

# ОСНОВЫ ВЗАИМООТНОШЕНИЙ РУКОВОДИТЕЛЯ И ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА

*Р.Р. Рахметов*

**Тарифно-квалификационные характеристики руководителя говорят о том, что руководители должны знать основы экономики, способы организации финансово-хозяйственной деятельности образовательного учреждения, гражданское, административное, трудовое, бюджетное, налоговое законодательство, уметь привлекать дополнительные источники финансовых и материальных средств. Одни из важнейших вопросов, которые приходится решать руководителю для эффективного функционирования образовательного учреждения, — это вопросы организации бухгалтерского учёта.**

*• бухгалтерский учёт • ответственность руководителя • разногласия • конфликт интересов • внутренний контроль*

Необходимо напомнить, что с 01 января 2013 года вступил в силу новый Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (далее — Закон № 402-ФЗ), он пришёл на смену Закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (далее — Закон № 129-ФЗ).

Новый закон о бухгалтерском учёте разработан с целью устранения устаревших норм, положений и пробелов Закона № 129-ФЗ, выявленных в результате анализа соответствующей правоприменительной практики, и направлен на приведение норм закона № 129-ФЗ, регулирующих систему бухгалтерского учёта, в соответствие с изменившимися экономическими условиями деятельности экономических субъектов для формирования и раскрытия надёжной и полезной информации о финансовом положении этих субъектов, изменениях в их финансовом положении и финансовом результате их деятельности.

Предметом правового регулирования Закона о бухгалтерском учёте являются правоотношения, возникающие при ведении бухгалтерского учёта экономическими субъектами и его регулировании. В Законе № 402-ФЗ переработаны и уточнены такие нормы закона № 129-ФЗ, как порядок изменения учётной политики экономического субъекта; состав первичной учётной документации; состав бухгалтерской (финансовой) отчётности и другие, а также уточнена терминология, используемая в законодательстве РФ о бухгалтерском учёте. Кроме того, в Закон о бухгалтерском учёте включены нормы,

отсутствующие в Законе № 129-ФЗ, но необходимые для обеспечения гарантий пользователям информации в получении надёжной и полезной финансовой информации: в частности, нормы, регулирующие вопросы бухгалтерской (финансовой) отчётности при реорганизации и ликвидации юридических лиц; вопросы использования для целей бухгалтерского учёта электронных документов; вопросы осуществления внутреннего контроля в экономических субъектах.

Впервые в Законе № 402-ФЗ в отдельных нормах учтены особенности ведения бухгалтерского учёта в учреждениях государственного сектора экономики. Так, согласно п. 2 ст. 2 Закона № 402-ФЗ его нормы применяются и при ведении бюджетного учёта активов и обязательств РФ, субъектов РФ и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства, а также при составлении бюджетной отчётности. Следовательно, Закон № 402-ФЗ распространяется на все типы государственных (муниципальных) учреждений: казённые, бюджетные и автономные.

В этой статье не рассматриваются все положения нового Закона о бухгалтерском учёте, а только некоторые изменения, касающиеся взаимоотношений руководителя и главного бухгалтера.

### Руководитель и бухгалтерский учёт

В Законе № 402-ФЗ впервые дано определение того, кто является руководителем экономического субъекта: руководитель — это лицо, являющееся единоличным исполнительным органом экономического субъекта, либо лицо, ответственное за ведение дел экономического субъекта, либо управляющий, которому переданы функции единоличного исполнительного органа (ст. 3 Закона № 402-ФЗ). Согласно ст. 26. Закона «Об образовании в Российской Федерации» № 273-ФЗ единоличным исполнительным органом образовательной организации является руководитель образовательной организации (ректор, директор, заведующий, начальник или иной руководитель), который осуществляет текущее руководство деятельностью образовательной организации.

Однако важно отметить, что по сравнению с Законом № 129-ФЗ, согласно которому руководитель нес ответственность за организацию бухгалтерского учёта и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций (п. 1 ст. 6), по Закону № 402-ФЗ руководитель организует ведение бухгалтерского учёта и хранение финансовых документов (п. 1 ст. 7). При этом руководитель обязан возложить ведение бухгалтерского учёта на главного бухгалтера или иное должностное лицо, либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учёта (п. 3 ст. 7). Нормы, содержащиеся в Законе № 402-ФЗ, усиливают ответственность руководителей в части организации и ведения бухгалтерского учёта. Поэтому руководителям следует приобретать необходимые знания и навыки, чтобы снизить риски принятия необоснованных управленческих решений. Не случайно понятие «риск» появилось и в нормативных документах Минфина. Так, Приказом Минфина России от 19.10.2011 № 383 «О порядке осуществления в Министерстве финансов Российской Федерации оперативного мониторинга качества финансового менеджмента» впервые в отношении государственного сектора экономики введено понятие «бюджетный риск». Напомним также, что административная ответственность должностных лиц за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учёта и представления бухгалтерской отчётности установлена ст. 15.11 КоАП РФ.

