

ЗБЕРЕЖЕННЯ ВЛАСНОСТІ – ОСНОВНЕ ЗАВДАННЯ ОБЛІКОВИХ ТА ЮРИДИЧНИХ СЛУЖБ

В статті викладено результати дослідження одного із елементів системи внутрішнього контролю – збереження майна власника обліково-правовими методами

Постановка проблеми. До найменш вивчених і, можливо, у зв'язку з цим найбільш спірних питань тлумачення можливості повного і ефективного збереження власності належить матеріальна відповідальність працівників підприємства та її відображення в обліковому процесі. Якщо звернутися до обліково-правової літератури, то можна зустріти значну кількість взаємовиключних точок зору про необхідність виділення як самостійного об'єкту обліку збереження майна власника. Амплітуда думок коливається від його категоричного заперечення до визнання безумовного і універсального застосування бухгалтерами нормативних актів про матеріальну відповідальність працівників підприємств. Останнім часом бухгалтери все частіше почали звертатися до проблеми облікового тлумачення матеріальної відповідальності, проте до цього часу відсутні спеціальні монографічні дослідження, в яких були б узагальнені наявні точки зору, вироблений чіткий підхід до питання про можливість через систему внутрішнього контролю та виділення в обліку матеріальної відповідальності як самостійного об'єкту, визначення її суті і ролі у бухгалтерській практиці, а також співвідношення з іншими об'єктами обліку і контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В нинішній відносно благополучний для бухгалтерів час облікової літератури недостатньо. Особливо з питань збереження майна та матеріальної відповідальності. А по-друге, описують наявні книги, здебільшого, “правильні проводки” і проблеми їх податкових наслідків. Не сперечатимемося, оскільки не знаємо, яке аргументування закладають автори в такі твердження. Але з приходом “ринку” в облікові працівники “перекувалось” немало інших фахівців, але облік став тільки гіршим і практично не відіграє ніякої ролі в частині збереження власності.

Працівників, небезпечних для підприємства, і таких, що уражені професійною апатією, байдужих до майбутнього свого підприємства, зараз вистачає. Досліджені нами проблеми з цього напрямку так чи інакше мають місце саме через “людський чинник”. Зрештою, шанси на успіх будь-якого підприємства визначаються тільки

одним – співвідношенням людей небайдужих і байдужих до проблеми збереження власності. Було б неправильно стверджувати, що облік і контроль – це більш “легкі” управлінські функції, ніж будь-які інші. Невирішених методологічних проблем вистачає скрізь. Проте навряд чи хтось буде сперечатись, що за напрацьованим досвідом (і на рівні теорії) в обліку немає рівних серед усіх інших об’єктів як майно власника та матеріальна відповідальність. Так, планування та прийняття рішень у нас років десять були “присіченими”. Але до обліку таких претензій не було! Деякі “гурмани від управління” люблять порозмірковувати, наприклад, чим “наш” бухгалтерський облік вирізняється від “їхнього”. Але якщо подібні самокопання у дусі дитячого тесту “знайди на малюнках десять відмінностей” опустити, то, говорячи народною мовою, “облік – він і в Африці облік” і одне з основних його завдань – збереження майна власника.

Метою дослідження є спроба розглянути окреслені питання та сформулювати їх авторське бачення. Висвітлити питання діяльності юридичної та бухгалтерської служби, пов’язаних єдиною метою – забезпечення повного збереження майна власника через дійову організацію правової та бухгалтерської діяльності.

Виклад основного матеріалу. *Організація роботи по збереженню майна власника.* Центр системи внутрішнього контролю і його організація із забезпечення збереження власності мають бути спрямовані на попередження правопорушень, тобто виникнення недостач, розтрат, розбазарювання та неефективного використання цінностей у виробництві.

Типова методика перевірок по захисту і збереженню активів націлена, передусім, на розробку і реалізацію попереджувальних мір та контрольних заходів.

Якщо говорити про запобіжні засоби, то, як свідчить практика роботи правоохоронних органів, близько двох третин крупних недостач в комерційних організаціях виникає на ґрунті дрібних системних недостач. Найбільш поширена їх причина – недотримання встановленого порядку обліку руху грошових і матеріальних коштів, викликані:

- безконтрольністю за видаваною довіреністю на отримання цих коштів;
- неповним заповненням або коригуванням реквізитів в первинних документах;
- фальсифікацією первинних документів на переміщення цінностей;
- невчасним і неякісним проведенням інвентаризації та відображення в звітності її результатів.

Робота внутрішніх служб з питань збереження власності включає як власне попереджувальну діяльність всього апарату управління, так і діяльність із з’ясування фактів порушень законодавства працівниками, припинення його застосування, у разі потреби, вживання заходів юридичної відповідальності.

Згідно з міжнародними стандартами внутрішнього аудиту найважливішими цілями внутрішнього контролю є забезпечення: правдивої і достовірної інформації; узгодженості з політикою, планами, процедурами, правом і регуляціями; охорони майна; ефективного і продуктивного використання ресурсів суб'єкта господарювання; виконання встановлених програм і цілей діяльності.

Як бачимо, проблеми збереження майна власника стандарти ставлять на 3-тє місце. Там, де приватна власність має місце віками таке можливо. А у нас? Вважаємо, що цей пункт в Україні слід поставити на перше місце.

Проведений аналіз показав, що найчастіше активи розкрадаються на тих підприємствах, де працівників не знайомлять з нормативними документами з питань збереження активів, не роз'яснюють положення законів про відповідальність за розкрадання і зловживання службовим становищем. Аслідок цього у багатьох випадках у матеріально відповідальних осіб ще до здійснення розкрадань залишалися непоміченими різні незначні посадові порушення, пов'язані зі збереженням активів.

