

**ВТРАТИ МАЙНА ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ: ОБЛІКОВО-ПРАВОВІ ОСНОВИ**

*Обґрунтовано поняття втрат в системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, подано визначення категорії "природні втрати", що є основою удосконалення процесу організації та ведення бухгалтерського обліку з урахуванням інтересів власника та адміністрації підприємства в частині збереження майна*

**Ключові слова:** збереження майна, втрати майна, природні втрати, розкрадання, нестача

**Постановка проблеми.** Ведення господарської діяльності будь-якого підприємства пов'язане з певними ризиками. З об'єктивних причин або через специфіку діяльності практично на кожному підприємстві трапляються нестачі, втрати, псування активів, розкрадання, що зумовлено рядом причин: неухважністю матеріально відповідальних осіб, крадіжками, фізико-хімічними властивостями товарів, розтратами, зловживаннями тощо.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Окремі питання втрат майна знаходять відображення у працях таких дослідників як С.В. Бардаш, М.С. Белоусов, О. Бондаренко, В.Ф. Бохан, Ф.Ф. Бутинець, Р. Гаркавін, М.С. Горяєва, А.О. Касич, Ю.Д. Маляревський, Н.С. Пасенко, В.Е. Попов, Ф.Н. Шарпанова, І.В. Янушкевич.

**Мета дослідження.** Полягає в обґрунтуванні поняття втрат в системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, удосконаленні процесу організації та ведення бухгалтерського обліку з метою забезпечення збереження майна власників.

**Викладення основного матеріалу.** Поняття "школа" та "збитки" мають як економічний, так і юридичний аспект. Будь-яку особу цікавлять саме ті втрати, за які хтось має відповісти. Вони і складають юридичний зміст шкоди та збитків. Таким чином, коли йдеться про втрати майна, то це означає завдані шкоду, збиток.

Втрата майна – це зменшення його кількості в натурі та зниження якості внаслідок недбалого збереження на всіх стадіях кругообороту капіталу. Поняття "втрата майна" ототожнюють з "витратами" та "затратами". Але це різні категорії. Витрати – це все, що витратив суб'єкт господарювання на потреби підприємства. Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілення між власниками) (п. 3 П(С)БО 1).

Затрати – це понесені витрати на конкретний об'єкт майна, які піддаються відображенню в обліку та калькуванню на одиницю придбаного, виробленого чи проданого товару на всіх стадіях кругообороту капіталу.

Кожен власник зацікавлений в скороченні розміру втрат, що мають місце в діяльності підприємства. Для розробки заходів, спрямованих на скорочення втрат

цінностей, необхідно є інформація про причини і місця їх виникнення, кількість і вартісне вираження. Формування якісної бухгалтерської інформації можливе тільки за належної організації обліку.

Існують різні підходи науковців до класифікації втрат, однак систематизація та узагальнення поглядів дослідників щодо даного питання не проводилися, у той час як класифікація і дотепер залишається актуальною проблемою в організації аналітичного обліку втрат майна підприємства.

У ході дослідження встановлено, що більшість авторів розглядають питання класифікації та відображення в обліку нестач, що виявлені за результатами інвентаризації.

Діяльність кожного суб'єкта господарювання пов'язана із втратами майна, що обумовлює необхідність правильного відображення їх в системі обліку та здійснення контролю за їх виникненням. Одним із дієвих способів контролю за походженням, структурою та рівнем втрат майна підприємства є раціональна організація аналітичного обліку. Систематизація основних видів втрат майна надана у вигляді класифікації:

– природні втрати (природний убуток та псування (просторчування));

– втрати внаслідок надзвичайних подій (втрати від стихійного лиха, від техногенних катастроф і аварій), інші надзвичайні втрати;

– втрати, викликані технологічним процесом (пересортування та відходи);

– втрати, що виникли з необережності (лом, бій, псування, брак, знищення цінностей);

– свідомі втрати (розкрадання шляхом крадіжки, грабунку, розбою, вимагання, шахрайства, зловживання службовими повноваженнями, присвоєння, розтрата).

Використання основних ознак класифікації втрат в розрізі необхідної для управлінців аналітики дозволить забезпечити контроль за втратами та причинами їх виникнення, розробити заходи їх попередження на всіх стадіях кругообороту капіталу.

Розглянемо взаємозв'язок між поняттями "нестачі" та "втрати" майна (рис. 1).



Рис. 1. Взаємозв'язок між поняттями "втрати" та "нестачі"

Тобто існує прямий зв'язок між втратами та нестачами майна. Так, зменшення або пошкодження майна, виявлене за результатами інвентаризації, знаходить відображення в Акті інвентаризації та оформлюється в бухгалтерському обліку як нестачі.

Ведення аналітичного обліку втрат, в основу якого покладено їх обґрунтовану класифікацію, є дієвим способом контролю за джерелом та рівнем втрат, а також відшкодуванням завданої матеріальної шкоди. Саме класифікація втрат для бухгалтерського обліку визначає розрізи аналітичного обліку.

На сьогодні існують різні підходи до класифікації втрат майна із застосуванням різних ознак. Причому такі види втрат, як нормовані та ненормовані виділяють за двома різними ознаками: залежно від можливості нормування

(М.С. Горяєва, А.О. Касич, Ю.Д. Маляревський, Н.С. Пасенко) та за відношенням до об'єкта оподаткування (І.В. Янушкевич). Це зумовлено великою кількістю причин виникнення втрат. Результати проведеного дослідження показують, що найбільш поширеними для класифікації є 6 ознак, за якими виділяють 35 видів втрат. Слід зазначити, що якщо види втрат за причинами виникнення та можливістю нормування досить широко висвітлені в спеціалізованій літературі, то втрати за місцями виникнення – практично не розглядаються. Поза увагою також залишаються особливості відшкодування шкоди, що виникла за різними місцями зберігання майна (наприклад, пошкодження майна, переданого в оренду, на зберігання, при транспортуванні тощо).

В результаті дослідження виявлено наявність різноманітних підходів до контролю за уникненням втрат майна. Зокрема, дослідники В.Е. Попов, Ю.С. Цаль-Цалко, М.А. Яковлев першочергово звертають увагу на вид майна, яке пошкоджено, та як саме контролювати таке майно. Поряд з цим, М.С. Белоусов, Г.І. Грінман, А.Ф. Дернюк, А.М. Єфименко, І.Ф. Рачковський вважають за доцільне контролювати саме причини виникнення втрат з метою усунення їх у подальшій діяльності.

