

**Может ли ненадлежащее исполнение главным бухгалтером обязанностей по ведению бухгалтерского учета служить основанием для освобождения руководителя должника от субсидиарной ответственности?**



*(кадр из к/ф "Золотой теленок", 1968, реж. М. Швейцер)*

Хороший бухгалтер стоит дорого,  
а плохой – еще дороже!

(народная мудрость)

Пунктом 4 статьи 10 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" предусмотрена возможность привлечения контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности по обязательствам должника, если должник признан несостоятельным (банкротом) вследствие действий и (или) бездействия таких лиц.

При этом в силу абз. 4 пункта 4 статьи 10 Закона о банкротстве, пока не доказано иное, предполагается, что должник признан несостоятельным (банкротом) вследствие действий и (или) бездействия контролирующих должника лиц, если документы бухгалтерского учета и (или) отчетности, обязанность по ведению (составлению) и хранению которых установлена законодательством РФ, к моменту вынесения определения о введении наблюдения (либо ко дню назначения временной администрации финансовой организации) или принятия решения о признании должника банкротом отсутствуют или не содержат информацию об объектах, предусмотренных законодательством РФ, формирование которой является обязательным в соответствии с законодательством РФ, либо указанная информация искажена, в результате чего существенно затруднено проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве, в том числе формирование и реализация конкурсной массы.

Судебная практика свидетельствует о том, что предусмотренные абз. 4 пункта 4 статьи 10 Закона о банкротстве обстоятельства являются наиболее распространенным основанием для привлечения контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности по обязательствам должника.

В абз. 6 пункта 4 статьи 10 Закона о банкротстве содержится оговорка о том, что данное основание привлечения к субсидиарной ответственности применяется **в отношении лиц, на которых возложена обязанность организации ведения бухгалтерского учета и**

**хранения документов бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности должника.**

В соответствии с частью 1 статьи 7 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" **ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта**, под которым согласно пункту 7 статьи 3 того же Закона понимается лицо, являющееся единоличным исполнительным органом экономического субъекта, либо лицо, ответственное за ведение дел экономического субъекта, либо управляющий, которому переданы функции единоличного исполнительного органа.

В силу части 3 статьи 7 Закона о бухгалтерском учете руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

Аналогичные нормы закреплены в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н.

Так, согласно пункту 6 Положения ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.

Пунктом 101 Положения предусмотрено, что руководитель организации также несет ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

В соответствии с пунктом 7 Положения руководитель организации может в зависимости от объема учетной работы:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- вести бухгалтерский учет лично.

При этом подп. "в" пункта 4 Положения относит руководителя организации (наряду с ее учредителями, участниками и собственниками имущества) к внутренним **пользователям** бухгалтерской отчетности.

Частью 8 статьи 7 Закона о бухгалтерском учете и пунктом 14 Положения установлен порядок урегулирования разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером, который предусматривает, что при возникновении таких разногласий необходимые данные вносятся в регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность **на основании письменного распоряжения руководителя** экономического субъекта, который **единолично** несет ответственность за созданную в результате этого информацию и достоверность представления финансового положения экономического субъекта на

отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Казалось бы, с учетом этих положений главный бухгалтер организации (либо привлеченный бухгалтер-специалист или специализированная организация) должны если не нести единолично ответственность за полноту и достоверность бухгалтерской документации, то хотя бы разделять эту ответственность с руководителем организации.

Собственно, именно такое положение вещей существовало до сравнительно недавнего времени.

Так, частью 2 статьи 7 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (утратил силу с 01.01.2013 в связи с принятием Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ) было прямо предусмотрено, что главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Пунктом 22 Положения о главных бухгалтерах, утв. Постановлением Совмина СССР от 24.01.1980 № 59 (утратило силу с 28.04.2015 в связи с принятием Постановления Правительства РФ от 16.04.2015 № 362) было предусмотрено, что главный бухгалтер несет *единоличную* ответственность в случаях:

- неправильного ведения бухгалтерского учета, следствием чего явились запущенность в бухгалтерском учете и искажения в бухгалтерской отчетности;
- принятия к исполнению и оформлению документов по операциям, которые противоречат установленному порядку приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей;
- несвоевременной и неправильной выверки операций по расчетному и другим счетам в банках, расчетов с дебиторами и кредиторами;
- нарушения порядка списания с бухгалтерских балансов недостач, дебиторской задолженности и других потерь;
- несвоевременного проведения в производственных (структурных) единицах объединений, а также в производствах и хозяйствах, выделенных на отдельный баланс, проверок и документальных ревизий;
- составления недостоверной бухгалтерской отчетности по вине бухгалтерии;
- других нарушений положений и инструкций по организации бухгалтерского учета,

а также несет ответственность *наравне с руководителем организации*:

- за нарушение правил и положений, регламентирующих финансово-хозяйственную деятельность;
- за нарушение сроков представления месячных, квартальных и годовых бухгалтерских отчетов и балансов соответствующим органам.