Контроль на підприємстві містить первинні елементи організації включаючи ресурси, процеси, структуру, культуру, а також завдання, які в загальному допомагають людям в досягненні визначених цілей. Ця мета охоплює одну або декілька головних категорій: перша, – ефективність, а також продуктивність діяльності; це є така мета підприємства, як обслуговування клієнтів, охорона і ефективне використання ресурсів, прибутковість, прийняття відповідних зобов'язань, включаючи соціальні. У сферу цієї мети входить охорона (збереження) ресурсів підприємства; друга – ретельність складання внутрішніх і зовнішніх звітів; здійснення цієї мети пов'язується з такими діями як: забезпечення достовірності записів у бухгалтерському обліку, правдивість інформації, якою підприємство підтримує себе, яку також передає назовні. У сферу цієї мети входить також збереження облікових даних перед двома головними типами порушень: приховуванням крадіжок, а також фальсифікація результатів господарювання; третья – єдність дій з відповідними правилами і юридичними регуляціями, а також внутрішньою політикою підприємства. Йдеться про підтвердження, що справи підприємства ведуться законним чином, обов'язками, передбаченими локальними актами, а також прийнятою обліковою політикою.

Організація роботи із забезпечення збереження власності здійснюється у два етапи. Перший – профілактична діяльність, якою повинен займатися весь

апарат управління. У справі належного забезпечення збереження власності в процесі зберігання і виробництва продукції важлива роль відводиться локальній нормотворчості. Вона полягає в ухваленні локальних нормативно-правових актів (положень, інструкцій, стандартів), що конкретизують діюче в Україні законодавство з метою його належного застосування; дотримання порядку прийому на роботу і перевodu матеріально відповідальних осіб на іншу роботу, своєчасного укладання з ними договорів про повну індивідуальну або колективну матеріальну відповідальність. Локальні нормативні акти покликані конкретизувати норми законодавства України з питань забезпечення збереження майна власника стосовно умов конкретного підприємства, розробити найбільш оптимальні варіанти зберігання цінностей та їх використання в процесі виробництва, чітко визначити права і обов'язки (функції) відповідних посадових та матеріально відповідальних осіб, структурних підрозділів підприємства і порядок взаємовідносин між ними в частині зберігання і використання ресурсів підприємства. Причому під ресурсами ми розуміємо і фінанси, і обладнання, і знання, і ділові контакти, і багато чого іншого.

Іншими словами, локальні нормативні акти встановлюють чіткий внутрішній порядок на підприємстві з питань збереження власності. До локальних актів першого порядку відносяться Правила внутрішнього трудового розпорядку (ПВТР), де закріплюються обов'язки працівників і наймача із забезпечення збереження матеріальних цінностей, порядок прийому на роботу і переведення матеріально відповідальних осіб.

Юридична служба повинна перевіряти відповідність проектів локальних нормативних актів, (положень, інструкцій, стандартів підприємств і ін.), що регулюють питання забезпечення збереження власності згідно чинного законодавства.

Сказане в рівній мірі відноситься і до порядку прийому продукції і товарів за кількістю і якістю, порядку зберігання, обліку, видачі зі складу у виробництво (реалізацію) матеріальних цінностей, організації матеріального і морального стимулювання працівників щодо економії матеріальних ресурсів. Все це необхідно передбачити у внутрішніх нормативних актах.

Важливу роль також відіграє договір про охорону об'єктів власності між підприємством і службою позавідомчої охорони.

Виявлення причин і умов порушення чинного законодавства, самих фактів такого порушення, припинення їх є другим етапом заходів щодо забезпечення збереження власності в процесі зберігання, виробництва, розподілу, обміну і споживання.

У випадках виявлення матеріальної шкоди, спричиненої порушенням законодавства, суть бухгалтерсько-правової роботи зводиться до правильного і своєчасного визначення її розміру, встановлення осіб, винних в цьому, а також обов'язкового його відшкодування відповідно до чинних нормативних актів.

Попередження порушень, пов'язаних з розкраданнями матеріальних цінностей підприємства передбачає встановлення і дотримання вимог при прийманні (переведенні) на роботу матеріально відповідальних осіб. Суть цих вимог зводиться до наступного. Передусім на матеріально відповідальну посаду не можна приймати осіб, що мають судимість за корисливі злочини, і відносно яких є рішення про заборону обіймати вказані посади. Не можна приймати на ці посади неповнолітніх. Переведення (заміна) матеріально відповідальних осіб, повинні здійснюватися шляхом обов'язкового документального оформлення, проведення інвентаризації та повній передачі матеріальних цінностей, що числяться за ними.

Юридична служба зобов'язана надавати кадровій та бухгалтерській службі підприємства допомогу з правильного застосування трудового законодавства з питань прийому, призначення і переміщення матеріально відповідальних осіб і своєчасного укладання з ними договорів про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Необхідною умовою забезпечення збереження майна та інших матеріальних цінностей, що купують підприємства за договорами з іншими підприємствами, є дотримання встановленого порядку прийому продукції і товарів за кількістю і якістю.

При здачі під охорону об'єктів юридична служба повинна звертати увагу на правильність і повноту включення до договору умов, що забезпечують належне збереження матеріальних об'єктів та відшкодування заподіяної шкоди.

Основними формами контролю за збереженням майна на підприємстві є інвентаризація, а в державних підприємствах (ДП), крім того, ще й ревізія.

Інвентаризація є перевіркою фактичної наявності та стану майна за кількістю та якістю, а також грошових коштів, що здійснюється або періодично (у плановому порядку), або в силу надзвичайних обставин (наприклад, при виявленні правопорушень, розкрадань, пограбуванні, стихійного лиха). У бухгалтерському обліку під інвентаризацією розуміється фактична перевірка залишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, а також всіх розрахунків підприємства шляхом їх перерахунку, обміру, зважування з метою подальшого зіставлення їх наявності з даними бухгалтерського обліку на певний момент часу.