Розглянемо детальніше сутність кожного виду втрат та особливості їх відображення в бухгалтерському обліку.

**Природні втрати.** В умовах приватної власності майно належить конкретному власнику, який зацікавлений в його збереженні та ефективному використанні. Для цього на підприємстві призначаються особи, які несуть відповідальність за збереження майна. Однак досить часто трапляються ситуації, коли роботодавці (керівники), незалежно від причини виникнення нестач майна, вимагають від матеріально відповідальних осіб компенсувати дані втрати, забуваючи про те, що працівник не відповідає за шкоду, викликану нормальними виробничо-господарськими ризиками.

Досить болючим питанням в регулюванні розбіжностей є проблема норм природного убитку: хто їх розроблює та затверджує. Нині діють норми, затверджені ще у 1984 р. Там передбачено, що норми природного убитку переглядаються не рідше одного разу на 5 років, чого не зроблено за останні 25 років.

В законодавстві питання статусу норм природного убитку не визначено і це повинен вирішити Уряд України. Доцільно затверджувати норми при зберіганні на

підприємстві, коли за їх збереженість несуть відповідальність матеріально-відповідальні особи (робітники), з якими підписані згідно зі ст. 135-1 КЗпП письмові договори чи на них покладено повну матеріальну відповідальність за шкоду, нанесену підприємству при виконанні трудових обов'язків.

Проблема, що стосується перегляду і затвердження норм природного убитку існує і в Республіці Таджикистан. Підприємства республіки до цих пір користуються нормами, що затверджувались ще за часів СРСР [13, с. 61].

Поняття природних втрат науковці трактують по-різному. Зокрема, Р. Гаркавін [6] розглядає поняття природних нестач, під якими розуміє зменшення або пошкодження майна, що викликані природним убитком, стихійним лихом іншими непереборними природними обставинами [6, с. 37].

У той час, як доц. С.В. Бардаш [1] відокремлює поняття природного убитку та природних втрат. У монографії "Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація" вчений зазначає, що природними втратами є втрати, що передбачені технологічним процесом та виникають внаслідок впливу механічних дій, що здійснює робітник по відношенню до предметів праці в процесі виробництва [1, с. 193].

Доцільно використовувати поняття природних втрат, під якими розуміють зменшення або пошкодження майна, викликане його фізико-хімічними властивостями, стихійним лихом, технологічним процесом. До змісту поняття природних втрат слід включити наступні складові (рис. 2).

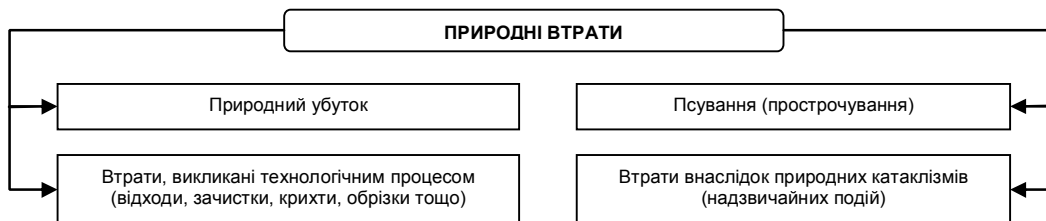


Рис. 2. Складові природних втрат

Характерною особливістю природних втрат є те, що вони виникають внаслідок природних властивостей об'єкта та не підлягають відшкодуванню, однак повинні бути оцінені та задокументовані, належним чином відображені в системі бухгалтерського обліку. Слід звернути увагу на сутність поняття природного убитку. Тут спостерігається єдність підходів авторів у визначенні даного поняття. Зокрема, всі дослідники погоджуються з тим, що природний убиток – це втрата майна, що виникає при транспортуванні, зберіганні та реалізації, спричинена його хіміко-фізичними властивостями. Прикладом цього є усушка, вивітрювання, розпил, розкришення, виморожування, витікання (танення та просочування), розлив при перекачуванні й продажу рідких товарів, витрата речовин на дихання (борошно, крупа) тощо. Тобто в результаті дії природних процесів кількість майна змінюється, зберігаючи при цьому основні властивості.

Змінюється склад товарів, тобто речовин, які входять до них та обумовлюють їх нові фізико-хімічні властивості, в тому числі, здатність до вивітрювання, усушування, випаровування, кристалізації тощо. Саме тому норми убитку, прийняті двадцять років тому, можуть викривляти дані фактичної наявності матеріальних цінностей, залишати непоміченими крадіжки на підприємстві (у випадку зниження сучасних норм, порівняно з нормами, діючими за СРСР), оскільки не відображають сучасного стану речей. Тому значна кількість дослідників стверджують, що норми природного убитку потребують термінового перегляду на державному рівні.

Однак, Ю. Радіонов дану ситуацію пояснює наступним чином: "...у зв'язку з тим, що розробка і затвердження нових нормативних документів потребують

залучення значних коштів та великої кількості працівників наково-дослідних інститутів для проведення експериментів і визначення відповідних показників, Міністерство як бюджетна установа у даний час не має можливості замовити таку наукову розробку" [18, с. 57].

На сьогодні можна виділити значну кількість різних норм природного убитку залежно від виду товарів (продовольчі, непродовольчі, по окремих видах товарів), шляху транспортування (морським, річковим або залізничним транспортом тощо), умов зберігання, реалізації тощо. Аналізуючи зарубіжний досвід, можна стверджувати, що норми природного убитку залежать також від пори року та місцезнаходження. Російська Федерація (країна з різкими відмінностями в кліматичних умовах в різних частинах країни), в якій нелогічно затверджувати єдині норми природного убитку [5, с. 192].

Однак слід підкреслити, що природний убиток застосовується не для всіх товарно-матеріальних цінностей. Так, не мають природного убитку майже всі промислові вироби, а також деякі продовольчі товари (наприклад, консерви). Норми природного убитку не застосовують до штучних товарів і товарів, що надійшли до магазину у фасованому вигляді. Якщо ж товари фасують у магазині, то норми до них застосовують у такому самому розмірі, що й для нефасованих товарів (п. 7 Інструкції № 88) [16].

Досліджуючи питання інвентаризації в торгівлі О. Бондаренко розкриває види втрат, які мають покривати норми природного убитку, втрати, які не враховуються при їх визначенні, а також товари, до яких норми природного убитку не застосовуються.

