

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РЕЗУЛЬТАТІВ МАТЕРІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Розглядаються питання матеріальної відповідальності працівників підприємства та її відображення в обліку

Постановка проблеми. Сучасне суспільство змінюється з кожним днем, а особливо динамічного характеру набувають господарські відносини. Будь-яка матеріальна цінність належить конкретному власнику, котрий зацікавлений в її збереженні та цільовому використанні. У зв'язку з цим виникає ряд питань: хто повинен відповідати за майно, що слід розуміти під матеріальною відповідальністю і в чому полягають особливості повної й обмеженої відповідальності? як розмежувати відповідальність керівників і підлеглих? Постанова та вирішення зазначених питань є вирішальним фактором нормального розвитку будь-якого підприємства, забезпечення збереження майна його власника.

Функціонування господарського механізму передбачає наявність матеріальних цінностей – активів, а це зумовлює необхідність мати певних працівників – матеріально відповідальних осіб, – які б несли відповідальність за збереження майна. З такими особами повинні бути укладені договори про матеріальну відповідальність – індивідуальну або колективну, повну або обмежену, – що є основою забезпечення збереження майна власника.

Господарська діяльність підприємства часто супроводжується втратами та псуванням майна, помилками в документах та іншими неприємностями. У більшості випадків у таких ситуаціях винні працівники. В яких випадках адміністрація може притягнути їх до відповідальності? Як визначити розмір шкоди,

заподіяної підприємству? Ці питання залишаються незрозумілими багатьом керівникам і бухгалтерам підприємств, а також органам, до яких вони звертаються для вирішення господарських спорів, що виникають у ході діяльності.

Працівники та керівники підприємств, а також їх заступники, керівники структурних підрозділів можуть нанести підприємству матеріальний збиток своїми діями або бездіяльністю. Перший спосіб передбачає виробництво (випуск) готової продукції (послуг) неналежної якості (браку) з вини (або не з вини) працівника, розкрадання майна, що належить підприємству, спричинення недостачі понад норм природного убутку. В результаті бездіяльності – другий спосіб нанесення збитків – можуть виникнути штрафи, неустойки, пені. У зв'язку з цим потребує обґрунтування поняття “результати матеріальної відповідальності”, яке на сьогоднішній день відсутнє в науковій та практичній літературі.

Робота бухгалтера постійно пов'язана з питаннями матеріальної відповідальності. Зазначене питання виникає, зокрема, при прийманні та звільненні з роботи матеріально відповідальних осіб, при укладанні договорів про матеріальну відповідальність з працівниками підприємства, при проведенні інвентаризації майна, при виявленні фактів недостач, розкрадання та псування майна, при недотриманні умов охорони праці співробітниками, при передачі матеріалів правоохоронним органам. Окрім того, постає

ряд питань, пов'язаних з відображенням результатів інвентаризації у бухгалтерському обліку та здійсненні відповідних податкових розрахунків.

Суми компенсації від винних осіб можна розглядати: а) у розмірі середньої заробітної плати винної особи – якщо матеріальна відповідальність обмежена; б) у розмірі заподіяної шкоди – при настанні повної матеріальної відповідальності. Така специфіка матеріальної відповідальності зумовлює виникнення труднощів у роботі бухгалтерів, не зважаючи на те, що у фахових виданнях дана тема начебто й широко висвітлена.

Так, протягом багатьох років у юридичній та економічній літературі предметом дискусій є питання сутності, змісту, форми, видів, ступеня й обсягу матеріальної відповідальності, яка характеризується як обов'язкова ознака трудових відносин. Водночас, на практиці відсутня взаємодія у вирішенні зазначених питань між юристами та бухгалтерами. Причиною є, передусім, застаріле законодавство, на підставі якого неможливо в сучасних умовах господарювання вирішити всі проблеми у відносинах між роботодавцями та найманими працівниками.

