

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.371

Атамас П.Й.,
кандидат економічних наук, професор,
професор кафедри міжнародних фінансів, обліку та оподаткування,
Університет імені Альфреда Нобеля
Шамрай Д.А.,
магістрант,
Університет імені Альфреда Нобеля

ПРОБЛЕМИ ВІДШКОДУВАННЯ ЗАВДАНИХ ЗБИТКІВ ЗА НАСЛІДКАМИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

Атамас П.Й., Шамрай Д.А. Проблеми відшкодування завданих збитків за наслідками інвентаризації. У статті розглядаються практичні аспекти визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, псування матеріальних цінностей за правилами чинного законодавства. Порівнюється зміст основних нормативних документів з цього питання. Дається оцінка можливостей суб'єкта господарювання для більш об'єктивного визначення завданої йому шкоди. Робиться висновок про недосконалість нормативного регулювання матеріальної відповідальності. Пропонуються шляхи удосконалення нормативного забезпечення відшкодування понесених втрат.

Ключові слова: інвентаризація, матеріальна відповідальність, збиток, розмір шкоди, відшкодування.

Атамас П.И., Шамрай Д.А. Проблемы возмещения причиненных убытков по последствиям инвентаризации. В статье рассматриваются практические аспекты определения размера убытков от разворовывания, недостач, порчи материальных ценностей в соответствии с правилами действующего законодательства. Сравняется содержание основных нормативных документов по этому вопросу. Дается оценка возможностей субъекта хозяйствования для более объективного определения причиненного ему вреда. Делается вывод о несовершенстве нормативного регулирования материальной ответственности. Предлагаются пути усовершенствования нормативного обеспечения возмещения понесенных потерь.

Ключевые слова: инвентаризация, материальная ответственность, убыток, размер вреда, возмещение.

Atamas P.Y., Shamray D.A. Problems of compensation of the caused damages by results of stocktaking. The article deals with the practical aspects of determining the amount of damage from theft, lack, damage to property in accordance with the rules of the current legislation. The content of the main normative documents on this issue is compared. An estimation of possibilities of the subject of economic activity is given for more objective determination of the harm caused to him. The conclusion is made about the imperfection of the normative regulation of material liability. The ways of improving the normative provision of compensation for incurred losses are offered.

Key words: inventory, material liability, loss, size of the damage, reimbursement.

Постановка проблеми. Законодавством України у питанні застосування роботодавцем матеріальної відповідальності до працівників встановлено, що працівник несе таку відповідальність виключно за пряму, дійсну шкоду. Таким чином, опосередкована шкода, що виражається, як правило, у вигляді недержаних доходів та/або втраченої (упущеної) вигоди, на працівника не може бути покладена згідно зі ст. 22 Цивільного кодексу України [1] та відповідно до норм чинного законодавства про працю. КЗпП України суворо обмежує можливості роботодавця щодо безпідставного або безмежного стягнення з працівників шкоди, завданої ними його майну. І це є проблемою, оскільки найбільш справедливо визначати розмір завданої працівником шкоди саме на момент здійснення неправомірних дій або бездіяльності, що мало наслідком пошкодження або знищення майна роботодавця, шансів дуже мало [2]. Саме

через врахування зносу (амортизації) майна протягом певного періоду (від моменту його придбання та взяття на облік до моменту завдання йому шкоди) залишкова вартість даного майна буде суттєво нижчою від суми витрачених роботодавцем коштів на придбання такого майна, що й повинно виражати реальну вартість майна на момент його пошкодження або знищення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження нормативних підстав й умов настання матеріальної відповідальності відповідно до законодавства України містять усі навчальні посібники з питань господарського та трудового права. Теоретичні проблеми матеріальної відповідальності сторін трудових правовідносин знайшли своє відображення головним чином у працях вітчизняних учених-юристів, а саме в роботах Н.Б. Болотіної, Н.П. Долгих, В.П. Марушчака, П.Д. Пилипенка, В.І. Прокопенка, В.Я. Буряка,

З.Я. Козака, С.М. Прилипка, О.М. Ярошенка, І.П. Жигалкіна, В.А. Прудникова.

Так, Н.Б. Болотіна наполягає на необхідності визнання існування особливого виду підвищеної (кратної) матеріальної відповідальності через те, що межі відшкодування завданої працівником шкоди є головним критерієм для поділу матеріальної відповідальності працівників на види [3]. Інші вчені зазначають, що підвищення розміру завданої шкоди треба визнати лише як специфічний порядок визначення розміру завданих збитків, але підстав для проголошення цього окремим видом матеріальної відповідальності працівників немає [4]. Отже, це питання у законодавчому порядку вирішено неповністю, що викликає багато питань та спонукає до дискусії.