Таблиця 1. Взаємозв'язок втрат, які виникають на підприємстві, та природного убутку (систематизовано та узагальнено на основі [3])

Втрати, які враховані при визначенні норм природного убутку	Втрати, не включені до норм природного убутку	Товари, до яких не застосовуються норми природного убутку
Маса полімерної плівки, фольги та пергаменту, які видаляються при продажу сирів, що надійшли запакованими у зазначені матеріали	Фактичні додаткові втрати, пов'язані з реалізацією товарів методом самообслуговування, у межах встановлених норм	Великогабаритні товари, перелік яких наведено в додатку 5 до Наказу № 75
Усушка; витікання (танення, просочування)	Нормовані відходи, що утворюються під час підготовки до продажу ковбас, м'ясокопченостей і риби, які продають після попередньої обробки	Продовольчі товари, які надходять у фасованому вигляді
Розкришення, що виникає при продажу товарів, за винятком карамелі обсипної та цукру-рафінаду	Зачистки вершкового масла; крихти, що утворюються при продажу карамелі обсипної та цукру-рафінаду	Штучні продовольчі товари
Розлив при перекачуванні та продажу рідких товарів, розпил; витрати речовин на дихання (борошно, крупа)	Будь-які втрати, що утворюються внаслідок псування товарів, пошкодження тари, а також різниці між фактичною масою тари та масою за трафаретом (зважування тари)	Одяг (дитячий, жіночий, чоловічий), шкарпетки тощо

Для бухгалтерів підприємств та членів інвентаризаційних комісій важливим є визначення розміру природного убутку. Адже від правильного виведення результатів інвентаризації та визначення дійсних даних пролишки та нестачі залежить і достовірність фінансової звітності підприємства. Проте не завжди і не до всіх товарно-матеріальних цінностей можна застосувати такі норми.

Підприємства та організації змушені користуватися нормативними документами ще часів Радянського Союзу. Проте чи варто застосовувати норми природних втрат для

сучасних продуктів харчування, коли норми їх природного убутку надто відрізняються?

Основним нормативним документом, який у своїй діяльності використовують торговельні підприємства, є Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 02.04.87 р. № 88 "Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в торговле и инструкции по их применению". В даному нормативному документі норми природного убутку згруповано залежно від місця знаходження товару (табл. 2).

Таблиця 2. Характеристика норм природного убутку залежно від місця знаходження майна (систематизовано на основі даних [16])

Місце знаходження	Характеристика	Умови застосування (списання)
Транспортування	Для транспортування стандартних продовольчих товарів автомобільним і гужовим транспортом норми встановлено у відсотках до маси нетто (чиста вага без урахування ваги тари) та диференційовано залежно від відстані й пори року	Зазначені норми застосовують, якщо у разі приймання вантажу виявлено невідповідність кількості товару даним супровідним документам. Тоді суму нестачі в межах норм природного убутку списують за цінами оприбуткування товарів на підприємство
Зберігання	Товарні втрати під час зберігання внаслідок природного убутку залежать від строків зберігання та від умов зберігання (температури, упакування тощо)	Затверджені норми є граничними й застосовуються тільки в тих випадках, коли під час інвентаризації виявлено нестачу товарів. Причому нестачу списують за фактичними розмірами, але не вище від граничних норм
Реалізація	Норми природного убутку встановлено у відсотках до роздрібного товарообігу, що включає роздрібну націнку з ПДВ. Їх застосовують до товарів, проданих за період між двома суміжними інвентаризаціями (звітний період) незалежно від строку їх зберігання на роздрібному торговельному підприємстві	З матеріально відповідальних осіб товари внаслідок природного убутку списують за тими цінами, за якими товари обліковуються на роздрібній точці, але не вище за встановлені норми (п. 5 Інструкції № 88). Тобто, якщо в магазині облік вибуття товарів, наприклад, ведеться за продажними цінами, то з МВО товари списують також за продажними цінами

Втрати, систематизовані в табл. 2, потребують особливої уваги: вони не можуть бути списані за рахунок природного убутку, однак і не підлягають відшкодуванню матеріально відповідальними особами, оскільки викликані природними процесами.

Місцезнаходження майна, за яким виявлено нестачу, є ключовим моментом при застосуванні норм природного убутку, а також розрахунку суми втрат, що підлягають списанню в обліку.

Через значну кількість встановлених норм бухгалтерам, які на практиці зустрічаються з такою ситуацією, важко знайти необхідні саме їм норми та правильно їх застосовувати. Причому існує ряд умов, на які необхідно зважати, застосовуючи норми. Так, наприклад, виявивши нестачу під час зберігання для розрахунку розміру природного убутку необхідно визначити термін придатності до використання.

Втрати внаслідок надзвичайних подій. Відповідно до п. 4 П(С)БО 3 надзвичайна подія – це подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді [7, с. 205].

Говорячи про втрати, заподіяні надзвичайними подіями, як правило мають на увазі природні чинники, що не піддаються контролю з боку людини (природні катаклізми: повінь, смерч, град, землетрус тощо).

Якщо нестача на підприємстві виникла внаслідок стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій тощо, то така "надзвичайна" шкода буде мати безособовий характер (тобто встановити винну особу неможливо),

оскільки вона пов'язана з дією природних сил. Це підтверджує і структура рахунку, призначеного для обліку надзвичайних витрат, яку наведено у Плані рахунків:

- 991 "Втрати від стихійного лиха";
- 992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій";
- 993 "Інші надзвичайні втрати" [17].

До втрат, викликаних технологічним процесом, відносимо пересортування та відходи. Крім, прямих нестач та лишків матеріальних цінностей, за результатами проведеної інвентаризації можуть бути виявлені нестачі та лишки, які утворилися за рахунок пересортування.

Вже в 1929 р. науковцям, а отже і бухгалтерам, було відоме таке явище, як пересортування. На це вказує стаття П.Тетеріна [21] "Робота рахівника з інвентаризаційними актами" в періодичному виданні "Спутник счетовода", в якій автор вказує на можливі причини пересортування та умови зарахування нестач лишками [21, с. 90-91].

Пересортуванням називається ситуація, коли будь-які однорідні матеріальні цінності одночасно знаходяться в надлишку та нестачі (наприклад, однойменний товар першого та другого сорту) [14, с. 122]. Соколов В.Я. пересортуванням вважає помилкове оприбуткування чи списання не тих матеріалів, які фактично надходили або витрачались, а схожих з ними за своїми ознаками [20, с. 282]. Достатньо конкретно, на нашу думку, визначено поняття пересортування М.І. Камлик. Під пересортуванням автор розуміє взаємне зарахування однорідного майна різних якісних характеристик при його русі, яке з технологічних та організаційних причин не відображене у даних обліку підприємства [9, с. 23].

