

УДК 657.6

Яровий К. О.

к.п.н. старший викладач кафедри «Обліку і аудиту»

Мартиненко О. В.

старший викладач кафедри «Обліку і аудиту»

Донбаський державний педагогічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗБИТКУ В ХОДІ РЕВІЗІЇ

У статті розглянуті різновиди економічних зловживань, визначені суб'єкти можливих господарських правопорушень, етапи здійснення правового контролю діяльності посадових осіб. Доведена доцільність своєчасного виявлення причин і обставин виникнення недостач, розтрат і крадіжок в ревізійному процесі. Згідно з трудовим правом дано визначення такого виду юридичної відповідальності як матеріальна та визначені види матеріальної відповідальності за завданий збиток. Визначено коло посадових осіб, які несуть повну матеріальну відповідальність.

Авторами були викладені різні правила для розрахунку розміру заподіяного збитку для двох груп суб'єктів господарської діяльності шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки.

Ключові слова: ревізія, зловживання, матеріально-відповідальні особи, матеріальний збиток, види матеріальної відповідальності, групи суб'єктів господарської діяльності, незалежна оцінка збитку.

Постановка проблеми. Нажаль, факти розкрадань, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей неможливо назвати рідкістю у господарській діяльності підприємств. Ці факти доволі різноманітні – від псування бланків суворої звітності або випадкового знищення матеріальних цінностей до дійсної крадіжки. Зрозуміло, що винна особа, якщо вона встановлена, повинна відшкодувати завдану підприємству шкоду, але в якому розмірі та в якому порядку?

Постановою Кабінету Міністрів України від 07.12.2011 р. № 1253 «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань оцінки майна», були внесені суттєві зміни до порядку визначення розміру збитків від розкрадань, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей, який діяв понад 15 років – з січня 1996 р.

Правильний та достовірний розрахунок розміру збитку у випадку виявлення нестачі або крадіжки матеріальних цінностей має велике значення для господарської діяльності підприємств, що обумовлює актуальність обраної теми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням теоретичних і практичних питань ревізії в бухгалтерському обліку займалися такі вітчизняні вчені, як Бутинець Ф. Ф., Вітвицька Н. С., Мурашко В. М., Павлюк В., Усач Б. Ф., та зарубіжні – Мельник М. В., Фленов С. И.

Безпосередньо розглядом питання визначення розміру збитків займалися провідні спеціалісти періодичних видань, серед яких Золотухін О. та Ребизант Р.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є обґрунтування теоретичних і методологічних основ та уточнення окремих питань теорії і практики ревізії матеріальних збитків на підприємствах, в організаціях та установах.

Виклад основного матеріалу дослідження. У даний час створилися деякі умови для появи нового специфічного різновиду економічної злочинності:

- зловживання інвестиційними вкладеннями, які шкодять партнерам і акціонерам (махінації з бухгалтерськими документами і акціями);
- зловживання депозитним капіталом, неправдива реклама, монопольне ціноутворення та інші;
- порушення прав споживачів; замах на фінансову систему;
- комп'ютерна злочинність.

Методи економічних злочинів удосконалюються з кожним роком, тому ревизор повинен бути ознайомлений з порядком виявлення і розкриття порушень. Існують нові методи економічних махінацій, зокрема:

- економічні порушення можуть зв'язувати між собою не тільки окремі підприємства, а можуть бути поширені на декілька регіонів;
- використання інформації і можливостей автоматизованого обліку розрахунків;
- перекачування грошей державних установ при складанні договору купівлі-продажу товарів і матеріалів, надання послуг за спеціально зниженими або підвищеними цінами.

Зловживання можна також розділити на матеріальні і грошові [3].

Матеріальні зловживання зустрічаються під час товарного дефіциту, значних коливаннях грошової одиниці, різких коливаннях цін і регіональному розриву між ними.

Грошовий тип зловживань превалює в період суспільної стабільності, стійких грошово-розрахункових відносинах і рівні цін.

Проведення документальної ревізії допомагає вивчити посадові зловживання, які найчастіше є підробками. Підробки можуть бути оперативно-господарськими, обліковими і документальними, коли шляхом спеціальних викривлень одна дія видається за іншу або неіснуюча операція подається як здійснена.

Зловживання можуть виявлятися у вигляді завищення або заниження розмірів фактично здійснених операцій, а також приписок продукції і робіт.

Суб'єктами можливих господарських правопорушень є, в основному, посадові особи, у тому числі і матеріально-відповідальні особи.