Питанням матеріальної відповідальності працівників підприємства, виявлення недостач і розтрат, відображення їх в бухгалтерському обліку присвячені праці відомих українських вчених, зокрема, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, О.П. Войналович, М.П. Войнаренка, А.М. Герасимовича, Г.Г. Кірейцева, А.М. Кузьмінського, Л.Г. Ловінської, Ю.І. Осадчого, Н.А. Остап'юк, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Н.М. Ткаченко, В.О. Шевчука. При розгляді комплексу питань з матеріальної відповідальності в існуючих дослідженнях акцентується увага на порядку застосування матеріальної відповідальності до працівників підприємства. Відсутніми ж залишаються напрацювання щодо переліку питань, які

повинен знати головний бухгалтер і співробітники бухгалтерської служби підприємства для правильного оформлення документів, що підтверджують виявлену матеріальну шкоду і застосування матеріальної відповідальності до певної категорії працівників, обчислення розміру завданої шкоди, порядку її відшкодування та утримання із заробітної плати працюючих.

Враховуючи досягнення у дослідженнях названих науковців і значні напрацювання у сучасній бухгалтерській науці, слід зауважити, що мають місце ряд суттєвих невіршених теоретичних та організаційно-методичних проблем, дискусійний характер яких не дозволяє чітко визначити шляхи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні щодо повного збереження майна власника. Цілісного обґрунтування не отримали питання визначення впливу порядку обліку недостач, крадіжок, пересортування товарів і списання природного убутку на формування результатів діяльності підприємств.

Відсутність системних досліджень в бухгалтерському обліку інституту матеріальної відповідальності не дає можливості глибокого та всебічного висвітлення всіх проблем, пов'язаних з цією категорією та наслідками впливу її практичного застосування на забезпечення збереження майна власника.

До цього часу залишається неврегульованим належним чином питання відображення в інвентаризаційних описах частини викраденого об'єкта основних засобів. Так, викрасти повністю об'єкт основних засобів першої групи практично неможливо, а от його частину – реально. Однак, податкове законодавство в частині бухгалтерського обліку передбачає практично неможливий варіант крадіжки об'єктів основних засобів першої групи та обходить стороною такий важливий момент, як розкрадання частини об'єкта цієї групи. Це зумовлює виникнення проблем з порядком відображення таких крадіжок як у

податковому, так і бухгалтерському обліку. У зв'язку з цим необхідним є пошук адекватних рішень для підприємств щодо порядку облікового відображення сум крадіжок майна.

Невідповідність теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку сучасному стану економіки України зумовлюють актуальність теми даного дослідження. Представлене дослідження спрямоване на якомога детальніше розкриття матеріальної відповідальності та пошуку чітких відповідей на питання, що цікавлять облікових працівників і керівників у випадках виявлення порушень у використанні або зберіганні майна підприємства.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є з'ясування сучасної ролі та значення інституту матеріальної відповідальності через обґрунтування її теоретичних положень, а також розробка організаційно-методичних підходів до визначення розміру заподіяних підприємству збитків, методики відображення результатів матеріальної відповідальності у бухгалтерському обліку.

Дослідженню підлягає матеріальна відповідальність як економіко-правове та суспільне явище, а також процеси визначення її наслідків з відображенням у бухгалтерському обліку.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод, який дозволяє розкрити соціальну природу бухгалтерського обліку, його завдання та функції в частині збереження майна власника. Застосування принципу об'єктивності та системного підходу дозволило обґрунтувати двоєдиний підхід до визначення розміру збитків і необхідність застосування методики їх визначення та відображення в бухгалтерському обліку.

Інформаційною базою дослідження є монографічна література, наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених у періодичних виданнях з права,

бухгалтерського обліку, довідково-інформаційні видання, матеріали науково-практичних конференцій, фінансова та статистична звітність підприємств України, матеріали перевірок діяльності та аудиту звітності підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження. Матеріальна відповідальність є складним інститутом трудового права, соціальне призначення якого полягає в захисті інтересів працівників і роботодавців, а також піклуванні про найбільш повне закріплення та послідовний розвиток прав людини у сфері збереження майна власника. Дана відповідальність виникає безпосередньо після заподіяння шкоди та передбачає, що працівник зобов'язаний відшкодувати в установлених законом межах майнову шкоду, заподіяну підприємству внаслідок порушення покладених на нього трудових обов'язків.

Під результатами матеріальної відповідальності слід розуміти порядок і повноту забезпечення зберігання активів підприємства його працівниками, з якими укладено трудові договори.