Як правило, нестачі з одночасною наявністю надлишків матеріальних цінностей виникають внаслідок помилки матеріально відповідальних осіб (комірника, продавця тощо): при відпуску матеріальних цінностей у виробництво або при їх продажу помилково відпускається не той вид, сорт товарно-матеріальних цінностей.

Малишко А.А. та Л.Д. Соловійова виділяють такі причини виникнення пересортування [14, с. 122-123]:

- помилки МВО при прийманні або реалізації товарно-матеріальних цінностей (наприклад, замість масла першого сорту реалізовано масло другого сорту);

- штучне створення пересортування за рахунок обману споживачів. При реалізації товару нижчої якості, ніж вказано в накладних, відповідальні особи шляхом створення штучного пересортування реалізують потім товари вищої якості через роздрібну торговельну мережу;

- помилки в облікових записах, допущені бухгалтером;

- навмисне внесення невірних записів в первинні документи та бухгалтерський облік з метою заплутати кількісний облік товарів.

Крім цього причиною пересортування може бути неналежний аналітичний облік в місцях зберігання цінностей та некомпетентність матеріально відповідальної особи у питаннях визначення кількості, якості та комплекtnості матеріальних цінностей.

Пересортування може бути створене за один робочий прийом, його створення та реалізація можуть співпадати в часі. Разом з тим трапляються складні пересортування, які створюються в декілька робочих прийомів, накопичуються та в кінці певного періоду реалізуються.

Законодавство дозволяє підприємству у разі виявлення в обліку надлишків при одночасній наявності нестач товарно-матеріальних цінностей проводити їх взаємний залік пересортицею. Проте такий залік можна проводити не за всіма матеріальними цінностями. Згідно з пп. "а" п. 11.12 Інструкції № 69 взаємний залік надлишків і нестач пересортицею є можливий при одночасному дотриманні таких вимог [4, с. 67]:

- наявність ТМЦ однакового найменування (картопля рання, картопля пізня; рис першого та другого сорту та ін.);

- надлишки та нестачі виявлені в одній матеріально відповідальній особі;

- нестачі та надлишки ТМЦ виявлені в одному інвентаризаційному періоді та однакових кількостях.

Після зарахування нестач та лишків виникають сумові різниці. У випадку, коли вартість цінностей, що знаходяться в нестачі є більшою ніж вартість цінностей, які є в надлишку, сумова різниця є негативною. Вона відноситься на винних осіб або на витрати підприємства. Якщо ж навпаки – то така різниця є позитивною та збільшує фінансовий результат підприємства.

Серед втрат, які не відносяться до природного убутку, але мають місце на підприємстві, є відходи. Так, практично кожен технологічний процес супроводжується своєрідними втратами (зачистки, крихти, обрізки, тобто різні відходи), що виникають внаслідок природних властивостей майна та зменшують його вартість. Питання наявності та обліку відходів є особливо актуальним для бухгалтерів-практиків. Зокрема спірними є питання необхідності оцінки та оприбуткування відходів.

В даному випадку слід орієнтуватися на визначення поняття активу. Так, якщо ж майбутньому існує ймовірність отримати вигоди від використання відходів, вони визнаються активами й повинні бути відображені в бухгалтерському обліку.

Слід зазначити, що відходи поділяють на зворотні та безповоротні. При цьому керівництво підприємства самостійно визначає до якого виду віднести ті чи інші відходи та своє рішення фіксує в наказі про облікову політику.

Відходи, економічну вигоду від використання яких отримати неможливо, вважають безповоротними. Активом їх не визнають, не оцінюють та оприбутковують лише в кількісному виразі – для контролю за дотриманням норм відходів у виробництві. Такі відходи утилізують (їх спалюють чи вивозять на сміттєзвалище) [23, с. 16].

Якщо ж від використання очисток, обрізків можна одержати економічну вигоду, такі відходи називають зворотними. Такі відходи слід оприбуткувати у кількісному та вартісному виразі.

Однією зі складових природних втрат є втрати в результаті псування товару. Значна кількість підприємств зустрічається на практиці з подібною ситуацією. Слід зазначити, що при списанні даних товарів обов'язковим є проведення інвентаризації. Однак, в Інструкції № 69 немає жодних вказівок щодо дій у подібній ситуації [22, с. 11].

Дослідник С. Чертер, розглядаючи дане питання, стверджує, що зіпсовані товари необхідно відобразити в окремому інвентаризаційному описі й водночас скласти Акт про вилучення таких ТМЦ [22, с. 11].

Дослідник при цьому звертає увагу на п. 11 Інструкції № 69, де зазначено, що інвентаризацію слід проводити, враховуючи Положення про інвентаризацію майна державних підприємств № 158. Так, в абзаці 3 п. 28 та абз. 2 п. 29 цього документу зазначено, що на такі записи оформляють окремий інвентаризаційний опис.

Втрати, що виникли з необережності. До нестач, що трапляються не з вини працівника, а у зв'язку з необережністю, неухважністю, недбалістю, відносять: втрати товарів внаслідок лому, бою, псування, брак, знищення цінностей тощо.

Якщо на підприємстві виявлено факт псування товарів, необхідно його задокументувати. Необхідність проведення інвентаризації у даному випадку визначена пп. "г" п. 3 Інструкції № 69. Псування, бій та лом товарів за результатами інвентаризації оформлюють актом, в якому вказують найменування, артикули, ціну, сорт, кількість та вартість товарів, причину та винуватців втрат, можливості подальшого використання товарів (продаж за зниженими цінами, здача на переробку та ін.).

Якщо винних не виявили, то в акті слід пояснити чому. Наприклад, причиною виходу з ладу комп'ютера могли бути перебої з електроенергією і тоді претензії треба виставляти до енергопостачальника. Якщо винну особу визначено (наприклад, не було вчасно проведено регламентні роботи, техогляд комп'ютера), то необхідно врахувати всі обставини та визначити суму збитку. Безпосередньо вирішенням цього питання займається постійно діюча інвентаризаційна комісія.

Акт про бій, лом, псування матеріалів передають до бухгалтерії, де перевіряють правильність його оформлення, після чого передають на затвердження керівнику підприємства, організації, який вирішує, за чий рахунок списати втрати товарів, матеріалів тощо.

