

ПІДПИСАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ АУТСОРСИНГУ: ПРОБЛЕМИ ПРАКТИКИ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Розглянуто основні проблемні питання підписання звітності суб'єктів господарювання при використанні бухгалтерського аутсорсингу. Практичне спрямування статті та результати проведених наукових досліджень, надали змогу окреслити шляхи вирішення зазначених проблемних питань

Постановка проблеми. Існування кількох варіантів форм організації бухгалтерського обліку зумовлює необхідність врегулювання порядку підтвердження достовірності інформації, відображеної у бухгалтерській звітності підприємства та підвищення відповідальності за її формування. Це питання набуває особливої актуальності в умовах аутсорсингу.

Підпис головного бухгалтера у звітності є основним інструментом підтвердження достовірності, правильності та законності відображених в ній господарських операцій і виступає обсягом його відповідальності за складені документи. Своім підписом зазначена особа підтверджує, що всі операції на підприємстві здійснюються відповідно до законодавства. Використання бухгалтерського аутсорсингу як однієї з форм організації обліку, зумовлює виникнення невирішених питань в частині надання зовнішньому суб'єкту ведення обліку права підписання звітності підприємства-замовника та підвищення рівня відповідальності. Недостатня увага з боку науковців до висвітлення та обґрунтування проблемних питань врегулювання порядку підписання бухгалтерської звітності зовнішнім суб'єктом ведення обліку зумовили актуальність теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти особливостей підписання звітності при веденні бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу досліджено в працях О. Войналович, І. Голошкевич, Н. Канарьової, Р. Молчанова, О. Морєвої, Л. Чижевської, О. Юдіна та інших. Основними питаннями, які досліджені в працях зазначених авторів є встановлення особливостей і основних недоліків нормативного врегулювання практики підписання звітності зовнішнім суб'єктом ведення бухгалтерського обліку. Разом з тим, недостатньо уваги приділено теоретичному обґрунтуванню та розробці пропозицій з удосконалення порядку підписання звітності виконавцем в умовах застосування бухгалтерського аутсорсингу.

Мета дослідження. Вивчення проблемних питань підписання бухгалтерської звітності замовником та виконавцем при використанні послуг з бухгалтерського аутсорсингу.

Викладення основного матеріалу. Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві передбачає не лише складання, оформлення відповідних первинних документів та складання звітності, а й засвідчення їх достовірності підписом головного бухгалтера. У випадку наявності штатного головного бухгалтера на підприємстві зазначене питання врегулюється шляхом передбачення у посадовій інструкції обов'язку в частині підписання первинних

документів та звітності підприємства. Відповідно, відповідальність за несвоєчасне складання бухгалтерської звітності і недостовірність відображених у ній показників несе головний бухгалтер, який її склав та підписав.

Так, Р. Молчанов зазначає, що “у випадку коли спірний документ стане предметом оцінки в межах кримінальної справи, підпис керівника буде мати другорядне значення. Судова практика з кримінальних справ першочергову роль відводить підпису головного бухгалтера – спеціаліста, злочинний намір якого реалізований шляхом створення документу і підтверджується повним розумінням того, що відбувається. На відміну від головного бухгалтера, намір керівника таким документом підтвердити складніше, оскільки він по закону звільнений від обов’язку ведення обліку і не володіє необхідними знаннями для повної та правильної оцінки ситуації” [10, с. 23].

У випадку ведення бухгалтерського обліку штатним бухгалтером притягнення його до відповідальності здійснюється на підставі чинного законодавства та підпису, проставленого у звітності підприємства, оскільки на рівні закону визначено, що за недостовірність відображених у документах даних несуть особи, які склали і підписали цей документ. При використанні бухгалтерського аутсорсингу як форми організації бухгалтерського обліку питання проставлення підпису зовнішнього суб’єкта у документах і звітності підприємства-замовника дотепер фрагментарно врегульовано на законодавчому рівні, і тому притягнути його до відповідальності за допущені помилки в бухгалтерському обліку складніше.

Погоджуємось з проф. Л.В. Чижевською, яка зазначає, що “відмова від підпису бухгалтера означає, що бухгалтерський облік визнається не як суспільна наука, а як робоча функція в менеджменті. А тому він є необхідним юридичним реквізитом бухгалтерських документів” [15, с. 146].