Формулювання цілей статті. Метою статті є вивчення наявної практики застосування чинного законодавства України залежно від виду завданої шкоди підприємству та причини завдання шкоди працівником, а також оцінка способів визначення розміру відшкодування заподіяних збитків, його призначення для розподілу, використання та відображення в обліку.

Виклад основного матеріалу. Щорічно згідно зі ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV у визначений власником (керівником) час напередодні підготовки і здачі фінансової звітності на підприємстві повинна бути проведена **інвентаризація активів і зобов'язань** з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і річної фінансової звітності підприємства [5].

Ця вимога передбачена також Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженим Наказом МФУ від 2 вересня 2014 р. № 879. З 2015 р. його вимоги поширюються на юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності [6].

Положенням не встановлені конкретні терміни проведення річної інвентаризації. Тільки визначено, що проводити її необхідно перед складанням річної фінансової звітності до дати балансу. Також в п. 7 цього Положення наведені випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, а саме під час:

- передачі майна державного підприємства або бюджетної установи в оренду;
- приватизації майна державного підприємства або його іншого перетворення;
- зміни матеріально відповідальних осіб;
- встановлення фактів розкрадань або зловживань, псування цінностей;
- судового рішення або на підставі належним чином оформленого документа органу, який має право вимагати проведення такої інвентаризації відповідно до закону;
- техногенних аварій, пожежі або стихійного лиха;
- припинення діяльності установи;
- переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Як бачимо, можливостей встановлення ймовірних розбіжностей між даними бухгалтерського обліку і фактичною наявністю господарських засобів (нестач, надлишків, сумових різниць) за наслідками інвентари-

зації достатньо. Але зараз нас цікавить проблема відшкодування завданих збитків винними особами у разі встановлення нестач цінностей понад норми природного убутку, а також втрат від псування цінностей.

Перш за все необхідно визначитися за терміном «матеріальна відповідальність». Специфіка трудової відповідальності працівника полягає в тому, що вона буває не лише моральною, але й матеріальною. Це не дисциплінарне стягнення, як догана або звільнення, а обов'язок працівника відшкодувати нанесений ним матеріальний збиток підприємству (власнику втрачених або пошкоджених засобів).

Згідно зі ст. 130 КЗпП працівники несуть матеріальну відповідальність за збиток, нанесений підприємству, установі, організації внаслідок порушення або неналежного виконання покладених на них трудових обов'язків. Нанесені збитки відшкодовують у розмірі прямого дійсного збитку, але не більше середнього місячного заробітку відповідача [2]. Це так звана обмежена відповідальність. Процедура цього стягнення така: наказ про розмір збитків та матеріальне відшкодування видають не пізніше ніж за два тижні з дня виявлення збитку і обертають до виконання не раніше семи днів з дня повідомлення про це працівника (ч. 2 ст. 136 КЗпП).

Про відшкодування повного розміру збитку можна говорити у випадках, зазначених в ст.ст. 134 і 135.1 КЗпП. Відповідно до них працівники несуть матеріальну відповідальність у повному розмірі збитку, нанесеного з їх вини підприємству, установі, організації, якщо між працівником і юридичною особою укладено письмовий договір про взяття працівником на себе повної матеріальної відповідальності. Такий договір обов'язково укладається керівництвом підприємства з матеріально відповідальними особами (касіром, завідувачими складами тощо).

Відповідно до норм ст. 135.3 КЗпП залежно від виду і причини завданої шкоди існують два основних способи визначення її розміру. Перший застосовують у разі ненавмисного завдання шкоди працівником; другий – якщо шкода спричинена розкраданням, нестачею або умисним знищенням чи умисним псуванням цінностей.

Якщо шкода завдана ненавмисно, її розмір визначається за фактичними витратами на підставі даних бухгалтерського обліку, виходячи з балансової вартості (фактичної собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу, визначеного на підставі встановлених (чинних) норм нарахування амортизації. У разі розкрадання, нестачі, умисного псування матеріальних цінностей розмір шкоди визначається у повному обсязі за цінами, актуальними в цій місцевості на день відшкодування втрат.