Однією з причин, що викликає знищення та псування матеріальних цінностей суб'єкта господарювання, може бути брак продукції. Тобто, якщо з вини працівника виникає брак, то для використання у господарській діяльності підприємства стають непридатними ті матеріальні цінності, які були зіпсовані внаслідок браку. Виготовляючи браковану продукцію, працівник завдає підприємству збитки, оскільки воно несе зайві грошові витрати: на оплату праці працівників, зайнятих виправленням браку, на придбання сировини, на виготовлення додаткової продукції тощо. Це призводить до збитків підприємства. Тому законодавством України передбачено відшкодування такої шкоди винуватцями браку.

За причинами виникнення розрізняють брак через неякісні матеріали, недосконалу технологію, перебої в енерго- та водопостачанні, низьку кваліфікацію або халатність працівників підприємства, з інших причин. Також брак класифікують за винними у виникненні браку (працівники, постачальники тощо) [8, с. 39].

Якщо брак виникає з вини працівника, до нього застосовують норми матеріальної відповідальності та притягують до відшкодування заподіяних збитків. Але працівник винний у виготовленні браку, несе відповідальність двічі: перший раз – одержавши винагороду за працю за зниженими розцінками, другий раз – будучи притягнутим до відповідальності за заподіяну шкоду.

В ст. 112 КЗпП сказано, що повний брак з вини працівника оплаті не підлягає, а частковий брак оплачується залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками.

Як правило, розмір матеріальної відповідальності осіб, які допустили брак, обмежений. Відповідно до ст. 133 КЗпП працівники несуть обмежену матеріальну відповідальність за зіпсування або знищення через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), зокрема при їх виготовленні, - у розмірі заповдіної з їх вини шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку.

**Свідомі втрати** в діяльності підприємства. Під поняттям "свідомі втрати" в більшості випадків розуміють різного роду розкрадання, розтрата, крадіжки. В багатьох випадках зазначені терміни вживаються як синоніми. В той час як між ними існує принципова різниця.

За своєю сутністю дані поняття є юридичними категоріями, які несуть за собою кримінальну

відповідальність. При виявленні фактів розкрадань, слід звертатися до правоохоронних органів, однак, не зважаючи на це, даний факт господарського життя повинен бути відображений в системі бухгалтерського обліку. Саме тому проблематика набуває юридичного (в частині виявлення винної особи та її покарання), економічного (щодо відображення інформації про майно підприємства в системі бухгалтерського обліку) та соціального значення (роботодавцю повинен бути відшкодований фактичний розмір шкоди, він не повинен збагачуватися за рахунок працівників). Розкрадання не є звичайною діяльністю підприємства, тому, в більшості випадків, для бухгалтерів-практиків досить проблематичним є відображення в обліку наслідків розкрадань, які призводять до зменшення майна власника. Аби надавати конкретні рекомендації щодо відображення в обліку втрат, спричинених свідомими діями, вважаємо за доцільне розглянути юридичну сутність поняття "розкрадання" (табл. 3).

Таблиця 3. Трактуння сутності поняття "розкрадання"

Автор	Визначення
Ковальський В.С., Гіжевський В.К., Головченко В. В.	Розкрадання – умисне протиправне безоплатне звернення певним способом чужого майна на власні потреби чи потреби іншої особи з корисливих мотивів
Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б	Розкрадання – умисне незаконне вилучення чужого, часто державного майна, з метою звернення його в свою користь, для особистого звернення, розпорядження їм як своїм майном
Ожегов С. В.	Розкрадання – крадіжка, злочинне привласнення майна
Сухарев А. Я.	Розкрадання – незаконне вилучення державного або суспільного майна із соціалістичних фондів та звернення його на свою користь або на користь інших осіб з метою особистої наживи чи в інших корисливих цілях

Узагальнюючи дані таблиці можемо стверджувати, що розкрадання – це злочин, який полягає в умисному незаконному заволодінні певним способом чужою власністю і за який передбачено кримінальну відповідальність.

Очевидно, що автори юридичної та довідкової літератури під розкраданням розуміють діяння, що пов'язане з протиправним, незаконним, самовільним

вилученням майна будь-якої форми власності з корисливих мотивів, що може бути звернене як на власну користь, так і на користь інших осіб. В узагальненому вигляді можна сказати, що розкрадання є злочинами проти власності (рис. 3), покарання за їх здійснення передбачено Кримінальним кодексом України.