Розробка рекомендацій з удосконалення нормативного врегулювання підписання бухгалтерської звітності зовнішнім суб’єктом ведення бухгалтерського обліку повинна базуватися на аналізі існуючого зарубіжного досвіду в частині даного питання. Дослідивши основні закони, які регулюють порядок організації та ведення бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах, зроблено висновок про різні рівні врегулювання порядку підписання звітності зовнішнім суб’єктом ведення бухгалтерського обліку (табл. 1). Так у Білорусії, Болгарії, Естонії, Казахстані, Молдові, Росії і Туркменістані на законодавчому рівні закріплено правомірність підписання звітності зовнішнім суб’єктом, який надає послуги з бухгалтерського аутсорсингу. Такий підхід надає змогу чітко розподілити відповідальність і є позитивним досвідом для зразку при реформуванні та внесенні змін до вітчизняних нормативних документів в сфері бухгалтерського обліку.

Таблиця 1. Нормативне врегулювання підписання бухгалтерської звітності підприємства зовнішнім суб'єктом ведення бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах

| Країна | Нормативний документ | Урегульованість питання |
|--------------|---|--|
| Білорусь | Закон Республіки Білорусь "Про бухгалтерський облік та звітність" від 18 жовтня 1994 р. № 3321-XII [2] | Ст. 13. Склад бухгалтерської звітності Бухгалтерська звітність підприємств, в яких бухгалтерський облік ведеться підприємством, що надає послуги з ведення бухгалтерського обліку та звітності, або спеціалістом-бухгалтером, який є приватним підприємцем, підписується керівником підприємства, що надає послуги та (або) спеціалістом-бухгалтером, який веде бухгалтерський облік |
| Болгарія | Закон Республіки Болгарія "Закон про бухгалтерський облік" від 16 листопада 2001 р. [3] | Ст. 34. (3) Річна фінансова звітність повинна бути підписана: 1. керівником підприємства, і 2. фізичною особою, яка складає і відповідальна за її складання, або фізичною особою, яка керує або представляє спеціалізоване бухгалтерське підприємство або аудиторську фірму, яка склала звітність |
| Естонія | Закон "Про бухгалтерський облік" від 1 січня 1995 р. [1] | Ст. 23. Підписи на звіті за звітний рік п. 1. Під затвердженим звітом за звітний рік ставлять із зазначенням дати підпису: 1) підприємець – фізична особа |
| Казахстан | Закон Республіки Казахстан "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" від 28.02.2007 р. № 234 [4] | Ст. 15 Фінансова звітність п. 4. Фінансова звітність підприємства, в якій бухгалтерський облік веде бухгалтерська організація або професійний бухгалтер, підписується керівництвом, а також керівником бухгалтерської організації або професійним бухгалтером |
| Молдова | Закон Республіки Молдова "Про бухгалтерський облік" від 04 квітня 1995 р. № 426-XIII [5] | Ст. 35. Касові, банківські та розрахункові документи, фінансові і кредитні зобов'язання повинні бути підписані двома особами, які мають право підпису відповідно до підписаного керівником бюджетною установою переліку зразків підпису: перший підпис – керівника суб'єкта господарювання, бюджетної установи, другий – керівника бухгалтерської служби, або уповноваженого представника аудиторської фірми, на якого за договором покладено функції бухгалтерської служби бюджетної установи |
| Росія | Федеральний Закон "Про бухгалтерський облік" від 23 лютого 1996 р. № 129-ФЗ [14] | Ст. 13. Склад бухгалтерської звітності п. 5. Бухгалтерська звітність підписується керівником і головним бухгалтером (бухгалтером) підприємства. Бухгалтерська звітність підприємств, в яких бухгалтерський облік ведеться централізованою бухгалтерією, спеціалізованим підприємством або бухгалтером спеціалістом, підписується керівником підприємства, централізованої бухгалтерії або бухгалтером-спеціалістом, який веде бухгалтерський облік |
| Туркменістан | Закон Республіки Туркменістан "Про бухгалтерський облік" від 20 грудня 1996 р. [6] | Ст. 22. Фінансова звітність підприємства (організації) Фінансова звітність підписується керівником підприємства (організації) і головним бухгалтером або особою, яка його замінює |

Нормативне врегулювання порядку підписання звітності замовником та виконавцем при застосуванні бухгалтерського аутсорсингу в зарубіжних країнах забезпечує однозначність підходів до вирішення питання процесу підписання бухгалтерської звітності та договірного закріплення зазначеного процесу. Така практика врегулювання відносин в частині підписання звітності в умовах аутсорсингу показує, що такий досвід іноземних країн свідчить про можливість притягнення до відповідальності зовнішніх суб'єктів ведення бухгалтерського обліку за недостовірність даних, відображених у звітності. Нормативне забезпечення складання та підписання бухгалтерської звітності в умовах аутсорсингу в Україні залишається на низькому рівні (табл. 2).