Інвентаризація майна і фінансових зобов'язань – це перевірка і документальне підтвердження фактичної наявності майна і фінансових зобов'язань, виявлення відхилень від облікових даних і ухвалення рішень по внесенню змін у дані бухгалтерського обліку.

На підприємствах створюються постійнодіючі інвентаризаційні комісії, а для безпосереднього проведення інвентаризації цінностей – робочі інвентаризаційні комісії. Персональний склад постійнодіючих та робочих інвентаризаційних комісій затверджується керівником підприємства. У комісіях з інвентаризації беруть участь працівники бухгалтерської та юридичної служби. За підсумками ревізії в ДП складається протокол (акт ревізії).

Причина проведення інвентаризації криється в тому, що всі записи в бухгалтерському обліку проводяться на підставі первинних облікових документів, проте можуть виникнути розбіжності між показниками обліку і фактичної наявності матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків. Ці розбіжності виникають внаслідок:

- 1) змін, що відбуваються з часом з ТМЦ (порча, усихання, утруска і т. п.), тобто у зв'язку з так званими втратами природного убутку;
- 2) неправильного відображення в обліку даних на підставі первинних облікових документів (помилки, описки) із-за халатності працівників;
- 3) прямого зловживання матеріально відповідальних осіб шляхом обману, обважування, розкрадання і привласнення цінностей.

Тому необхідно “час від часу” перевіряти відповідність фактичної наявності ТМЦ, грошових коштів і розрахунків з їх документальним обліком. Періодичність і терміни проведення інвентаризації встановлюються відповідно до чинного законодавства та облікової політики підприємства.

Інвентаризація підтверджує і закріплює документально, що майно, яке фактично належить підприємству має конкретну матеріально відповідальну особу і незалежно від його місцезнаходження, а також і всі види фінансових зобов'язань, які внаслідок недоліків у веденні бухгалтерського обліку, невчасного оформлення господарських операцій, а також через фізичну дію, втратили свою реальну приналежність до того або іншого виду майна чи зобов'язання у зв'язку із закінченням позовної давності перетворилися на збиток.

Інвентаризація проводиться в обов'язковому порядку:

- при зміні власника або реорганізації підприємства;
- при ліквідації підприємства;
- перед складанням річної звітності;
- при зміні керівника підприємства або іншої матеріально відповідальної особи;

- при встановленні фактів розкрадань, інших зловживань майнового характеру, псування, втрати майна або з інших причин (пожежа, стихійне лихо);
- за рішенням контролюючих, судових або інших уповноважених на те органів;
- при настанні термінів проведення інвентаризації, встановлених законодавством;
- у інших випадках, передбачених законодавством.

Інвентаризації підлягає все майно незалежно від його місцезнаходження. Тому цінності, прийняті (здані) на відповідальне зберігання, також є об'єктами інвентаризації. Інформація про такі об'єкти заноситься до інвентаризаційного опису матеріальних цінностей, прийнятих (зданих) на відповідальне зберігання на підставі:

- перевірки і перерахунку цінностей у натурі – щодо цінностей, прийнятих на зберігання;
- підтверджуючих документів про передачу на відповідальне зберігання – щодо цінностей, переданих на зберігання.

При колективній (бригадній) матеріальній відповідальності проведення інвентаризації обов'язкове при зміні керівника колективу (бригади), вибуття із бригади більше 50 % її членів, а також на вимогу одного або декількох членів бригади. Інвентаризація проводиться із обов'язковою участю бригадира або його заступника і членів бригади, що працюють на момент початку інвентаризації. Перевірка фактичної наявності майна проводиться при обов'язковій участі матеріально відповідальних осіб: касирів, завідуючих секцій, комор, складів і тому подібне.

Крім цього, комісія шляхом документальної перевірки має встановити:

- правильність розрахунків з банками, з фінансовими, податковими органами, державними цільовими фондами, з вищою за рівнем установою, іншими установами, а також зі структурними підрозділами, виділеними на окремі баланси;
- заборгованість підзвітних осіб, правильність і обґрунтованість сум заборгованості;
- правильність і обґрунтованість сум дебіторської заборгованості, включаючи суми заборгованості, щодо якої строк позовної давності минув;
- реальність заборгованості працівникам із заробітної плати;
- чи вжито заходів щодо стягнення дебіторської заборгованості в установленому порядку.

Тут також можуть мати місце шахрайство та привласнення майна. На рахунках розрахунків з дебіторами і кредиторами після інвентаризації повинні залишитися тільки узгоджені суми, тобто підтверджені актами звіряння. Отже, для виконання цього правила кредитори всім дебіторам мають передати акти звіряння розрахунків за даними свого обліку. Дебітори повинні протягом 10 днів з дня отримання акта підтвердити свою заборгованість або заявити про свої заперечення. Підписання актів звіряння розрахунків є підтвердженням проведення інвентаризації розрахунків.

Є специфіка в здійсненні інвентаризації нематеріальних активів (далі – НА) як об'єкта інвентаризації: вони не мають фізичної та/або матеріальної форми, їх не можна "помацати руками". Проте інвентаризувати їх потрібно в обов'язковому порядку.

У процесі інвентаризації НА перевіряються такі параметри:

а) статус НА (належать нематеріальні активи на правах власності або ж їх придбано на умовах користування таким об'єктом). Від цього залежить порядок відображення НА в бухгалтерському обліку;

б) стан НА (чи використовуються вони, чи відповідають сучасному рівню науки та техніки тощо), вартість НА, не відображених у бухгалтерському обліку, а також узятих на облік;

в) обґрунтованість оприбуткування нематеріальних активів (наявність документів, на підставі яких оформлено придбані необоротні активи, та документів, що описують сам об'єкт нематеріальних активів).