На основі систематизації видів відповідальності з'ясовано, що основними видами матеріальної відповідальності є повна, обмежена, підвищена. Обмежена матеріальна відповідальність – це відповідальність працівників і посадових осіб підприємства за нанесений ними збиток підприємству, яка відшкодовується в розмірі нанесених збитків, але не вище середньомісячного заробітку. Повну відповідальність у разі спричинення збитку в результаті дій всіх членів колективу нестиме тільки та його частина, яка уклала відповідний договір.

Застосування видів матеріальної відповідальності на підприємстві відбувається шляхом видання керівником відповідного розпорядження на основі колективного договору або положення про підприємство. Матеріально відповідальними можуть бути лише особи, які перебувають у

трудовах відносинах з підприємством незалежно від його організаційно-правової форми господарювання.

У зв'язку з кардинальними змінами в суспільному житті, зумовленими переходом до ринкової економіки, виникла гостра необхідність переосмислення механізму притягнення працюючих до матеріальної відповідальності з метою збереження майна власника. На ці зміни трудове законодавство відреагувало появою поняття “трудоий договір”.

Вагома роль і значення трудового договору в сучасних умовах господарювання обумовлюється насамперед його економіко-правовим, господарським значенням – він є основною правовою формою залучення, розподілу, перерозподілу, закріплення та раціонального використання трудових ресурсів на терені держави; підставою виникнення трудових правових відносин найманого працівника; необхідною складовою для виникнення трудових прав і обов'язків між сторонами. Крім того, трудовий договір опосередковує правовий зв'язок між працівником і конкретним підприємством, відповідною галуззю економіки, регіонами держави.

Саме трудовий договір виступає правовим механізмом, за наявності якого працівнику як власнику товару “робоча сила” надаються рівні з роботодавцем можливості на переговорах з приводу найбільш вигідних для нього умов продажу робочої сили. Зіткнення інтересів сторін трудових правовідносин можливе на будь-якій стадії їх реалізації: в період укладення трудового договору, під час дії трудових взаємин, при розірванні (припиненні) трудового договору. У зв'язку з цим трудовий договір повинен захищати інтереси як працюючих, так і роботодавця.

Недостачі та крадіжки майна виникають з найрізноманітніших причин. Розтратником, як правило, є працівник, який користується довірою роботодавця і

зловживає нею. У багатьох випадках він наділяється більшими повноваженнями, ніж того вимагає його посада. Тим самим вже ніби створюється “передаварійна ситуація”, а способи привласнення залежать лише від спритності та винахідливості зловмисника. Для багатьох зловмисників виправданням крадіжки є недбале відношення керівництва та посадових осіб до ведення бухгалтерського обліку.

Керівництво підприємства зобов'язане розробити заходи із запобігання втратам майна. Одним із найбільш надійних запобіжних засобів є сувора перевірка рекомендацій при прийомі працівника на роботу. При цьому особливу увагу варто звернути на: а) документи, що засвідчують особу, і наявність постійної місцевої реєстрації; б) наявні рекомендації з минулих місць роботи; в) схильність людини до шкідливих звичок: алкоголю, наркотиків, азартних ігор.

Керівник повинен слугувати прикладом для своїх працівників. Якщо керівнику вдасться виховати у працівника відчуття господаря, це стане вагомим кроком на шляху запобігання розкраданню. Працівники повинні добре знати свої обов'язки, відчувати, що їм довіряють, але вони також повинні розуміти, що несуть відповідальність за свої дії.

Роботу з персоналом необхідно вести в напрямках підвищення кваліфікації і удосконалення відчуття матеріальної відповідальності. Доцільно також періодично проводити атестацію співробітників, оцінювати рівень їх знань і практичні навички. Застосовувати систему матеріальної відповідальності слід до працівників, що володіють належною кваліфікацією, розбираються в оформленні товаросупровідних документів, уміють грамотно складати товарні звіти, знімати товарні залишки.

Для попередження крадіжок і зловживань з боку працівників слід добре продумати систему контролю бухгалтерських операцій. Не менш

важливо побудувати її так, щоб у разі спроби з боку будь-кого із працівників зробити замах на майно підприємства, можна було одержати документальне підтвердження цього.