У ч. 4 ст. 135.3 КЗпП передбачено можливість встановлення законодавством окремого порядку визначення розміру шкоди, що підлягає покриттю, зокрема кратному обчисленню, завданої підприємству розкраданням, умисним псуванням, нестачею або втратою окремих видів майна та інших цінностей, а також у разі, коли фактичний розмір шкоди перевищує номінальний. До таких окремих видів майна, згідно із законодавством, належать дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння, валютні цінності. У таких випадках розмір збитків визначається згідно із Законом України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству,

установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей» від 6 червня 1995 р. № 217/95-ВР (далі – Закон № 217) [7].

У разі розкрадання, умисного псування, знищення або нестачі будь-якого іншого майна для визначення розміру шкоди застосовується Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений Постановою КМУ від 22 січня 1996 р. № 116 (далі – Порядок № 116). Але з грудня 2011 р. цей Порядок істотно змінився. Постановою КМУ від 7 грудня 2011 р. № 1253 для вдосконалення правової бази боротьби з економічною злочинністю було внесено зміни до Постанови КМУ від 22 січня 1996 р. № 116 [8].

Із сум відшкодування, стягнутих відповідно до цього Порядку, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, установі, організації, з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення; залишок коштів переказується до державного бюджету.

Як повинен визначатися такий залишок коштів? Жодних коефіцієнтів не встановлено. Тобто процедура скорочена, але від того вона стала ще більш незрозумілою. Тому вважаємо за необхідне порівняти два нормативних акти, а саме ст. 135.3 КЗпП та Порядок № 116. Справа в тому, що Порядок № 116 стосується розміру збитків, а не шкоди, яку має відшкодувати працівник. Крім того, раніше чинний Порядок № 116 містив методику розрахунку збитків від завданої шкоди, але внесені зміни полягали у вилученні можливості збільшення (кратності) розміру відшкодування збитків.

Сьогодні в п. 2 Порядку № 116 містяться два способи визначення розміру збитків:

1) на підставі Методики оцінки майна, затвердженої Постановою КМУ від 10 грудня 2003 р. № 1891, якщо шкода завдана державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному капіталі;

2) шляхом проведення незалежного оцінювання відповідно до національних стандартів оцінки, якщо шкода завдана будь-яким іншим суб'єктам господарювання.

З наведеного випливає сутність визначення ролі цих документів. Порядок № 116 закріплює, яким чином визначається розмір збитків, а ст. 135.3 КЗпП визначає, яку саме вартість (або ціну) майна слід використовувати для визначення розміру шкоди. Нагадаємо, що Порядок № 116 діє щодо фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з підприємством. Тобто якщо у вас на складі працює матеріально відповідальна особа, при цьому виявлено факт розкрадання, нестачі чи знищення (псування) цінностей, а ви вважаєте, що винна саме ця матеріально відповідальна особа, то потрібно залучити незалежного експерта, який встановить розмір завданих збитків.

Незалежна оцінка майна проводиться згідно з нормами Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 р. № 2658-III (далі – Закон № 2658). Таку оцінку проводить професійний оцінювач, а саме фізична або юридична особа, у якої обов'язково має бути сертифікат суб'єкта оціночної діяльності [9].

Методику оцінки майна регулюють положення (національні стандарти) оцінки майна, методики та інші нормативні акти, затверджені Кабінетом Міністрів України або Фондом державного майна України. Оцінку майна треба проводити на підставі договору, що укладається у письмовій формі, або ухвали суду про призначення експертизи щодо оцінки майна (ст.ст. 10–11 Закону № 2658). У договорі має бути також зазначена мета проведення оцінки й вид вартості майна, що підлягає визначенню.

Договір про проведення оцінки майна є платним. Розмір оплати робіт з оцінки майна визначається за домовленістю сторін, але він не може бути встановлений як частка вартості майна, що підлягає оцінці (ст. 11 Закону № 2658). За результатами проведення незалежної оцінки, як правило, складається звіт про оцінку майна, який підтверджує виконані оцінювачем процедури з оцінки майна (ст. 12 Закону № 2658). Акт оцінки майна складається лише в разі самостійного проведення оцінки майна органом державної влади або місцевого самоврядування (ст. 3 Закону № 2658).

Що ж стосується дати проведення оцінки майна, то вона має визначатися на день відшкодування збитків (ст. 135.3 КЗпП). Але тут можуть виникнути певні труднощі. Якщо використовувати дані оцінки для визначення розміру шкоди, то відшкодування має проводитись лише після отримання документа від оцінювача. Це може суттєво затягнути час розрахунків з відповідачем.