Таблиця 2. Нормативне врегулювання підписання бухгалтерської звітності головним бухгалтером

| № з/п | Нормативний документ | Особливості підписання бухгалтерської звітності |
|----------------------------|---|--|
| Фінансова звітність | | |
| 1 | Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [7] | Ст. 11. Загальні вимоги до фінансової звітності Фінансову звітність підписують керівник та бухгалтер підприємства |
| Податкова звітність | | |
| 2 | Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [12] | 48.5.Податкова декларація повинна бути підписана: 48.5.1.керівником платника податків або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до органу державної податкової служби. У разі ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації безпосередньо керівником платника податку така податкова декларація підписується таким керівником та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку; 48.5.3.особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації згідно із договором про спільну діяльність або угодою про розподіл продукції |
| Соціальна звітність | | |
| 3 | Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010 р. № 2464-VI [8] | Не передбачено норм в частині порядку підписання звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування |
| 4 | Порядок формування та подання страховальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування затверджений постановою Правління ПФУ від 08.10.2010 р. № 22-2 [13] | п. 2.9. Таблиці звіту завіряються підписами керівника та головного бухгалтера (за наявності такої посади у страховальника) |

Аналізуючи дані таблиці 2, можна зробити висновок, що на законодавчому рівні закріплена вимога підписання звітності головним бухгалтером. В частині підписання податкової та соціальної звітності особою, на яку покладено

обов'язок ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, то основною вимогою є: наявність такої посади у штатному розкладі на підприємстві та особи, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку. В податковому кодексі чітко не прописана обов'язковість перебування головного бухгалтера у трудових відносинах з підприємством для уповноваження його на підписання податкової звітності, а також відсутні уточнення з приводу підписання звітності саме зовнішнім суб'єктом ведення бухгалтерського обліку. Фрагментарність врегулювання питань правомірності проставлення підпису зовнішнього суб'єкта ведення бухгалтерського обліку у звітності підприємства-замовника зумовило надання роз'яснень державними органами шляхом публікації відповідних листів (табл. 3).

Таблиця 3. Роз'яснення, надані державними органами, в частині правомірності підписання звітності зовнішнім суб'єктом ведення бухгалтерського обліку

| № з/п | Нормативний документ | Роз'яснення зазначені в документі |
|-------|---|---|
| 1 | Лист Мінфіну від 04.04.2001 р. № 053-2948 | У випадках ведення бухгалтерського обліку на підприємстві фізичною особою-підприємцем фінансову звітність за головного бухгалтера підписує підприємець, форми іншої звітності підписуються ним, якщо угодою з надання послуг передбачено їх складання підприємцем |
| 2 | Лист Мінфіну від 22.02.2010 р. №31-34000-10-16/3801 | У разі ведення бухгалтерського обліку на підприємстві аудиторською фірмою фінансова звітність за головного бухгалтера підписується відповідно до договірних засад |
| 3 | Лист ДПА від 29.01.2010 р. № 838/6/15-0316 | Достовірність даних підтверджується підписами керівника і головного бухгалтера та засвідчується печаткою підприємства |

Роз'яснення надані державними органами свідчать про диференціацію підходів в частині надання дозволу на підписання звітності у випадку застосування бухгалтерського аутсорсингу. Зокрема, Мінфін дозволяє зовнішньому суб'єкту ведення бухгалтерського обліку підписувати звітність за умови, що дане право передбачено та врегульовано в договорі про надання послуг. Державна податкова адміністрація в обов'язковому порядку вимагає підпису головного бухгалтера у податковій звітності, однак не визначає, чи під дане поняття підпадають зовнішні суб'єкти ведення бухгалтерського обліку.