Результати інвентаризації оформляються протоколом робочої інвентаризаційної комісії. Після закінчення роботи з інвентаризації всі матеріали по ній і протокол робочої комісії передаються на розгляд постійнодіючої інвентаризаційної комісії. Ця комісія відображає в протоколі свої висновки, пропозиції за результатами інвентаризації. У протоколі наводяться детальні відомості про причини, винних осіб у недостахах, втратах і лишках, вказується, які вжиті заходи по відношенню до винних осіб, а також даються пропозиції з урегулювання розбіжностей фактичної наявності цінностей в порівнянні з даними бухгалтерського обліку.

Протокол засідання комісії затверджується керівником підприємства. Останній зобов'язаний негайно вжити заходи щодо усунення причин, виявлених при інвентаризації недоліків і забезпечення збереження власності.

Ревізія в державних підприємствах або в бюджетних установах є перевіркою фінансово-господарської діяльності підприємства або посадових осіб за певний період діяльності. Ревізія, як правило, називається документальною тому, що здійснюється на підприємствах тільки на підставі наявних у

нього документів. Вона необхідна для визначення стану діяльності підприємства, реалізації прийнятих планів. У основу ревізії перш за все покладено стан виконання вимог, що містяться в Законі “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”.

Обов’язком юридичної служби є надання допомоги у правовій оцінці матеріалів ревізії, інвентаризації і окремих перевірок, з тим, щоб забезпечити законність наданих висновків і пропозицій та стягнення матеріальної шкоди.

Матеріальна відповідальність працівників підприємства та визначення розміру збитків. Матеріальна відповідальність – це обов’язок працівника відшкодувати в установленому порядку і розмірі заподіяний з його вини збиток підприємству, з яким він знаходиться в трудових відносинах. Вона регламентується главою IX “Гарантії при покладенні на працівників матеріальної відповідальності за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації” (статті 130–138) КЗпП, а також іншими нормативними документами. Матеріальну відповідальність можна застосувати лише до працівників, які уклали з підприємством трудовий договір, у т.ч. трудовий контракт.

Законодавство України передбачає, що працівники несуть матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству внаслідок порушення покладених на них трудових обов’язків. Невиконання незаконно покладених на працівника трудових обов’язків не може бути підставою для притягнення працівника до матеріальної відповідальності. Працівники несуть матеріальну відповідальність лише в межах прямої дійсної шкоди, за умови, що керівництво підприємства створило працівнику належні умови, необхідні для збереження ввіреного їм майна. В іншому випадку суд може звільнити працівника від відповідальності, або розмір відповідальності буде значно зменшено.

Відповідно до пункту 6 Типового договору про повну матеріальну відповідальність, затвердженого постановою Державного комітету Ради Міністрів СРСР з праці та соціальних питань і Секретаріатом Всесоюзної центральної ради професійних спілок від 28.12.77 р. № 447/24, договір про повну матеріальну відповідальність укладається у двох примірниках, перший з яких знаходиться в адміністрації підприємства, а другий – у працівника.

Письмовий договір про повну матеріальну відповідальність ст. 135 Кодексу законів про працю України (далі – КЗпП) може укладатись підприємством з працівниками, що досягли вісімнадцятирічного віку, які обіймають посади або виконують роботи, безпосередньо пов’язані зі збереженням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей.

Матеріальна відповідальність за письмовим договором може бути індивідуальна і колективна.

Колективна матеріальна відповідальність встановлюється за наявності наступних умов: 1) функції, передбачені відповідним Переліком роботи, пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням в процесі виробництва переданих цінностей і виконуються працівниками спільно; 2) неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника на підставі договору про індивідуальну матеріальну відповідальність.

Договір про повну матеріальну колективну відповідальність підписується всіма членами бригади. Дія договору поширюється на весь час роботи із увіреними працівникові матеріальними цінностями.

Перелік посад і робіт, що заміщуються чи виконуються працівниками, з якими підприємством можуть укладатися письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм на збереження, обробку, продаж (відпуск), перевезення або застосування в процесі виробництва, передбачені законодавством.

Договори можна укладати тільки при займанні посад і виконанні робіт, які передбачено Переліком № 447/24. Якщо ж до трудових обов'язків працівників такі функції не входять, то укладення договору про повну матеріальну відповідальність буде суперечити законодавству, навіть у разі, коли посада, яку обіймає працівник, або робота, що він виконує, була зазначена в Переліку № 447/24.

Слід звернути увагу, що договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність може укладатися за наявності одночасно двох умов:

1) наявність посади, яку працівник обіймає, або роботи, що він виконує, у загальному Переліку № 447/24;

2) виконання обов'язків згідно з посадою, виконання роботи за фахом має бути безпосередньо пов'язане зі збереженням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням чи застосуванням у процесі виробництва довірених працівникам цінностей.

Тому один формальний момент (наявність посади або роботи в Переліку № 447/24) не дає підстави для укладення договору про повну матеріальну відповідальність, якщо у змісті трудової функції працівника відсутні перелічені обов'язки. Письмовий договір не може служити підставою для повної матеріальної відповідальності за майно та інші цінності, не передані працівникові для зберігання або інших цілей.

Чинним трудовим законодавством встановлено два основних види матеріальної відповідальності – повна та обмежена. Під повною матеріальною відповідальністю розуміється обов'язок працівника відшкодувати заподіяну підприємству шкоду у повному розмірі без будь-якого обмеження.