Якщо майно вкрадено, а місце його розташування не встановлено, або майно знищено, то провести незалежну оцінку неможливо. В такому разі для визначення розміру завданої шкоди треба використовувати ціну або вартість втраченого майна, що зазначені у ст. 135.3 КЗпП, зафіксувавши їх в акті оцінки збитків, складеному за довільною формою [2].

Можна уявити, як такий порядок проведення оцінки майна втягує суб'єкт господарювання, який і так вже має збиток від завданої шкоди, у тривалий процес зі значними додатковими фінансовими витратами. Але й це ще не можна вважати досягненням кінцевої мети. Для відшкодування понесених втрат підприємству ще необхідно буде узгодити низку питань із дотримання трудового законодавства, яке захищає права працівника, навіть якщо його вину вже доведено.

Через пряму залежність працівника від роботодавця законодавство обмежує права та можливості роботодавця щодо обрахунку розміру завданої шкоди. Так, за загальним правилом вимоги законодавства щодо визначення розміру прямої дійсної шкоди реалізуються через необхідність використання роботодавцем під час визначення розміру завданої шкоди документів бухгалтерського обліку та вказаної в них балансової вартості (собівартості) пошкодженого майна з обов'язковим урахуванням його зносу (тобто амортизації) на день виявлення шкоди. У подальшому визначений таким чином на момент виявлення розмір шкоди не підлягає перерахунку, незважаючи на те, скільки часу займе відшкодування працівником завданої шкоди.

Крім того, роботодавець несе ризики і у зв'язку з різними варіантами отримання коштів від винної особи, адже працівник може відшкодувати завдану шкоду трьома способами:

– добровільно, а саме шляхом внесення коштів до каси підприємства чи утримання із заробітку за його заявою;

– за розпорядженням керівника, а саме шляхом примусового утримання із заробітку;

– за рішенням суду, а саме на підставі виконавчого документа.

За першими двома варіантами начебто втрати підприємства покриваються у спрощений спосіб шляхом внутрішніх рішень і домовленостей з винною особою. Але збиток може відшкодуватися і частинами, а саме шляхом проведення щомісячних відрахувань із заробітної плати працівника. Час минає. В умовах інфляції це означає, що підприємство не отримало достатніх коштів на відновлення пошкодженого майна. А сума відшкодування вже не підлягає перерахунку, зокрема індексації, у зв'язку з плином певного періоду.

Третій варіант взагалі обіцяє власнику підприємства ще купу витрат на оплату юридичних послуг і мита.

Висновки. Отже, з викладеного можна зробити висновок, що норми чинного законодавства не дають змогу власнику підприємства, який за наслідками

інвентаризації має провести належну процедуру відновлення пошкодженого (втраченого) майна, обрахувати справедливу суму відшкодування збитків винною особою. Ця сума повинна не тільки включати прямі (як передбачено КЗпП) збитки від нанесеної працівником шкоди, але й враховувати всі ризики щодо отримання компенсації наявних і можливих втрат, спричинених виявленою нестачею. Відсильний же характер ст. 135 КЗпП до нетрудового законодавства на випадок обрахунку підвищеної матеріальної відповідальності працівників, а саме до Порядку № 116, нині нічого не вирішує. Фактично зміни його змісту щодо обов'язкового проведення незалежної оцінки майна звели зусилля суб'єктів підприємницької діяльності до результату «навпаки». Адже на практиці така процедура є тривалою і дорогою, а значить, цей механізм не працює, окрім випадків пошкодження бюджетного майна. Все це говорить про необхідність подальшого вдосконалення нормативного забезпечення порядку відшкодування понесених підприємством втрат з вини матеріально відповідальних осіб та його відображення в бухгалтерському обліку.

Список використаних джерел:

1. Цивільний кодекс України, прийнятий ВРУ 16 січня 2003 р. № 435.
2. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIII, зі змінами.
3. Болотіна Н.Б. Трудове право України : [підручник] / Н.Б. Болотіна. – 5-те вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 860 с.
4. Трудове право України : [підручник] / [С.М. Прилипко, О.М. Ярошенко, І.П. Жигалкін, В.А. Прудников]. – 5-те вид., допов. – Х. : Право, 2014. – 760 с.
5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.
6. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджене Наказом МФУ від 2 вересня 2014 р. № 879.
7. Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей : Закон України від 6 червня 1995 р. № 217/95-ВР.
8. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений ухвалою КМУ від 22 січня 1996 р. № 116.
9. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12 липня 2001 р. № 2658-III.