Обратите внимание, что в Законе № 402-ФЗ впервые чётко сформулировано, в каком случае отчётность считается составленной. Так, в соответствии с п. 8 ст. 13 Закона № 402-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчётность считается составленной после подписания её экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта. Таким образом, руководитель ставит последнюю точку в работе бухгалтера по составлению всех видов отчётности.

Очевидно, законодатель, возложив на руководителя ответственность за ведение бухгалтерского учёта и обязав его переложить этот груз на главного бухгалтера, посчитал свою миссию выполненной, поскольку в Законе № 402-ФЗ более о правах и обязанностях руководителя в отношении бухгалтерского учёта не говорится. Следовательно, все остальные административные вопросы по организации и ведению бухгалтерского учёта в учреждениях должны регулироваться иными нормативными документами и локальными актами. Так же в 402-ФЗ исключены положения в отношении назначения и увольнения главного бухгалтера. Ранее данный вопрос был урегулирован детально в 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте».

Поэтому во избежание каких-либо споров возможно:

- установить порядок назначения и увольнения бухгалтера в соответствии с локальными актами организации;
- разграничить в кадровых документах ответственность руководителя и главного бухгалтера, возложить на него должностные обязанности и ответственность за нарушение норм ведения бухгалтерского учёта. Если всё-таки разногласия возникли...

### **Если между руководителем и главным бухгалтером возникли разногласия**

Положение об ответственности руководителей за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций в Законе № 402-ФЗ отсутствует, но это не означает, что такой ответственности нет. Меры ответственности оговорены в других федеральных законах (ТК РФ, КоАП РФ, НК РФ, УК РФ и др.).

В Законе № 402-ФЗ норма о разграничении ответственности руководителя и главного бухгалтера при наличии конфликта интересов между ними прописана более подробно.

Так, в случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учёта между руководителем экономического субъекта и его главным бухгалтером действия должны быть следующими (ч. 8 ст. 7 Закона № 402-ФЗ):

- данные, содержащиеся в первичном учётном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учёта по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несёт ответственность за созданную в результате этого информацию;
- объект бухгалтерского учёта отражается (не отражается) главным бухгалтером в бухгалтерской (финансовой) отчётности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несёт ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчётную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчётный период.

Перечисленные действия распространяются и на иное должностное лицо, на которое возложено ведение бухучёта, либо лицо, с которым заключён договор об оказании услуг по его ведению. Это уникальная норма в отношении конфликта интересов, специально прописанная в Законе № 402-ФЗ для главного бухгалтера или иного должностного лица, на которое возложено

ведение бухгалтерского учёта. Подобных норм на законодательном уровне нет в отношении каких-либо других должностных лиц. В случае разногласий главный бухгалтер принимает (или не принимает) данные к учёту только по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта. И руководитель уже единолично несёт ответственность за такие действия. Иными словами, оба действия (как отражение в учёте, так и неотражение) требуют письменного распоряжения руководителя экономического субъекта. В случае самостоятельных действий главного бухгалтера или его действий на основании устного распоряжения руководителя всю полноту ответственности несёт главный бухгалтер или лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учёта.

Таким образом, при возникновении разногласий у главного бухгалтера должно быть письменное распоряжение руководителя экономического субъекта. При отсутствии такого документа главбуху будет сложно избежать ответственности за экономические преступления. Ещё раз подчеркнём: ответственность за информацию, отражённую в учёте и отчётности в результате действий бухгалтера, руководитель будет нести, только если он издал соответствующее распоряжение в письменной форме. Если же бухгалтер получил лишь устное указание от руководителя и, следуя ему, «провёл» учётные документы (либо не отразил какие-то факты хозяйственной жизни), ответственность за созданную информацию будет лежать именно на бухгалтере, а не на руководителе организации.

К сожалению, так и осталась нерешённой насущная проблема, с которой на практике сталкиваются многие бухгалтеры. В новом законе, как и в старом, не прописан порядок урегулирования конфликтных ситуаций, возникающих при наличии разногласий. Ведь руководители обычно не спешат брать на себя всю ответственность и давать письменные распоряжения бухгалтерам. Чаще они требуют в устной, нередко ультимативной, форме, чтобы бухгалтер всё-таки сделал так, как хочет руководитель. Далеко не всегда руководитель прислушивается к доводам бухгалтера, объясняющего, почему так делать не следует. Поэтому решать конфликт бухгалтеру, как правило, приходится самостоятельно, и выбор у него невелик — либо уступить и выполнить указание директора, но без его письменного распоряжения по спорным документам (и взвалить на себя ответственность и, возможно, в будущем иметь дело с весьма неприятными последствиями), либо продолжать стоять на своём, рискуя быть уволенным («по собственному желанию» или по инициативе работодателя).

На практике письменные распоряжения от руководителя поступают, как правило, в виде резолюции на документе, например: «Главному бухгалтеру. Принять к исполнению акт приёма-передачи», «Главному бухгалтеру. Принять к исполнению соглашение об уплате алиментов».