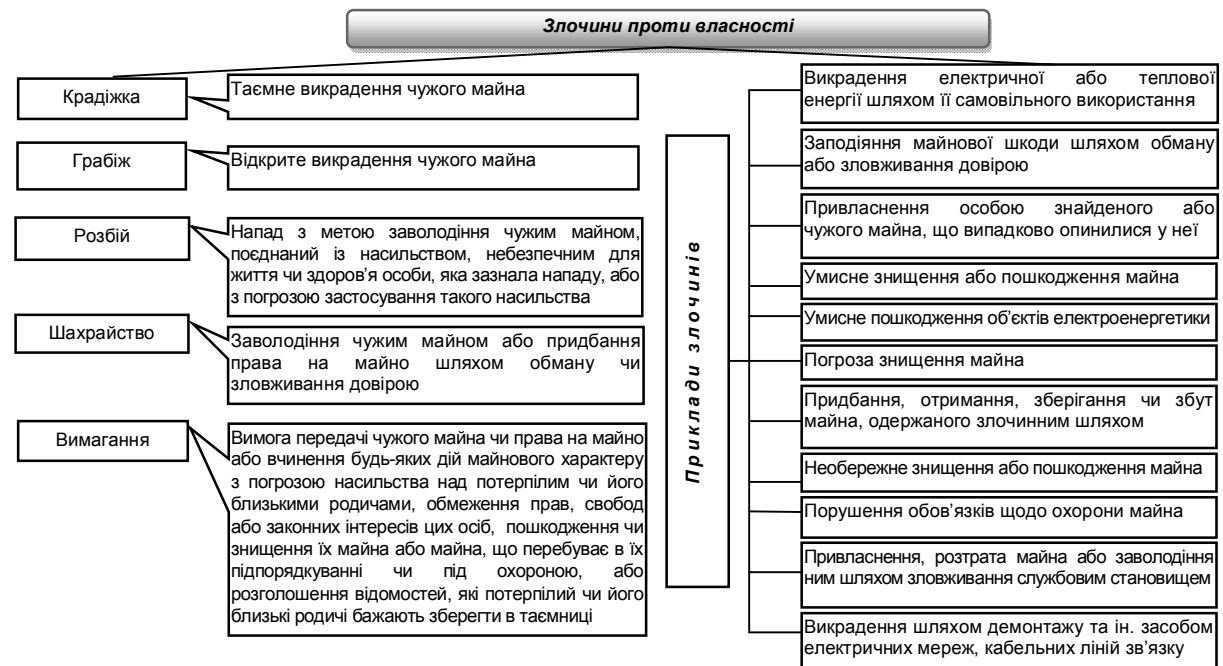


Рис. 3. Злочини проти власності, визначені Кримінальним кодексом України

Визначення поняття "розкрадання", на жаль, не надано Кримінальним кодексом України. Проте узагальнюючи статті кодексу, що стосуються злочинів проти власності, можна стверджувати, що розкрадання – це умисне протиправне заволодіння чужим майном чи правом на майно з корисливою ціллю шляхом крадіжки, грабунку, розбою, вимагання та шахрайства.

На думку М.С. Белоусова, однією з причин, що вимагає періодичного поновлювального контролю за збереженням матеріальних запасів, є випадки розкрадання майна [2, с. 18].

Під поняттям "розкрадання" в науці кримінального права розуміється корисливе протиправне і безоплатне заволодіння державним, колективним чи приватним майном громадян, як для себе особисто, так і з метою передачі в користування третім особам [15, с. 6].

Визначення поняття розкрадання викладено в Кримінальному кодексі Республіки Білорусь. Згідно примітки 1 до розділу VIII, під розкраданням розуміється "умисне протиправне безкорисне заволодіння чужим майном чи правом на майно з корисливою метою шляхом крадіжки, грабунку, розбою, вимагання, шахрайства, зловживання

службовими повноваженнями, присвоєння, розтрата чи використання комп'ютерної техніки" [19, с. 24].

Майно підприємства може стати об'єктом будь-якого з вище зазначених злочинів, але у всіх випадках основним наслідком буде нестача. Взаємозв'язок між категорією розкрадання та нестачі представлено на рис. 4.

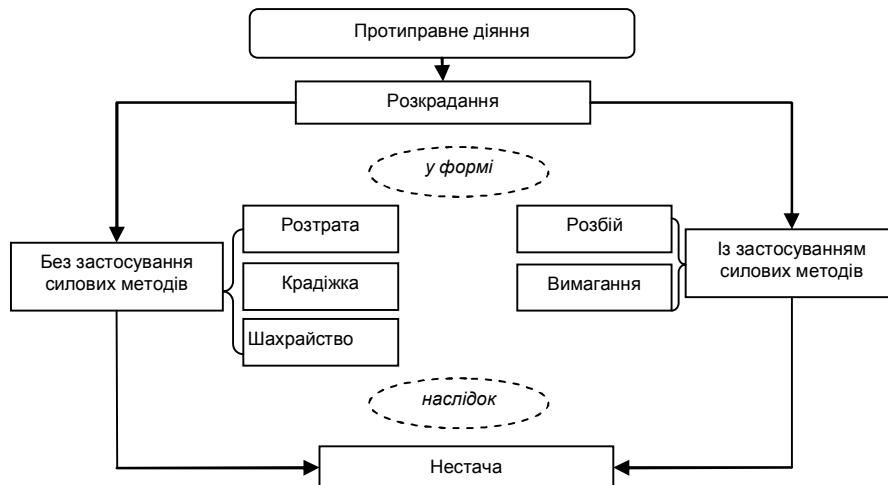


Рис. 4. Взаємозв'язок між категоріями "розкрадання" та "нестача"

За даними рис. 4 видно, що результатом здійснення протиправних дій стосовно майна суб'єкта господарювання у різних формах, є нестачі. Протиправні дії можуть здійснюватися як із застосуванням силових методів, так і без них.

З рис. 4 видно, що на відміну від крадіжки, відкрите викрадення майна розглядають як грабіж, а якщо воно було поєднане з насильством – як розбій.

**Крадіжку** вчиняють з прямим умислом, її визначають корисливим злочином. Тобто злочинець цілком усвідомлює, що він протиправно вилучає чуже майно з метою заволодіти ним, обернути на свою користь чи на користь іншої особи. Обов'язковий тут корисливий мотив [10, с. 6].

Розтрата визначається як привласнення обманним шляхом грошей або майна особою, якій вони були довірені. Саме те, що власність була довірена, відрізняє цей вид злочинів від звичайної крадіжки або розкрадання. Ключков В. зазначає: "...розтратник – людина, що має довіру" [10, с. 6].

Також крадіжку необхідно відрізнити від присвоєння або розтрата.

Водночас розкрадання, вчинене особою, що не була наділена певною правомочністю щодо викраденого майна, але за родом своєї діяльності мала доступ до нього (водій, вантажник, охоронець тощо) – це крадіжка [10, с. 6].

Нами проаналізовано сутність понять "крадіжка" і "розтрата", та виділено їх основні спільні та відмінні ознаки, причому враховано юридичний та економічний аспекти даних категорій (табл. 4).

Таблиця 4. Порівняння сутності понять крадіжка та розтрата

Ознаки	Крадіжка	Розтрата
Спільні	Є протиправним злочинним діянням	
	Тягне за собою матеріальну, кримінальну відповідальність	
	Є формою розкрадання	
	Призводить до нестач грошових коштів та майна підприємства	
Відмінні	Корисливий мотив	
	Першочергово ТМЦ або грошові кошти були вилучені без відома адміністрації Може бути скроєна як працівником підприємства, так і сторонньою особою	Кошти та ТМЦ надавались під звіт на законних підставах за відома адміністрації Винуватцем є працівник підприємства

Важливим питанням також є, з якого моменту крадіжка вважається вчиненою. З моменту, коли зловмисник вилучив майно й має реальну можливість розпорядитися та користуватися ним. Інакше діяння розглядатимуть як замах на злочин (при визначенні покарання за замах зважають на ступінь тяжкості вчиненого та ступінь здійснення злочинного наміру, а також на причини, через які злочин не було доведено до

кінця). Якщо ж викрадення майна починалося таємно, але потім злодія хтось виявив і крадіжка продовжувалась відкрито, то злочин уже кваліфікуватиметься як грабіж або розбій [10, с. 6].

