальності особа, винна у скоєнні злочину, може бути притягнена лише судом.

Бухгалтер найчастіше може бути притягнутий до кримінальної відповідальності за такими статтями ККУ:

- ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- ст. 2121 «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»;
- ст. 364 – «Зловживання владою або службовим становищем»;
- ст. 367 – «Службова недбалість».

Перераховані вище статті ККУ встановлюють можливість настання і міру кримінальної відповідальності бухгалтера залежно від розміру несплачених сум податків, зборів (інших обов'язкових платежів) або заподіяного збитку.

Згідно з листом МВС № 13/3-4156 [7] бухгалтер, який працює за цивільно-правовим договором та не отримав на підприємстві статус посадової особи, може бути притягнутий до кримінальної відповідальності виключно як співучасник у здійсненні низки

злочинів економічної спрямованості та у сфері службової діяльності.

Крім наведених вище видів відповідальності,

бухгалтер підлягає й іншим видам відповідальності, які класифікують за ознаками, наведеними в таблиці.

Таблиця

ВИДИ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БУХГАЛТЕРА

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види відповідальності
1	За джерелами права	<ul style="list-style-type: none"> • Передбачена у законах України • Передбачена у підзаконних нормативних актах • Передбачена у рішеннях місцевих органів самоврядування • Передбачена у рішеннях керівників підприємств, установ, організацій
2	Залежно від фінансово-правової норми, яка порушена	<ul style="list-style-type: none"> • За порушення бюджетного законодавства • За порушення податкового законодавства • За порушення валютного законодавства • За порушення законодавства, яким регулюється грошовий обіг та розрахунки
3	За формами накладання відповідальності за порушення приписів правових норм	<ul style="list-style-type: none"> • Накладається у судовому порядку органами судової влади • Накладається у позасудовому порядку державними (місцевими) органами та їх посадовими особами
4	Залежно від уповноважених органів, які мають право застосовувати відповідальність	<ul style="list-style-type: none"> • Накладається контролюючими органами • Накладається правозастосовчими органами
5	Залежно від функцій відповідальності суб'єктів права	<ul style="list-style-type: none"> • Правовідновлювальна (компенсаційна, захисна) • Штрафна (каральна, репресивна)

Як видно з таблиці, юридичну відповідальність бухгалтера можна класифікувати за різними ознаками. Проте головним залишається те, що вид юридичної відповідальності визначає систему підстав, сукупність фактичних і правових умов її настання.

В умовах посилення загальної технологізації підвищується й відповідальність бухгалтера перед суспільством, тобто актуальності набуває питання його **професійної відповідальності**. Так, за визначанням М. Савчина професійна відповідальність є «мірою усвідомлення особистістю своїх професійних обов'язків і добровільного їх виконання, а також мірою її провини за невиконання професійних обов'язків» [10, с. 266].

Влучним є висловлювання К. Бельського: «про-

фесійна відповідальність реалізується за допомогою процесуальних правил, що спонукують суб'єкта відповідальності пройти низку стадій, а саме: 1) відзвітувати про свою роботу; 2) вислухати (прийняти) оцінку компетентного органа; 3) понести у випадку негативної оцінки будь-які несприятливі наслідки» [11]. Таке визначення професійної відповідальності подано в загальному вигляді, проте у сьогоденні воно є актуальним у роботі бухгалтера.

Питання про компетенцію й повноваження бухгалтера диктується його професійною роллю професійної відповідальності, яка визначається як внутрішніми, так і зовнішніми чинниками. Окремі питання професійної відповідальності та етики поведінки бухгалтера розглянути у Кодексі етики професійних бухгалтерів.

ВИСНОВКИ

Бухгалтер не залежно від того, чи є він штатним працівником, чи веде облік на договірній основі, за скоєні порушення може бути притягнутий до відповідальності, встановленої законодавством. При цьому юридична відповідальність настає при порушенні правових норм, а професійна – при порушенні специфічних професійних норм і норм професійної етики. Відмінності між видами відповідальності відображає тяжкість заходів примусового впливу, що обумовлюють необхідність дотримання бухгалтером законності при здійсненні професійної діяльності.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Лук'янець Д.М.** Типологія юридичної відповідальності / Д.М. Лук'янець [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_KP D/Lukianets_22.pdf
2. **Грек Т.Б.** Правова природа юридичної відповідальності: поняття, принципи та види / Т.Б. Грек // Адвокат. – 2010. – № 10 (121). – С. 41–45.
3. **Болсунова О.М.** Аксиологія юридичної відповідальності / О.М. Болсунова // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 2 – С. 62–65.
4. **Цивільний** кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
5. **Колодій А.М.** Правознавство / А.М. Колодій, В.І. Осадчий, А.І. Берлач та ін. – К.: Правова Єдність, 2009. – 792 с.
6. **Кодекс** законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
7. **Щодо проблемних** питань притягнення до кримінальної відповідальності бухгалтерів підприємств: лист Міністерства внутрішніх справ України № 13/3-4156 від 31.03.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.38616.0>
8. **Кодекс** України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073-X [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
9. **Кримінальний** кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. **Савчин М.В.** Психологічні основи розвитку відповідальної поведінки особистості: дис. на здобуття наукового ступеня доктора психол. наук: 19.00.07 / М.В. Савчин. – К., 1997. – 410 с.
11. **Бельский К.С.** Персональная ответственность и дисциплина в государственном управлении / К.С. Бельский // Советское государство и право. – 1984. – № 3. – С. 68.

Для бухгалтера как должностного лица всегда актуален вопрос ответственности, особенно в условиях постоянно меняющегося действующего законодательства, когда значительно повышается риск совершения ошибок. Соответственно, исследование видов ответственности бухгалтера имеет важное значение для понимания ответственности и как правового института, и как реального общественного явления в целом. Ведь, чем больше объем полномочий предоставляется, тем выше требования к уровню не только внутренней ответственности.

Ключевые слова: ответственность, административная ответственность, юридическая ответственность, уголовная ответственность, дисциплинарная и материальная ответственность.

As an official, for an accountant is always relevant questions of responsibility, especially in a constantly changing legislation when significantly increased risk of implementation errors. Accordingly, the study species responsible accountant is essential for understanding the responsibility legal institution and real social phenomena in general. Indeed, the larger the amount of power available, the higher are the requirements to a level of not only domestic responsibilities.

Key words: responsibility, administrative responsibility, legal liability, criminal liability, disciplinary and material responsibility.



Редакція журналу запрошує до співпраці на договірній основі фахівців у галузі бухгалтерського обліку, аудиту, фінансів, оподаткування, права та зовнішньоекономічної діяльності

**Тел: 492-25-19,
451-73-79
з 10:00 до 17:00
(понеділок – п'ятниця)
Email:
wirt.ukr@gmail.com**