Ст. 134 КЗпП передбачає наступні випадки повної матеріальної відповідальності працівника перед підприємством:

а) між працівником та підприємством укладено письмовий договір про те, що працівник бере на себе повну матеріальну відповідальність за збереження майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання або інших цілей. Матеріально відповідальними особами є працівники за трудовим, а не цивільно-правовим договором. А тому взаємини між таким працівником і підприємством регулюються КЗпП, а не ГКУ;

б) майно та інші цінності були одержані працівником під звіт за разовою довіреністю або за іншими разовими документами (товарно-транспортна накладна, акт, накладна, видатковий ордер, відомість тощо). В цьому випадку підтвердити отримання цінностей працівник повинен шляхом підписання відповідного документу у рядку "Отримав". Без підпису працівника про одержання цінностей неможливо притягнути його до відповідальності;

в) шкоду заподіяно діями працівника, що містять ознаки злочинів (наприклад, крадіжка, недбалість). Тут має бути пряма залежність між діями, що переслідуються у кримінальному порядку, та шкодою, завданою внаслідок цих дій;

г) шкоду заподіяно працівником, який був у нетверезому стані. Факт перебування працівника в нетверезому стані має бути підтверджений актом медичного обстеження. Хоча допускаються також показання свідків та інші докази;

д) шкоду заподіяно недостатчею, умисним знищенням або умисним псуванням матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), у тому числі при їх виготовленні, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством працівникові в користування;

е) відповідно до законодавства на працівника покладено повну матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству при виконанні трудових обов'язків (мається на увазі матеріальна відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству перевитратою паливно-мастильних матеріалів на автотранспорті; розкраданням, псуванням, недостатчею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей тощо);

є) шкоду заподіяно не при виконанні трудових обов'язків. Заподіяння шкоди не при виконанні трудових обов'язків найчастіше трапляється в неробочий час або не на робочому місці;

ж) службова особа винна в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу.

Судова практика свідчить, що найбільша кількість позовів про відшкодування матеріального збитку пред'являється до працівників, які несуть повну матеріальну відповідальність відповідно до письмових договорів про

збереження матеріальних цінностей. Крім того, матеріальна відповідальність працівника настає в таких випадках (табл. 1)

Таблиця 1. Випадки виникнення матеріальної відповідальності працівника.

<i>Матеріальна відповідальність працівників</i>			
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Обмежена матеріальна відповідальність (у межах середнього місячного заробітку працівника)	ст.132, 133, 135-3, 136 КЗпП	Обмежену матеріальну відповідальність несуть: 1) працівники – за зіпсуття або знищення через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), ут. ч. при їх виготовленні, – у розмірі заподіяної з їхньої вини шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку. В такому самому розмірі працівники несуть матеріальну відповідальність за зіпсуття або знищення через недбалість інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством, установою, організацією працівникові у користування; 2) керівники підприємств, установ, організацій та їхні заступники, а також керівники структурних підрозділів на підприємствах, в установах, організаціях та їхні заступники – у розмірі заподіяної з їхньої вини шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку, якщо шкоду підприємству, установі, організації заподіяно зайвими грошовими виплатами, неправильною постановкою обліку і зберігання матеріальних, грошових чи культурних цінностей, невжиттям необхідних заходів до запобігання простоям, випускові недоброякісної продукції, розкраданню, знищенню і зіпсуттю матеріальних, грошових чи культурних цінностей	Розмір заподіяної шкоди визначається за фактичними втратами на підставі даних бухгалтерського обліку виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно зі встановленими нормами. У разі розкрадання, недостачі, умисного знищення або умисного зіпсуття матеріальних цінностей розмір шкоди визначається за цінами, що діють у цій місцевості на день відшкодування шкоди. Покриття шкоди працівниками у розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку, провадиться за розпорядженням власника або уповноваженого ним органу, а керівниками підприємств, установ, організацій та їхніми заступниками – за розпорядженням вищестоящого в порядку підлеглості органу шляхом відрахування із заробітної плати працівника. Розпорядження власника або уповноваженого ним органу чи вищестоящого у порядку підлеглості органу має бути зроблено не пізніше двох тижнів з дня виявлення заподіяної працівником шкоди і звернено до виконання не раніше семи днів з дня повідомлення про це працівника. Якщо працівник не згоден з відрахуванням або його розміром, трудовий спір за його заявою розглядається у порядку, передбаченому законодавством.

1	2	3	4
Підвищена матеріальна відповідальність (понад пряму дійсну шкоду – у кратному розмірі або із застосуванням коефіцієнтів)	ст. 130, 132-134, 135,4.4 ст. 135-3	Спеціальний порядок обчислення розміру шкоди, що підлягає покриттю, застосовується у двох випадках: 1) якщо шкоду заподіяно саме розкраданням, умисним зіпсуттям, недостачею або втратою окремих видів майна та інших цінностей, 2) якщо фактичний розмір шкоди перевищує її номінальний розмір	У решті випадків покриття шкоди провадиться шляхом подання власником або уповноваженим ним органом позову до районного, районного у місті, міського чи міськрайонного суду. Стягнення з керівників підприємств, установ, організацій та їх заступників матеріальної шкоди в судовому порядку провадиться за позовом вищестоящого в порядку підлеглості органу або за заявою прокурора
Колективна матеріальна відповідальність (бригадна)	ст. 135-2 КЗпП	Може запроваджуватися при спільному виконанні працівниками окремих видів робіт, пов'язаних зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей і якщо при цьому неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника та укласти з ним договір про повну матеріальну відповідальність	Перелік робіт, при виконанні яких може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, умови її застосування і Типовий договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність, затверджені наказом Мінпраці від 12,05.96р. №43. Такий вид відповідальності встановлюється власником або уповноваженим ним органом за погодженням з виборним органом первинної профспілкової організації (профспілковим представником) підприємства, установи, організації у письмовому договорі

Розмір заподіяної підприємству шкоди визначається за фактичними втратами на підставі даних бухгалтерського обліку, виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно з установленними законодавством нормами. У випадку розкрадання, недостачі, умисного знищення або умисного зіпсування матеріальних цінностей, розмір шкоди визначається за цінами, що діють у даній місцевості на день відшкодування шкоди. Розмір шкоди, що підлягає покриттю, заподіяної з вини декількох працівників, визначається для кожного з них з урахуванням ступеня вини, виду й межі матеріальної відповідальності.