Розглянувши погляди практикуючих фахівців щодо порядку відображення в обліку наслідків розкрадань оборотних та необоротних активів, можемо стверджувати, що основний алгоритм дій є однаковим (рис. 5).

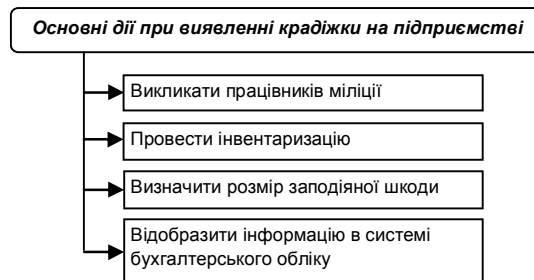


Рис. 5. Алгоритм дій при виявленні розкрадань на підприємстві

Вивчення існуючих підходів до типів втрат майна дає підстави стверджувати, що сьогодні існують різні підходи до класифікації втрат майна із застосуванням різних ознак. Це зумовлено великою кількістю причин, які обумовлюють виникнення втрат на підприємстві. Результати проведеного дослідження показують, що найбільш поширеними для класифікації є п'ять ознак, за якими виділяють 35 видів втрат.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

За результатами проведеного дослідження запропоновано класифікацію втрат майна для цілей бухгалтерського обліку, яка враховує різні аспекти діяльності підприємства та в повній мірі відповідає потребам бухгалтерського обліку, гарантує отримання детальної інформації за аналітичними розрізами, полегшує роботу як працівників служби внутрішнього контролю, так і працівників бухгалтерської служби. Виявлено ототожнення науковцями наступних понять: природний убуток, природні втрати, природні нестачі. Вважаємо за доцільне використовувати поняття природних втрат, яке є більш широким і включає в себе два інших поняття.

Доведено, що серед складових природних втрат доцільно розглядати природний убуток, втрати, викликані технологічним процесом (відходи, зачистки, крихти, обрізки тощо), псування (прострочування) майна, втрати внаслідок природних катаклізмів (надзвичайних подій)

Природний убуток – це втрати, що виникають при транспортуванні, зберіганні та реалізації товарів внаслідок їх фізико-хімічних властивостей та дії на них умов природного середовища (таких як вологість, температура тощо). Сучасна вітчизняна практика виділяє значну кількість різних норм природного убутку залежно від виду товарів (продовольчі, непродовольчі, по окремих видах товарів), шляхів транспортування (морським, річковим або залізничним транспортом тощо), умов зберігання, реалізації тощо. Норми природного убутку залежать також від пори року та місцезнаходження.

Виділено особливості застосування норм природного убутку, а також систематизовано види втрат, які не включаються до складу природного убутку, однак, і матеріально відповідальними особами не відшкодовуються, оскільки викликані природними процесами.

В результаті дослідження виявлено необхідність перегляду норм природного убутку в зв'язку з їх застарілістю, неможливістю адекватно відобразити сучасний стан речей. Цей факт є досить важливим, оскільки норми убутку, прийняті двадцять років, тому можуть викривляти дані фактичної наявності матеріальних цінностей, залишати непоміченими крадіжки на підприємстві.

Причинами виникнення втрат майна є: неовне оприбуткування майна; неправомірне списання ТМЦ; нестачі та крадіжки; відсутність правил відпуску майна у виробництво; брак і псування; понаднормові списання; недотримання норм видачі спецодягу, спецвзуття; безконтрольна переоцінка майна і товарних втрат; відсутність зв'язки розрахунків з постачальниками; відсутність системи самоконтролю та взаємоконтролю; незаконне списання нестач, крадіжок, порчі, браку, псування; непридатність майна для процесу виробництва із-за незадовільного збереження; некомплекті поставки майна; заміна застарілих матеріалів більш прогресивними; випадки безгосподарності під час придбання та встановлення обладнання; духовно-моральні принципи населення та працівників підприємства; масове безробіття в країні; відсутність достатньої матеріальної зацікавленості в збереженості майна; прийом від постачальників матеріальних цінностей без зважування або обмірювання; відсутність належної перевірки документального оформлення матеріалів або сировини при передачі зі складів на виробництво (або навпаки); відпуск матеріалів при передачі на виробництво в одних одиницях, а списання – в інших; прийом-передача матеріальних цінностей не того виду, який зазначений у документі; прийом матеріалів не тільки мають на це право матеріально-відповідальними особами, а й іншими працівниками.

Дослідження дають підстави стверджувати, що проблематика існування **свідомих втрат** набуває як юридичного значення (в частині виявлення винної особи та її покарання), так і економічного (щодо відображення інформації про майно підприємства в системі бухгалтерського обліку) та соціального (роботодавцю повинен бути відшкодований фактичний розмір шкоди, він не повинен збагачуватися за рахунок працівників). Для полегшення роботи практикуючих фахівців запропоновано основний алгоритм дій у ході виявлення різного роду злочинів проти власності на підприємстві. До основних документів, які повинні бути направлені до слідчих органів та повинні складатися працівниками бухгалтерської служби можемо віднести заяву про факт нестачі, Акт інвентаризації або Акт перевірки матеріальних цінностей, правостановлюючі документи на зниклий об'єкт або випуску з балансу підприємства, документи, що підтверджують факти виявлених зловживань, пояснення осіб за обставинами виявлених нестач.

Розглянувши різні підходи до класифікації втрат, запропоновано класифікацію, яка найбільш повно відповідає завданням бухгалтерського обліку (рис. 6). Крім того, вважаємо за доцільне класифікувати саме втрати, а не нестачі. Такий підхід пояснюється тим, що нестачі, виявлені в ході інвентаризації, є втратами.