Перевірка діяльності посадових осіб направлена на виявлення, припинення, аналіз і оцінку правопорушень і є правовим контролем. Його здійснення характеризується наступними етапами:

- проведення ревізії й огляду, в процесі яких визначаються спочатку зовнішні ознаки зловживань, а після чого здійснюється їх деталізація і оцінка;
- призначення на вимогу правоохоронних органів спеціальної ревізії для вичерпного вивчення об'єктів контролю;
- призначення судово-бухгалтерської експертизи у разі виявлення спірних або підозрілих ситуацій, які вимагають висновків компетентних фахівців;
- оцінки судом результатів експертизи і прийняття рішень у справі на його підставі.

Для зміцнення інформаційної бази ревізійної і експертної діяльності досить важливим, на наш погляд, є забезпечення високої достовірності обліку, яку можна досягти в результаті його перевірки. Викривлення обліку і звітності методами завуальовування і фальсифікації, які створюють умови для здійснення зловживань, повинні розглядатися як правопорушення.

Перевірка облікової інформації повинна базуватися на оцінці її здатності стати підставою для управлінської, контрольної діяльності з метою підвищення ефективності виробництва суб'єкта господарювання.

Як правило, матеріальний збиток є результатом господарських порушень. Матеріальний збиток – це зменшення майнових або немайнових благ, які охороняються законом і мають певну економічну цінність, виражену в грошовому вимірнику. Довести існування збитку можливо тільки на підставі документів, які відображають зменшення будь-якого майна, внаслідок знищення, пошкодження, псування, незаконних втрат, незаконного припинення діяльності. Результатом нанесеного збитку є недоотримання доходу, невиконання обов'язків, виплата неустойок за договорами тощо [5].

До матеріального збитку в ході ревізії відносять:

- недостачу грошових коштів, а також товарно-матеріальних цінностей і готової продукції більше норм природних втрат;

- повне або часткове псування товарно-матеріальних цінностей і готової продукції;
- виплату заробітної плати вище встановлених розцінок, внаслідок заниження норм виготовлення або приписок об'ємів виконаних робіт, а також при підвищенні посадових окладів або утриманні працівників, не передбачених штатним розписом;
- незаконне отримання премій, додаткових премій за вислугу років;
- зарплата, виплачена працівникам підприємства за час вимушеного простою;
- відпуск матеріалів, сировини, готової продукції за заниженими цінами або без оплати;
- передача окремим особам і підприємствам у користування об'єктів основних засобів без оплати або за заниженою орендною платою;
- не утриману дебіторську заборгованість, якщо право на її утримання втрачено за вини працівників підприємства;
- списання на витрати товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів по безтоварних і безгрошових (підроблених) документах;
- необґрунтовані витрати підприємства (приписки, неякісно виконані роботи тощо).

Своєчасне виявлення причин і обставин виникнення недостач, розтрат і крадіжок в ревізійному процесі, на наш погляд, має величезне значення і впливає на прийняття рішень.

Відомі випадки, коли крадіжці сприяє складання матеріально-відповідними особами фіктивних актів, а також спеціальна пересортиця. Оформлення безтоварних накладних для списання вже відсутніх товарно-матеріальних цінностей внаслідок їх вибуття або псування, або списання одних і тих же товарно-матеріальних цінностей двічі і отримання «лівих» товарно-матеріальних цінностей, або однорідних товарно-матеріальних

цінностей різної якості. Але проблема постає у доведенні провини кожного з винних.

Для того, щоб працівники несли повну матеріальну відповідальність, необхідно довести існування прямого дійсного збитку за умови, якщо такого збитку завдано підприємству, організації, іншим суб'єктам господарювання (юридичним і фізичним особам) протиправними діями працівників.

Матеріальна відповідальність є одним з видів юридичної відповідальності, яка ґрунтується на двосторонньому взаємному зобов'язанні найманця і власника або уповноваженого ним органу покрити винною стороною збиток, заподіяний при виконанні трудових зобов'язань, у встановленому законом розмірі і порядку [6].

Суб'єктом матеріальної відповідальності може бути тільки працівник, який знаходиться в трудових відносинах з підприємством і якому завдано збитків. На працівника може бути накладена матеріальна відповідальність за завданий збиток в наступних випадках:

- існування прямого реального збитку (втрата, погіршення, заниження цінності майна);
- здійснення винним протиправних дій при виконанні покладених на працівника трудових обов'язків, внаслідок яких було завдано збитку;
- доведено причинний зв'язок між діями працівника і збитком, що виник в результаті таких дій.

Ревізор при проведенні перевірки повинен знати, що працівники, які працюють на підприємстві за цивільно-правовими договорами, несуть матеріальну відповідальність відповідно до норм цивільного законодавства. Для встановлення причини виникнення матеріальної відповідальності, використовують наступні способи:

- експертиза;
- збір і оцінка різного роду доказів;
- науково поставлений дослід;
- висновки наукових установ.