Однако случаются ситуации, связанные с налоговой оптимизацией или выходом на утверждённые показатели бюджета доходов и расходов организации, когда указания от руководителя поступают в устном виде. И никакое отдельное письменное распоряжение руководителя в этом случае не составляется. Как главному бухгалтеру обезопасить себя в таких ситуациях? Выходом для вас является составление докладной записки на имя руководителя. В этом документе руководителя нужно проинформировать о проблемах, налоговых рисках и ответственности, которые могут возникнуть в результате данного им устного распоряжения, а также обязательно указать о своём несогласии с устно предложенным руководителем вариантом отражения в учёте фактов хозяйственной жизни.

Именно докладная записка на имя руководителя либо полностью освободит главного бухгалтера от ответственности, либо будет расценена как смягчающее ответственность обстоятельство (п. 3 ст. 114 НК РФ).

В Законе № 129-ФЗ конфликт интересов с руководителем был ограничен только документами по осуществлению отдельных хозяйственных операций, которые могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя (п. 4 ст. 7 Закона № 129-ФЗ). В Законе № 402-ФЗ конфликт интересов с руководителем ограничен как данными, содержащимися в первичных учётных документах, так и самими объектами бухгалтерского учёта, которые соответственно по письменному распоряжению руководителя принимаются (не принимаются)/отражаются (не отражаются) главбухом в бухучёте и бухгалтерской отчётности (ч. 8 ст. 7 Закона № 402-ФЗ). Реальную разницу между формулировками Закона № 129-ФЗ и Закона № 402-ФЗ выявит только правоприменительная практика.

### **Главный бухгалтер — лицо не рядовое**

Прежде всего, отметим, что в Законе № 402-ФЗ отсутствует отдельная статья, посвящённая правам и обязанностям главного бухгалтера, подобно ст. 7 Закона № 129-ФЗ.

Однако в Законе № 402-ФЗ перечислены требования к лицам, которые претендуют на должность главного бухгалтера. Им необходимо:

- иметь высшее профессиональное образование;
- иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учёта, составлением бухгалтерской (финансовой) отчётности либо с аудиторской деятельностью, не менее трёх лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учёта и аудита — не менее пяти лет из последних семи календарных лет;
- не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Названные требования актуальны, прежде всего, для тех, кто предполагает работать в должности главного бухгалтера в коммерческих структурах, органах управления государственных и территориальных внебюджетных фондов. Однако такие требования не распространяются на бухгалтеров государственных (муниципальных) учреждений. Тем не менее, дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учёта, могут устанавливаться другими федеральными законами п. 5 ст. 7 Закона № 402-ФЗ.

Так же в Законе № 402-ФЗ предусмотрено, что главные бухгалтеры, которые являлись таковыми на момент вступления в силу этого Закона (то есть по состоянию на 01.01.2013 г.), даже если они не соответствуют вышеуказанным требованиям, имеют право продолжать работу. Иначе говоря, увольнять их не надо.

Кроме того, в том случае, если руководитель учреждения предполагает заключить договор гражданско-правового характера об оказании услуг по ведению бухгалтерского учёта с физическим лицом, это физическое лицо также должно соответствовать требованиям, установленным ст. 7 Закона № 402-ФЗ. В случае, когда договор на оказание услуг по ведению бухгалтерского учёта заключается с юридическим лицом, последнее должно иметь не менее одного работника, отвечающего требованиям организации ведения бухгалтерского учёта, установленным п. 4 ст. 6 Закона № 402-ФЗ. И с этими работниками должен быть заключён трудовой договор.

Напомним, что в соответствии с п. 5 Инструкции № 157н ведение бухгалтерского учёта и составление на его основе отчётности руководитель учреждения вправе передать по договору (соглашению) другому учреждению, организации (централизованной бухгалтерии). Теперь основные полномочия главного бухгалтера государственного (муниципального) учреждения содержатся только в п. 8 Инструкции № 157н. Напомним, что в государственных (муниципальных) учреждениях независимо от их типа без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчётные документы, документы, оформляющие финансовые вложения, договоры займа, кредитные договоры к исполнению и бухгалтерскому учёту не принимаются. Исключение из этого правила — документы, подписываемые руководителем органа государственной власти (государственного органа), органа местного самоуправления, если особенности оформления таких документов определяются законами и (или) нормативными правовыми актами РФ.

### **Внутренний контроль**

В Законе № 402-ФЗ появилась обязанность ведения внутреннего контроля. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Экономический субъект, бухгалтерская отчётность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской отчётности — за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учёта на себя. Напомним, что согласно п. 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит проводится в случаях:

- если организация имеет организационно-правовую форму ОАО;
- если ценные бумаги организации допущены к обращению на организованных торгах;
- если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, ПИФ или НПФ;
- если объём выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) организации за предшествовавший отчётному год превышает 400 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчётному года превышает 60 млн руб.;
- если организация представляет или публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую отчётность;
- в иных случаях, установленных федеральными законами.

Для всех лиц, соответствующих перечисленным критериям, учреждение службы внутреннего аудита становится обязательным.

---

***Рустам Рафалович Рахметов,***  
*старший преподаватель Челябинского института повышения квалификации работников образования*