Питання підписання звітності у випадку ведення бухгалтерського обліку фізичною особою-підприємцем на сьогодні вирішується таким чином, що "за головного бухгалтера її підписує саме підприємець; форми іншої звітності він підписує, якщо угодою з надання послуг передбачено складання звітності" [16, с. 44]. В частині підписання податкової звітності відсутній чіткий механізм надання права підпису податкової звітності зовнішньому суб'єкту ведення бухгалтерського обліку.

Існування спірних питань на законодавчому рівні зумовлюють надання пояснень в практичних періодичних виданнях. Зокрема, Н. Канарьова надає таке пояснення: "фінансову звітність підписують керівник та бухгалтер підприємства. Бухгалтером у цьому випадку (коли ведення бухгалтерського обліку здійснюється на договірних умовах) є і особа, що виконує функції з ведення бухгалтерського обліку та звітності на підставі договору (зокрема, аудитор), але право / обов'язок щодо підписання звітності стосується лише фінансової звітності" [9, с. 38].

У випадку, коли предметом договору про надання послуг виступають послуги зі складання та подання податкової звітності, зовнішнього суб'єкта ведення бухгалтерського обліку можна притягнути до відповідальності за несвоєчасне подання та недостовірність показників лише перед платником податків відповідно до умов укладеного договору.

Виходячи з наведених пояснень, можна зробити висновок, що право підписання звітності зовнішнім суб'єктом обов'язково повинно бути прописано в договорі про надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу. Вважаємо, що порядок розподілу права підпису фінансової звітності між замовником та виконавцем в умовах аутсорсингу повинен базуватися на дотриманні й виконанні наступних етапів (табл. 4).

Таблиця 4. Порядок підписання бухгалтерської звітності при використанні послуг з бухгалтерського аутсорсингу

| Етап | Характеристика етапу |
|---|--|
| Організаційно-методична стадія надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу | |
| 1 | Зазначення в Наказі про облікову політику положення про використання бухгалтерського аутсорсингу як форми організації бухгалтерського обліку |
| 2 | Надсилання керівнику підприємства-виконавця листа-погодження в частині проставлення підпису на звітності підприємства-замовника* |
| 3 | Отримання листа-погодження від виконавця зі згодою на підписання бухгалтерської звітності підприємства-замовника* |
| 4 | Передбачення в розділі "Обов'язки сторін" договору про надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу положення про порядок підписання бухгалтерської звітності замовника зовнішнім суб'єктом ведення бухгалтерського обліку, а також урегулювання порядку передоручення права підпису |
| 5 | Оформлення та підписання наказу на підприємстві-замовнику про надання повноважень виконавцю в частині підписання бухгалтерської звітності замовника |
| 6 | Надання генерального доручення (довіреності) керівнику підприємства-виконавця (уповноваженій особі), який підписуватиме звітність підприємства-замовника |
| 7 | Складання та підписання звітності підприємства-замовника керівником підприємства-виконавця (уповноваженої особи) та керівником підприємства-замовника |

*Зазначене листування є необхідним для проектування умов договору про надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу

Вважаємо, що розподіл права підпису фінансової звітності при використанні послуг з бухгалтерського аутсорсингу повинен починатися із зазначення положення, в якому буде прописано, що ведення бухгалтерського обліку здійснюватиметься зовнішнім виконавцем. Надалі на основі листування (надсилання листів-погоджень) замовнику слід отримати письмове погодження від виконавця із згодою про прийняття обов'язку підписання бухгалтерської звітності замовника.

Наступним етапом є передбачення у розділі "Обов'язки сторін" порядку надання виконавцю права підписувати бухгалтерську звітність підприємства-замовника, а також передбачається положення в частині передоручення права підпису. Для того, щоб зовнішній суб'єкт ведення бухгалтерського обліку мав право підписувати бухгалтерську звітність замовника, на його ім'я потрібно вписати генеральне доручення, в якому чітко прописуються дані про те, кому та ким воно видане, всі повноваження виконавця, зазначається термін дії доручення. На підприємстві-замовнику можна використати два способи делегування повноважень одночасно: підписи передаються на основі наказу про надання повноважень і одночасно видається генеральне доручення, де ці повноваження

перераховуються. Надалі за результатами звітного періоду виконавець складає звітність, яка, відповідно, підписується керівником підприємства-виконавця та керівником (уповноваженою особою) підприємства-виконавця.

При веденні бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією на договірних умовах питання підпису бухгалтерських документів зазвичай врегульовується в договорі шляхом зазначення наступного положення "Право першого підпису при оформленні всіх бухгалтерських документів (у тому числі платіжних) належить керівнику установи – Замовника, другий – головному бухгалтеру централізованої бухгалтерії" [11, с. 25].