Матеріальний збиток, заподіяний наймачеві при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності, відшкодовується в повному об'ємі на умовах пайової відповідальності шляхом розподілу його між членами даного колективу (бригади) пропорційно часу, що фактично пропрацював, за період від останньої інвентаризації до дня виявлення збитку. При розгляді суперечок, пов'язаних з колективною (бригадною) відповідальністю, судам необхідно з'ясувати причини виникнення збитку, перевіряти виконання наймачем обов'язку по створенню колективу (бригаді) умов, необхідних для забезпечення збереження цінностей, а також обґрунтованість заперечень відповідачів про відсутність провини в спричиненні збитку.

Покриття шкоди працівниками в розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку, провадиться за наказом керівника підприємства, а керівниками та їх заступниками – за рішенням вищого органу (загальних зборів акціонерів, власника приватного підприємства). Даний наказ або рішення повинно бути прийняте не пізніше 2 тижнів з дня виявлення заподіяної працівником шкоди і звернене до виконання не раніше 7 днів від часу повідомлення про це працівникові. Покриття шкоди, що перевищує середній заробіток працівника, здійснюється в судовому порядку.

У випадку відмови працівника за розпорядженням власника (уповноваженого ним органу) шкоду покривають за рахунок відрахувань із заробітної плати працівника. Працівник, звичайно, має право оскаржити таке рішення в комісії з трудових спорів чи у суді. Якщо розмір шкоди перевищує середній місячний заробіток, то власнику (уповноваженому ним органу) слід звернутися до суду для компенсації збитків.

При визначенні розміру збитку враховується лише прямий дійсний збиток, під яким розуміється втрата, погіршення або пониження цінності майна, що тягнуть необхідність для наймача понести затрати на відновлення, придбання майна або інших цінностей або здійснити зайві грошові виплати. Неотримані доходи не відносяться до прямого дійсного збитку.

Неприпустиме покладання на працівника відповідальності за шкоду, яка відноситься до категорії нормальної виробничо-господарського ризику (експериментальне виробництво, введення нових технологій та ін.). До категорії нормальної виробничо-господарського ризику слід відносити також недостачу в межах норм природного убутку, за який працівник не повинен нести матеріальну відповідальність.

Норми природних втрат можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних недостач та після заліку недостачі цінностей лишками при пересортиці. За відсутності норм природних втрат недостача розглядається як недостача понад норму.

Юридична та бухгалтерська служби та відшкодування збитку, заподіяного підприємству. Забезпечення збереження майна підприємства є обов'язком всіх підрозділів підприємства, який вони виконують відповідно до покладених на них функцій. На юридичну службу цей обов'язок покладений Загальним положенням про юридичну службу міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, державного підприємства, установи, організації, затвердженим Постановою КМУ від 27.08.95 р. № 690 і посадовими обов'язками працівників юридичної служби. Юридична служба здійснює роботу із збереження майна підприємства за наступними напрямками:

- участь в розробці документів, що стосуються питань забезпечення збереження власності, зокрема інструкцій, що встановлюють порядок надходження і приймання на підприємствах матеріальних цінностей, обліку їх руху з матеріальних складів у виробництво, обліку випуску і відпуску готової продукції;

- участь в розгляді питань про дебіторську і кредиторську заборгованості, що числяться на балансі підприємства і вживання заходів до ліквідації цих заборгованостей;

- участь в розробці пропозицій за підсумками роботи комісії з розгляду підсумків фінансово-господарської діяльності підприємства;

- підготовка спільно з іншими підрозділами матеріалів про розкрадання, розтрату, недостачі, випуску недоброякісної продукції і про інші правопорушення для передачі слідчим, та судовим органам;

- вживання заходів з відшкодування збитків, заподіяних підприємству.

Однією з функцій юридичної служби, покладених на неї є надання висновків по документах на списання матеріальних цінностей. При здійсненні даної роботи працівники юридичної служби повинні перевіряти відповідність законодавству документів, що надаються ним, а також перевіряти порядок проведення інвентаризації матеріальних цінностей і грошових коштів.

Одним із завдань юридичної служби є забезпечення законності при притягненні працівників до матеріальної відповідальності за збиток, заподіяний ними при виконання трудових обов'язків.

Наведені вище питання юридична служба вирішує спільно з бухгалтерією підприємства. Це слід передбачити у відповідних положеннях про служби (відділи). У тих випадках, коли відсутня юридична служба це покладається на бухгалтерію.

Працівник, що заподіяв збиток, може добровільно відшкодувати його повністю або частково. З дозволу наймача працівник може передати для відшкодування заподіяного збитку рівноцінне майно або виправити пошкоджене. Питання про передачу рівноцінного майна в рахунок відшкодування збитку може бути вирішене лише з дозволу наймача. Якщо працівник добровільно не відшкодує заподіяний ним збиток, законом передбачений примусовий порядок його відшкодування.

Відшкодування збитку працівником в розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку, здійснюється за розпорядженням наймача шляхом утримання із заробітної плати працівника.