Законодавством передбачено два види матеріальної відповідальності за завданий збиток: обмежена матеріальна відповідальність передбачає обов'язкове відшкодування матеріального збитку у розмірі прямого реального збитку, але не більше середньомісячної зарплати працівника. Обмежена матеріальна відповідальність може бути покладена на працівника і керівника тільки за наявності певних дій і умов.

Під повною матеріальною відповідальністю розуміють відшкодування матеріального збитку з вини працівника в повному розмірі, тобто вона не обмежена ні сумою збитку, ні розміром заробітної плати.

Ревізор повинен переконатися, що з працівником, який винен у виникненні матеріального збитку, укладено договір про повну матеріальну відповідальність. Для його висновку необхідно, щоб працівник займав посаду або виконував роботу безпосередньо пов'язану із збереженням, обробкою, продажем або перевезенням цінностей.

До таких посад відносяться:

- завідувачі касами, камерами схову, складами та їх заступники;
- старші контролери-заступники і контролери-касири; старші контролери і контролери; старші касири і касири; працівники, виконуючі обов'язки касирів;
- завідувачі магазинами та їх заступники; завідувачі підприємствами громадського харчування, завідувачі виробництвом, начальники цехів, адміністратори;
- завідувачі заготівельними пунктами;
- агенти з постачання, експедитори, інкасатори.

Порушення даних умов обумовлює недійсність договорів про повну матеріальну відповідальність, позбавляє їх юридичної сили, а працівники, винні у нанесенні збитку, несуть матеріальну відповідальність на загальних підставах.

У разі заподіяного збитку бригадою при колективній матеріальній відповідальності він розподіляється між членами пропорційно посадовому

окладу і фактично відпрацьованому часу за період з моменту останньої інвентаризації до дати виявлення збитку.

Розмір збитків згідно з оновленим п. 2 Порядку № 116 розраховується за різними правилами для двох груп суб'єктів господарської діяльності шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки.

Тобто, якщо на підприємстві встановлено факт розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, має бути проведено незалежну оцінку збитку, яку здійснює професійний оцінювач, який має відповідний сертифікат. При цьому в обов'язковому порядку між підприємством та оцінювачем укладається договір про проведення оцінки майна.

За наслідками оцінки складається Звіт про оцінку майна, який містить, у тому числі, оцінену суму збитку. На підставі Звіту сума збитку відображається в обліку підприємства, а також пред'являється винній особі для відшкодування.

Нагадаємо, що раніше підприємство розраховувало збиток самостійно згідно з методикою, наведеною у Порядку № 116.

Згідно з новою редакцією п. 2 Порядку № 116 розмір збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарської діяльності з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, у разі необхідності обґрунтування наявності або встановлення фактів розкрадання, нестачі, знищення (псування) майна визначається за Методикою оцінки майна [4]. Також до Методики додано розділ, в якому встановлений порядок визначення розміру збитків, які призвели до нанесення майнової шкоди.

Визначення збитку державним суб'єктам господарської діяльності здійснюється шляхом проведення незалежної оцінки, при цьому виконавець обирається на конкурсних засадах. Потім з ним укладається договір щодо

проведення оцінки майна, на підставі якої оформляється Звіт, що надається замовникові.

Однак на цьому процедура не закінчується. Потрібно ще отримати позитивний висновок рецензента Звіту.

Оцінку майна має бути проведено на дату відшкодування боржником збитку чи на дату подання позову до суду.

Для здійснення розрахунку збитку оцінювачу потрібно надати: матеріали інвентаризації, документи з бухгалтерського обліку, документи з відомостями про фізичний стан і технічні характеристики майна, фінансову звітність тощо.

Існують різні методичні підходи й оціночні процедури для обчислення збитку, які описано у стандартах оцінки майна. Конкретний обраний оцінювачем метод обґрунтовується у Звіті.

У загальному правилі проведення оцінки незалежним оцінювачем є кілька виключень. Коли замість проведення оцінки незалежним оцінювачем проводиться стандартизована оцінка, яку здійснюють самостійно державні органи приватизації (органи, уповноважені управляти державним майном) з використанням стандартної методології та стандартного набору вихідних даних, за результатами якої визначається оціночна вартість [4].

Отже, згідно з п. 110 цієї Методики стандартизована оцінка збитків проводиться у випадках:

- 1) відсутності вихідних даних, що містять інформацію про пошкоджене майно до та після його розкрадання (нестачі, знищення, псування), крім даних бухгалтерського обліку;
- 2) неможливості особистого огляду пошкодженого майна виконавцем оцінки, що не дає йому змоги отримати відомості про стан майна до та після розкрадання (нестачі, знищення, псування);
- 3) завдання майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з коштами.