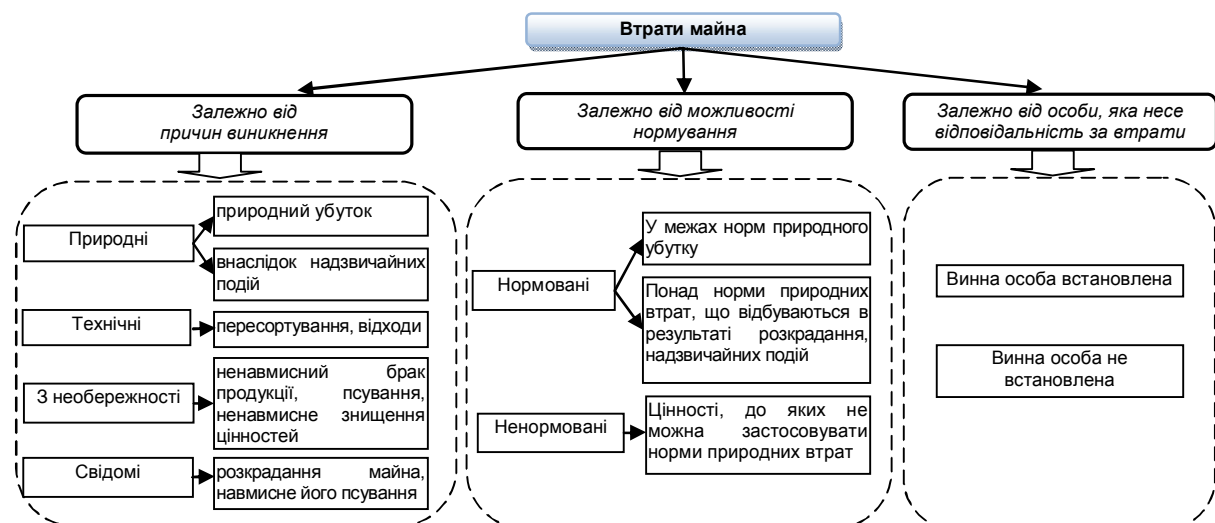


Рис. 6. Запропонована класифікація втрат майна для цілей бухгалтерського обліку

Розроблену класифікацію пропонуємо використовувати наступним чином: систематизовані види втрат слід відображати не загальною сумою, а за аналітичними розрізами, основу яких складають ознаки класифікації. Таке відображення сприятиме підвищенню ролі бухгалтерської інформації, допоможе у здійсненні контролю за джерелом та рівнем втрат і відшкодуванням завданої матеріальної шкоди.

#### Список використаних літературних джерел:

1. *Бардаш С.В.* Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація / Бардаш С.В. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
2. *Белоусов М.С.* Бухгалтерія для всех / М.С. Белоусов, Н.Р. Вейцман. – М.: Финансы, 1970. – 95 с.
3. *Бондаренко О.* Списання нестачі товарів при самообслуговуванні / О. Бондаренко // Библиотека ГЛАВБУХА. Бухоблік у торгівлі. – 2008. – № 5(91). – С. 15.
4. *Бочкова Л.И.* Судебная бухгалтерия. Общая часть: [учебное пособие] / Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. – М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К", 2007. – 320 с.
5. *Вещунова Н.Л.* Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности: [для бух. отд-ний техникумов] / Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. – СПб: "Герда", 2000. – 640 с.
6. *Гаркавин Р.* Інвентаризація / Р. Гаркавин // Школа бухгалтера. – 2007. – № 18. – С. 33-37.
7. *Губіна І.* Бухгалтеру про шкоду та її відшкодування / І. Губіна // Збірник систематизованого законодавства. – 2002. – № 21/1 (488). – С. 205-210.
8. *Жукова О.* Облік бракованої продукції / О. Жукова // Бухгалтерія. – 2005. – № 30 (653). – С. 38-43.
9. *Камлик М. І.* Особливості обліку і використання обліково-бухгалтерських документів при виявленні та розслідуванні корисливих злочинів у галузях економіки. Судова бухгалтерія / Камлик М.І. – К.: 1995. – 256 с.
10. *Клочков В.* Коли на злодій шапка горить, або що таке крадіжка та як за неї карають / В. Клочков // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 31. – С. 6-8.
11. *Кузьмін Дм.Л.* Класифікація втрат підприємства для цілей бухгалтерського обліку: Матеріали V-ої наук.-практ. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених ["Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством"] (Львів, 22 квітня 2010 р.) / Дм.Л. Кузьмін / М-во освіти і науки України, Львів. комерц. академ. – Львів: Львівська комерційна академія, 2010. – 310 с. – С. 19-20.
12. *Кузьмін Дм.Л.* Природний убуток: порядок визначення та списання: Тези доповідей I-ої Всеукр. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів ["Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю"] (Луцьк, 18 грудня 2009 р.) / Дм.Л. Кузьмін / Мін-во освіти і науки України, ЛНТУ. – Луцьк: ЛНТУ, 2009. – 428 с. – С. 213-215.
13. *Курбанов Р.* Закон о бухгалтерском учете. Постатейный комментарий: [производственно-практическое издание] / Курбанов Рахмон. – Душанбе, 1999. – 95 с.
14. *Малышко А.А.* Судебная бухгалтерия: курс интенсив. подгот. / А.А. Малышко. – Минск: Тетра Системс, 2008. – 272 с.
15. *Мельник П.В.* Расследование преступлений в сфере экономики: [учеб.-практ. пособие] / Мельник П.В., Новиков С.И., Самилык Г.М. – К.: Фирма "ДИЯ" ЛТД, 1998. – 184 с.
16. Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 02.04.87 р. № 88 (Додаток 2. Інструкція із застосування норм природного убутку продовольчих товарів у роздрібній мережі державної і кооперативної торгівлі) [Електронний ресурс]: Законодавство України. – К.: CD-вид-во "Інфодиск", 2009. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM); кольор: 12 см. – (Законодавство України). – Систем. вимоги: Pentium-266; 32Mb RAM; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XP. – Назва з титул. екрану.
17. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.) / [укладачі Т.А. Бутинець, О.П. Войналович, С.Ф. Легенчук, Н.А. Остап'юк]. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 100 с.
18. *Радіонов Ю.* Про можливість застосування в господарській діяльності норм природного убутку продовольчих товарів / Ю. Радіонов // Бухгалтерія. – 2009. – № 43(874). – С. 57.
19. *Северюков А. П.* Хищение имущества: криминологические и уголовно-правовые аспекты / Северюков А.П. – М.: Издательство "Экзамен", 2004. – 352 с.
20. *Соколов Я.В.* Кооператору о бухгалтерском учете / Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 320 с.
21. *Тетерин П.* Работа счетовода с инвентаризационными актами / П. Тетерин // Спутник счетовода. – 1929. – № 4. – С. 90-91.
22. *Чертер С.* Як оформити прострочену продукцію під час інвентаризації / С. Чертер // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 104. – С. 11-15.
23. *Чигиринський Б.* Обліковуємо відходи переробки плодів та овочів / Б. Чигиринський // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 99. – С. 16.

КУЗЬМІН Дмитро Леонідович – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і право;
- організація матеріальної відповідальності.

Стаття надійшла до редакції: 18.08.2012 р.