Якщо наймач здійснив утримання із заробітної плати працівника порушуючи встановлений порядок, тобто якщо закінчився двотижневий термін для видання розпорядження про утримання або розпорядження звернено до виконання до закінчення десятиденного терміну з дня повідомлення про це працівникові, або розмір збитку перевищує середній заробіток працівника, то орган по розгляду трудового спору за скаргою працівника ухвалює рішення про повернення незаконно утриманої суми.

У судовому порядку розглядаються спори:

а) наймачів до працівників про відшкодування збитку, якщо працівник не погоджується із розміром збитку і відшкодування не може бути здійснене по розпорядженню наймача, а також до працівників, що припинили трудові відносини з наймачем;

б) наймачів до працівників, якщо наймачем пропущений термін для видання розпорядження про утримання суми відшкодування, що не перевищує середнього місячного заробітку працівника;

в) власника або уповноваженого ним органу до керівників підприємств і їх заступників про відшкодування матеріального збитку, заподіяного організації, зокрема до керівників підприємств (посадовим особам), винних в незаконному звільненні, переведенні, переміщенні, зміні істотних умов праці, усуненні від роботи, затримці виконання рішення суду про відновлення на роботі, на колишньому робочому місці, колишніх суттєвих умов праці, а також про відшкодування виплаченої моральної шкоди, якщо збиток не відшкодований в добровільному порядку;

г) працівників до наймачів, не згодних із утриманням, проведеним наймачем для відшкодування збитку, або із його розміром після дотримання порядку позасудового розгляду, або якщо комісія з трудових суперечок не створена або не розглянула їх заяви у встановлений десятиденний термін, зокрема працівників, що не є членами профспілки, якщо вони не звернулися в комісію з трудових суперечок.

При підготовці справи до судового розгляду позивач повинен представити докази, що підтверджують провину працівника, наявність прямого дійсного збитку, протиправності дії (бездіяльності) працівника, причинного зв'язку між його діями (бездіяльністю) і збитком. Обов'язок довести факт спричинення шкоди, а також наявність інших умов матеріальної відповідальності лежить на наймачеві.

Для звернення наймача до суду з питань стягнення матеріального збитку, заподіяного йому працівником, встановлюється термін в один рік з дня виявлення збитку. Цей термін застосовується при зверненні до суду прокурора,

власника або уповноваженого ним органу для стягнення з керівників підприємств і їх заступників матеріального збитку. Річний термін обчислюється з дня, наступного за днем виявлення збитку, тобто в день, коли стало відомо про наявність збитку, заподіяного працівником. В день виявлення збитку, виявленого в результаті інвентаризації матеріальних цінностей при ревізії або перевірці фінансово-господарської діяльності підприємства, слід рахувати день підписання відповідного акту або висновку.

Слід пам'ятати, що звільнення працівника від кримінальної відповідальності за нереабілітовувачими підставами не звільняє його від матеріальної відповідальності в повному розмірі.

Посадові та службові особи підприємства, які несуть відповідальність за збереження власності. Посадові особи, винні в незаконному звільненні, переведенні, переміщенні, зміні суттєвих умов праці, усуненні від роботи, несуть повну матеріальну відповідальність. Суд в цьому випадку покладає на посадову особу обов'язок відшкодувати збиток, заподіяний у зв'язку з оплатою вимушеного прогулу або виконання нижчеоплачуваної роботи. Такий обов'язок покладається, якщо звільнення, переведення, переміщення, зміна суттєвих умов праці або усунення від роботи проведеної із порушенням закону, а також при затримці виконання вирішення суду про відновлення працівника на роботі, колишньому робочому місці, колишніх істотних умов праці.

Матеріальну відповідальність несуть посадові особи, що користуються правом прийому і звільнення і що підписали відповідний наказ. Інші посадові особи, винні в здійсненні таких дій, можуть притягатись до матеріальної відповідальності на загальних підставах.

Визначення терміну “посадові особи” дане в Законі України “Про державну службу”, Закон України “Про господарські товариства”, Господарський кодекс України (ГК), а також в наказі ГНАУ № 113 від 19 березня 2001 року (регулює стосунки між платниками податків і податковим органом).

Відповідно до частини 2 статті 2 Закону України “Про державну службу” посадові особи – це керівники і заступники керівників державних органів і їх апарату, інші державні службовці, на яких законами або іншими нормативними актами покладено здійснення організаційно-розпорядливих і консультативно-дорадчих функцій. З визначення виходить, що поняття “посадова особа”, яке уживається в цьому Законі, і поняття “службова особа”, що міститься в КК, і за змістом схожі, і частково збігаються.

Відмінністю є те, що не є службовими ті посадові особи, на яких покладено лише виконання консультативно-дорадчих функцій, і належать до службових осіб ті посадові особи – представники власті, які пов'язані з виконання адміністративно-господарських обов'язків.

Два інших нормативних актів – ГК і Закон України “Про господарські товариства” дають наступне визначення: посадова особа – це голова і член виконавчого органу товариства, голова ревізійної комісії, а в товариствах, де створена наглядова рада, – голова і члени наглядової ради.

Отже, поняття “посадова особа” вужче, ніж поняття “службова особа”.

Цю думку підтверджує постанова Пленуму ВСУ “Про практику у справах про хабарництво” № 5, яке до службових осіб відносить завідувачів складами, начальників цехів, майстрів і інших осіб, які під визначення посадової особи не підпадають. Таким чином, заміна в КК терміну “посадова особа” на “службова особа” (при тому, що в КПК залишилася колишня термінологія “посадова особа”) призводить до висновку, що не на всіх службових осіб, що притягаються до кримінальної відповідальності, розповсюджуються обов’язки, передбачені КПК для посадових осіб, оскільки не всі службові особи є посадовими.