Існує чимало способів уникнення втрат, пов'язаних з розкраданнями і шахрайством з боку співробітників:

- застосування заходів превентивного характеру проти крадіжок зі зломом;

- запобігання проходженню фальшивих документів;

- створення і впровадження на підприємстві системи бухгалтерського обліку та продуманої системи обробки й аналізу облікових даних;

- наявність загального контролю (передусім, це кадрова політика, делегування прав і обов'язків, регулярні перевірки дотримання встановлених процедур);

- чіткий розподіл обов'язків між співробітниками, оскільки зростає ймовірність того, що хтось із працівників виявить допущену іншим помилку.

Запобігти та встановити факт розкрадання дозволяє адекватна система бухгалтерського обліку з вбудованим в неї механізмом внутрішнього контролю, спрямованим на захист майна підприємства. Важливим інструментом контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей є інвентаризація. Суворий, неформальний підхід до інвентаризації забезпечує можливість виявлення багатьох недоліків і порушень. За результатами інвентаризації вживають заходів щодо встановлення причин недостачі, винних осіб і відшкодування підприємству заподіяної шкоди. Водночас, повна інвентаризація – тривалий процес, пов'язаний, як правило, з припиненням роботи, а тому відповідне рішення повинне прийматися на достатніх підставах. Значну допомогу в цьому може надати незалежний аудитор, з яким співпрацює підприємство. А тому слід принаймні раз на рік проводити аудиторську перевірку для того, щоб позбавити нечесних працівників можливості розкрадання майна підприємства.

Заходи, спрямовані на збереження майна власника, повинні охоплювати діяльність у наступних напрямках:

- відображення в обліку усіх без винятку об'єктів, які перебувають у власності або розпорядженні підприємства, в розрізі матеріально-відповідальних осіб;

- створення умов для належного збереження об'єктів майна;

- контроль (постійний та періодичний) за станом майна, його кількістю та якістю з наступною оцінкою та визначенням результатів.

В установчих документах підприємства слід передбачити нюанси взаємин засновників або керівника та трудового колективу, порядок прийняття тих або інших рішень, у тому числі і щодо притягнення працівників до матеріальної відповідальності.

Аналіз причин, визначення міри провини та виду покарання винної особи у великих компаніях належать до компетенції юридичного відділу та відділу кадрів. На практиці ж досить часто всі перераховані функції покладено лише на головного бухгалтера, оскільки для більшості підприємств наявність зазначених структурних одиниць є недоцільною.

Роль бухгалтера в організації матеріальної відповідальності на підприємстві полягає в наступному:

- бухгалтер визначає порядок проведення інвентаризації та встановленні фактів недостач, розкрадань, пошкодження майна підприємства;

- забезпечує організацію аналітичного обліку активів таким чином, щоб у бухгалтерському обліку реєструвалися не лише активи, а й особи, на відповідальному зберіганні яких вони перебувають. Тобто, за кожним рахунком матеріальних цінностей повинна закріплюватися окрема особа або група осіб, відповідальних за їх збереження.

У бухгалтерському обліку для відображення недостачі товару в результаті крадіжки слід застосовувати субрахунок 947 “Недостачі та втрати від псування цінностей” з подальшим списанням на позабалансовий рахунок 072 “Невідшкодовані недостачі та втрати від псування цінностей”, де ці суми

обліковуються до моменту встановлення винних осіб або закінчення строку позовної давності. Подальше податкове відображення залежить від того, чи буде встановлена винна особа та чи отримає підприємство відшкодування вартості майна, якого не вистачає. Після оголошення судом суми до відшкодування з винної особи або якщо особа добровільно погодиться компенсувати шкоду підприємству, бухгалтер відображає дебіторську заборгованість винної особи та бухгалтерський дохід на суму прямих збитків за дебетом субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” та кредитом субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

Відшкодування нанесеного підприємству матеріального збитку може здійснюватися наступними шляхами:

– у добровільному порядку за заявою працівника у вигляді утримань із заробітної плати або за рахунок добровільного внесення в касу підприємства без обмеження цих сум у розмірі;

– за рішенням керівника підприємства (а для керівника підприємства – за рішенням вищого керівника або уповноваженого органу) у встановленому законом розмірі на підставі письмових висновків відповідних комісій і державних органів;

– за рішенням судових органів у встановленому судом розмірі;

– оплатою праці за зниженими розцінками (при випуску бракованої продукції не з вини працівника).