Действующее на сегодняшний день законодательство о бухгалтерском учете специальных норм об ответственности главных бухгалтеров за полноту и достоверность бухгалтерской отчетности не содержит. Не назван главный бухгалтер в числе контролирующих должника лиц, которые могут быть привлечены к субсидиарной ответственности, и в статье 10 Закона о банкротстве.

Именно поэтому арбитражные суды отказывают в удовлетворении требований о привлечении к субсидиарной ответственности главных бухгалтеров должника, а также отклоняют доводы руководителей должника о том, что неполнота или недостоверность бухгалтерской документации явились следствием ненадлежащего исполнения главным бухгалтером обязанностей по ведению бухгалтерского учета и отчетности.

Так, например, Арбитражный суд Волго-Вятского округа при рассмотрении дела № А29-5789/2011 признал правомерным отказ в удовлетворении требования о привлечении главного бухгалтера к субсидиарной ответственности по обязательствам должника, указав, что Закон о банкротстве такой возможности не предусматривает (*Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 14.05.2013 по делу № А29-5789/2011*).

К аналогичным выводам при рассмотрении дела № А56-33996/2011 пришел Арбитражный суд Северо-Западного округа. Суд, в частности, отметил, что возможность привлечения главного бухгалтера к субсидиарной ответственности не предусмотрена ни статьей 10 Закона о банкротстве, ни пунктом 3 статьи 53 ГК РФ, ни статьей 44 Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью" (*Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.03.2014 по делу № А56-33996/2011*).

Арбитражный суд Уральского округа, рассматривая похожий спор, отметил, что главный бухгалтер должника не может быть привлечен к субсидиарной ответственности по правилам пункта 4 статьи 10 Закона о банкротстве, поскольку он в силу своего должностного положения не осуществлял применительно к должнику организационно-распорядительные функции и не обладал правом давать обязательные для должника указания, равно как не обладал возможностью иным образом определять его действия (*Постановление ФАС Уральского округа от 19.03.2014 по делу № А60-29497/2009*).

При рассмотрении дела № А50-4185/2013 Арбитражный суд Уральского округа также со ссылкой на статью 10 Закона о банкротстве отклонил довод бывшего руководителя организации о том, что обязанность по ведению бухгалтерского учета и хранению бухгалтерских документов должника в соответствии с трудовым договором и приказом о приеме на работу была возложена на главного бухгалтера (*Постановление АС Уральского округа от 09.02.2015 по делу № А50-4185/2013*).

В рамках дела № А23-3613/2012 конкурсный управляющий просил привлечь главного бухгалтера должника к субсидиарной ответственности, ссылаясь на то, что в бухгалтерской отчетности отражались поставки, которые фактически не осуществлялись, а также не были отражены недостающие основные средства и материальные ценности, и указывал на то, что главный бухгалтер как лицо, ответственное за организацию и ведение бухгалтерского учета, несет ответственность за уклонение от ведения бухгалтерского учета и за искажение бухгалтерской отчетности. Суды трех инстанций отказали в удовлетворении заявленных конкурсным управляющим требований, отметив, что положения статьи 10 Закона о банкротстве не называют главного бухгалтера должника в перечне лиц, на которых может возлагаться субсидиарная ответственность по обязательствам должника (*Постановление АС Центрального округа от 22.07.2016 по делу № А23-3613/2012*).

Таким образом, даже если руководитель организации возложил обязанности по ведению бухгалтерского учета на главного бухгалтера либо привлек для этих целей

специализированную организацию, это не освобождает его от ответственности за полноту и достоверность бухгалтерской отчетности и не исключает риска привлечения к субсидиарной ответственности по обязательствам организации на основании статьи 10 Закона о банкротстве.

Очевидно, что при отсутствии специальных познаний в области бухгалтерского учета руководителю достаточно сложно проверить, ведется ли учет бухгалтером надлежащим образом. Поэтому едва ли не единственным способом проверить полноту и достоверность подготовленной бухгалтером отчетности для такого руководителя остается ее аудит даже в тех случаях, когда его проведение в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" не является обязательным.