Наголосимо, що у цих випадках запрошувати професійного оцінювача немає потреби – збиток оцінює самостійно комісія, утворена на відповідному

підприємстві чи в державному органі, органі місцевого самоврядування. Рішення комісії документується Актом оцінки збитків, на який слід отримати позитивний висновок рецензента, після чого його затверджує керівник підприємства (суб'єкта) або уповноважена ним особа чи орган державної влади (орган місцевого самоврядування). Подібним чином оформлений Акт є документом, який визначає розмір збитку, що пред'являється для відшкодування винній особі.

Для першого та другого випадків розмір збитку оцінюється у такий спосіб.

Балансова залишкова вартість пошкодженого (викраденого тощо) майна, визначена станом на дату оцінки, встановлену для приватизації (корпоратизації) або передавання його в оренду, чи на останню звітну дату балансу підприємства-балансоутримувача, збільшується на відповідний коефіцієнт.

Цей коефіцієнт визначається як добуток індексів цін виробників промислової продукції за галузями промисловості або індексів цін на будівельно-монтажні роботи за типами будівель і споруд, які визначаються Держстатом України, за період з дати, на яку було визначено балансову залишкову вартість майна, до дати оцінки збитків.

Висновки з даного дослідження. Підсумовуючи наведене, можна сказати, що підприємство вже не зможе самостійно розраховувати розмір збитку за балансовою вартістю матеріальних цінностей (за вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50 % балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексу інфляції, відповідного розміру ПДВ та розміру акцизного збору за формулою, наведеною у Порядку № 116, а буде змушене кожен раз визначати для цих цілей незалежного оцінювача.

Список використаної літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія / Ф. Ф.Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – Житомир.: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
2. Вітвицька Н. С. Контроль і ревізія: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Н. С. Вітвицька, О. Е. Кузьмінська. – К.: КНЕУ, 2000. – 166 с.
3. Волобуєв А. Ф. Розслідування і попередження розкрадань майна у сфері підприємництва / За редакцією д-ра юрид. наук, проф. О. М. Бандурки. – Харків: «Рубікон», 2000.
4. Методика оцінки майна: Постанова КМУ від 10.12.2003 р. № 1891.
5. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: навч. посіб. / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук, О. В. Мурашко; за ред. П. В. Мельника. – К.: ЦУЛ, 2003.
6. Трудове право: Академічний курс: Підруч. для студ. спец. вищ. навч. закл. / П. Д. Пилипенко, В. Я. Буряк, З. Я. Козак та ін.; За ред. П. Д. Пилипенка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Видавничий Дім «Ін Юре», 2006. – 544 с.
7. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія / Б. Ф. Усач: Підручник. – К.: Знання, 2007. – 263 с.
8. Фленов С. И. Организация и методика ревизий финансово-хозяйственной деятельности объединений (предприятий) / С. И. Фленов. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 334 с.

ЯРОВОЙ К. О., МАРТЫНЕНКО Е. В. ОСОБЕННОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ МАТЕРИАЛЬНОГО УЩЕРБА В ХОДЕ РЕВИЗИИ

В статье рассмотрены разновидности экономических злоупотреблений, определены субъекты возможных хозяйственных правонарушений, этапы осуществления правового контроля деятельности должностных лиц. Доказана целесообразность своевременного выявления

причин и обстоятельств возникновения недостач, растрат и краж в ревизионном процессе. Согласно трудовому праву дано определение такого вида юридической ответственности как материальная, определены виды материальной ответственности за нанесенный ущерб. Определен круг должностных лиц, которые несут полную материальную ответственность.

Авторами были изложены разные правила для расчета размера причиненного ущерба для двух групп субъектов хозяйственной деятельности путем проведения независимой оценки в соответствии с национальными стандартами оценки.

Ключевые слова: ревизия, злоупотребление, материально-ответственные лица, материальный ущерб, виды материальной ответственности, группы субъектов хозяйственной деятельности, независимая оценка ущерба.

YAROVOY K. O., MARTYNENKO E. V. FEATURES OF DETERMINATION OF MATERIAL DAMAGE DURING REVISION

In the article there are the considered varieties of economic abuses, certain subjects of possible economic offences, stages of realization of legal control of activity of public servants. Well-proven expediency of timely exposure of reasons and circumstances of origin of shortages, peculations and thefts in an auditing process. According to a labor right determination of such type of legal responsibility is given both material and certain types of property accountability for the inflicted damage. The circle of public servants that bear the complete material responsibility is certain.

A material damage is this reduction of amount or worsening of quality of property or monetary resources, arising up as a result, arising up as a result of inaction.

In a material damage distinguish economic and legal parties. The economic side of concept of material damage has two aspects: quantitative and quality. A

legal side plugs in itself the system of legal norms of the different fields of law, fastening responsibility persons for caused damage.

Keywords: revision, abuse, financially responsible persons, material damage, types of property accountability, group of subjects of economic activity, independent estimation of damage.