При виявленні втрат цінностей слід застосовувати встановлені норми втрат. Йдеться, передусім, про норми природного убутку, під яким розуміється зменшення первинної маси та обсягу цінностей (зокрема сировини, напівфабрикатів, продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання) в процесі реалізації, зберігання і транспортування, що є результатом їх природних (фізико-хімічних) властивостей. Норми природного убутку диференційовані за видами цінностей з урахуванням умов реалізації, зберігання і транспортування.

Роботодавець може згідно із ст. 130 Кодексу законів про працю України притягти працівника до матеріальної відповідальності лише за наявності наступних юридичних фактів: порушення працівником трудових обов'язків (протиправна поведінка); наявність прямого дійсного збитку; наявність причинного зв'язку між порушенням і збитком; наявність вини працівника. За відсутності хоча б одного із вказаних факторів виключається можливість притягнення працівника до матеріальної відповідальності.

Якщо працівник не погоджується з відрахуванням або його розміром, то трудовий спір за його заявою може розглядати комісія з трудових спорів або суд.

Невміння домовлятися, незнання своїх прав і загальний правовий нігілізм призводять до виникнення розбіжностей – трудових суперечок. Трудове законодавство не містить поняття “трудова суперечка”. У зв'язку з цим пропонуємо визначати трудові суперечки як нерегульовані шляхом безпосередніх переговорів розбіжності між працівником і працедавцем з приводу застосування норм трудового законодавства, а також встановлення нових або зміни існуючих умов праці. Відповідно до поділу матеріальної відповідальності на індивідуальну і колективну слід виділяти індивідуальні та колективні трудові суперечки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження обґрунтовано теоретичні положення і розроблено організаційно-методичні підходи щодо поняття матеріальної відповідальності як складного інституту трудового права, визначення розміру заподіяних підприємству збитків, методики відображення результатів матеріальної відповідальності у бухгалтерському обліку, що вирішує наукову задачу невідповідності існуючих методологічних основ обліку сучасним економічним реаліям.

Подальші дослідження з даної тематики полягають у більш глибокому розгляді питань бухгалтерського обліку заподіяної шкоди, визначення її розміру та порядку відшкодування.

Список використаної літератури:

1. Білоус Ю. Шкода і відповідальність // Дебет-кредит. – 2003. – № 36.
2. Вахімов Р., Рєпа А. Обмежена матеріальна відповідальність // Дебет-кредит. – 2003. – № 33. – С. 45.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV.
4. Грек Г. Матеріальна відповідальність бухгалтера // Бухгалтерія. – 2002. – № 29/1-2. – С. 65-68.
5. З ким укладається договір про повну матеріальну відповідальність? // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 1. – С. 45-48.
6. Закон про бухгалтерський облік – Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”.
7. Залуцкая Л. Как будем решать – по закону или по-человечески! Порядок возмещения ущерба: добровольный и судебный // Экспресс-анализ. – 2007. – № 21. – С. 32-39.
8. Залуцкая Л. За брак відповідаємо матеріально. Поняття матеріальної відповідальності // Консультант бухгалтера. – 2007. – № 21(405). – С. 40-48.
9. Калиновська А. Якщо в одному місці чого-небудь убуде, то в іншому // Дебет-кредит. – 2003. – № 19. – С. 17-22.
10. Кодекс законів про працю від 10.12.1971 р. № 322-VIII.
11. КПК – Кримінально-процесуальний кодекс України від 28.12.60 р.
12. Петров В. Матеріальна ответственность работника // Бизнес-бухгалтерия – 2000. – № 21. – С. 127-128.
13. Рудий Є., Харитоновна Н. Матеріальна відповідальність працівників // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 11. – С. 4-11.
14. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 453-IV.

КУЗЬМІН Дмитро Леонідович – закінчив Київський національний університет МВС України, за фахом юрист. Студент 5-го курсу Обліково-фінансового факультету Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і право;
- організація матеріальної відповідальності