Враховуючи позитивний досвід законодавчого регулювання зарубіжних країн та вищенаведені пропозиції авторів, пропонуємо внести зміни до п. 1, ст. 11 "Загальні вимоги до фінансової звітності" Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та викласти його в наступній редакції: "Фінансова звітність підприємства, в якому ведення бухгалтерського обліку здійснюється юридичною або фізичною особою-фахівцем з бухгалтерського обліку особою на умовах аутсорсингу, в обов'язковому порядку підписується керівником підприємства-замовника, керівником юридичної особи, або фізичною особою, яка безпосередньо надавала послуги з бухгалтерського аутсорсингу". Використання запропонованого порядку підписання звітності при застосуванні бухгалтерського аутсорсингу, вдосконалення діючих нормативних документів, які б чітко регламентували зазначене питання, забезпечить розподіл відповідальності зовнішніх суб'єктів ведення бухгалтерського обліку, а також підвищення рівня якості послуг з бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження проблемних питань підписання бухгалтерської звітності в умовах аутсорсингу дозволило отримати такі висновки:

1. Аналіз вітчизняного законодавства в сфері бухгалтерського обліку надав змогу встановити недостатній рівень врегулювання питання механізму підписання звітності зовнішнім суб'єктом ведення бухгалтерського обліку. Вивчення зарубіжного досвіду надало змогу встановити, що в окремих країнах чинне законодавство передбачає обов'язковість підпису зовнішніх суб'єктів ведення бухгалтерського обліку в бухгалтерській звітності, що забезпечує їх відповідальність за результати наданих послуг та інформації наданої зацікавленим користувачам.

2. Використання запропонованих пропозицій з удосконалення Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (зокрема, внесення змін та доповнення до п. 1, ст. 11), а також рекомендованого порядку підписання бухгалтерської звітності в умовах аутсорсингу забезпечать покращання організації співпраці між замовником та виконавцем, сприятимуть підвищенню рівня відповідальності виконавця за дані відображені у звітності замовника, а також нададуть змогу прийняти обґрунтовані управлінські рішення про доцільність впровадження зазначеної форми організації бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон "О бухгалтерском учете" от 1 января 1995 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hot.ee/estonianlegislation/11.htm>

2. Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 18 октября 1994 г. № 3321-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://stroytender.com/articles/46>

3. Закон Республики Болгария “Закон о бухгалтерском учете” от 16 ноября 2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.investbg.ru/docs/zakon_za_schetovodstvo.pdf
4. Закон Республики Казахстан “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности” от 28.02.2007 г. № 234 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1163568134&chapter=1165820004 &lang=rus>
5. Закон Республики Молдова “О бухгалтерском учете” от 04 апреля 1995 г. № 426-XIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.law-moldova.com/laws/rus/buhgalterskom_ucete_ru.txt
6. Закон Республики Туркменистан “О бухгалтерском учете” от 20 декабря 1996 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tax.gov.tm/russian/law046ru.html>
7. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14&test=4/UMfPEGznhhG4e.ZiF5ebl OHdl1. sFggkRbl1c>
8. Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 р. № 2464-VI // Бухгалтерія. – 2010. – № 38. – С. 8-31
9. *Канарьова Н.* Якщо у Вас нема головбуха... / Н. Канарьова // Дебет-Кредит. – № 15. – 2010. – С. 38-39
10. Молчанов Р. Главный бухгалтер: тайна статуса / Р. Молчанов // Бухгалтерія. – 2008. – № 28 (807). – С. 20-23
11. *Морєва О.* Бухгалтерія як структурний підрозділ / О. Морєва // Баланс-бюджет. – 2010. – № 4 (259). – С. 22-26
12. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Спецвыпуск “Аргументы недели”. – 2010. – 194 с.
13. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування затверджений постановою Правління ПФУ від 08.10.2010 р. № 22-2 // Бухгалтерія. – 2010. – № 49 (932). – С. 44-51
14. Федеральный Закон “О бухгалтерском учете” от 23 февраля 1996 г. № 129-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/popular/buch/>
15. *Чижевська Л.В.* Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: [монографія] / Л.В. Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
16. Що говорять податківці про відповідальність бухгалтера // Дебет-кредит. – № 45. – 2001. – С. 44