Хто ж відноситься до службових осіб? Для визнання особи службовою необхідною умовою є:

а) постійне або тимчасове здійснення функцій представників влади або заняття особою певної посади на підприємстві, в установі, організації.

Суть функцій представника влади полягає в наявності права ухвалювати рішення, обов’язкові для виконання будь-якими юридичними і фізичними особами, які не підзвітні йому по службі. Це так звані публічні службові особи (наприклад, народні депутати України, депутати місцевих рад, керівники державних адміністрацій і органів місцевого самоврядування, судді, прокурори, слідчі, оперативний склад служби безпеки, працівники кримінальної і податкової міліції і ін.);

б) наділення повноваженнями, виконання яких пов’язане із здійсненням організаційно-розпорядчих, адміністративно-господарських обов’язків, або спеціальне повноваження на виконання таких обов’язків.

У постанові Пленуму ВСУ “Про практику у справах про хабарництво” № 5 від 26 квітня 2002 року приводиться визначення організаційно-розпорядчих і адміністративно-господарських обов’язків як однієї з ознак розмежування службової особи від інших осіб.

Так, організаційно-розпорядчі обов’язки – це обов’язки керування колективом, роботою. Адміністративно-господарські обов’язки – це обов’язки з управління і розпорядженню майном.

При цьому в пункті 5 постанови Пленуму ВС СРСР “Про судову практику у справах про зловживання владою або службовим положенням, перевищення влади або службових повноважень, халатність або посадову фальсифікацію” № 4 від 3 березня 1990 року сказано, що укладення договору між працівником і адміністрацією про повну матеріальну відповідальність за збереження увіренних цінностей само по собі не може служити підставою для визнання цього

працівника суб'єктом посадового злочину. Для цього необхідно також, щоб разом з обов'язками з безпосереднього зберігання майна матеріально відповідальна особа виконувало функції з управління або розпорядження ним (організація доставки товарів, розподіл їх по інших постачальних точках і т.п.).

Таким чином, необхідно вивчати документи (накази, інструкції і ін.), що визначають службові повноваження особи, оскільки за відсутності ознак спеціального суб'єкта злочину (ознак, властивих службовій особі) виключається кримінальна відповідальність або змінюється кваліфікація злочину.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

1. За збереження майна повинен нести відповідальність власник або наймана ним адміністрація. Власник це повинен передбачити при запрошенні працівників на адміністративні посади, закріпивши такі положення у відповідних локальних актах.

2. З метою уникнення помилок і зниження ризиків здійснення різного роду махінацій з майном доцільно, щоб один працівник апарату управління не виконував господарську операцію від її початку до кінця. Доказано, що ймовірність появи помилок, розкрадання майна, навмисного спотворення інформації, знижується якщо процес поділяється на такі етапи: 1) охорона майна, 2) санкціонування здійснення операцій, 3) саме виконання господарських операцій, 4) відображення операцій в обліку, 5) перевірка здійсненої операції - у кожній з яких працює незалежна від решти чотирьох областей особа.

3. Результати дослідження дозволяють стверджувати, що найменший ризик допущення помилок і махінацій у процесі виконання особою своїх обов'язків, які не контролюються, існує на великих і середніх підприємствах: тільки відповідно до 20% і 25% операцій на цих підприємствах може виконувати від початку до кінця одна і та ж особа. Цього правила не завжди дотримуються малі підприємства: поєднання обов'язків, що не контролюються, можливе більше як на 70% таких підприємств. В той же час на 80% мікро-підприємств обов'язки, що не контролюються, виконує одна й та ж особа. Розподілити обов'язки між управлінцями досить складно на невеликих підприємствах, на яких обмаль людей, щоб різні працівники виконували тільки одну з п'яти наведених вище функцій. Якщо на працівника покладаються обов'язки, що не контролюються, тоді його діяльність адміністрація зобов'язана контролювати більш ретельно.

4. Найменша ймовірність ризику появи помилок і махінацій існує на великих підприємствах, оскільки вони закріплюють у положеннях обов'язки з контролю для кожного робочого місця: працівники знають, кому вони підпорядковані і, що за неналежно виконану роботу їх чекають покарання. Найбільший ризик виникнення помилок і махінацій існує на малих підприємствах: не для всіх робочих місць є положення про обов'язки з

контролю, часто працівники виконують не тільки свої обов'язки, навантаження є підвищеним, не зовсім ясно і чітко встановлена відповідальність, за неналежне виконання обов'язків працівники цих підприємств караються рідше.

5. Адміністрація повинна ретельно підбирати осіб на матеріальну відповідальність, грамотно укладати договори, контролювати їх дотримання.

6. Бухгалтерський облік майна слід вести в розрізі МВО за кількістю, якістю та вартістю. Юридична служба разом з бухгалтерією повинна розробити локальні акти із забезпечення збереження майна власника, створити систему ВК та інвентаризаційні комісії, забезпечити реальне проведення інвентаризацій, розглядати їх результати, стягувати заподіяну шкоду, пред'являти позови. Будь-які фактичні відхилення повинні бути своєчасно відображені в обліку.

7. Підприємствам слід чітко дотримуватись наступних принципів: перший: організація внутрішнього контролю має бути прозорою. Працівники повинні знати і розуміти структуру підприємства, в якому працюють. Це твердження звучить банально, проте часто-густо цей момент найсерйознішим чином порушується в багатьох підприємствах; другий принцип: на підприємстві обов'язково має бути визначена особа, що ухвалює кінцеве рішення у сфері своєї компетенції і має бути особа, яка бере на себе керівництво в кризовій ситуації. Не слід забувати, що об'єм влади має бути відповідним об'єму відповідальності; третій принцип: кожен працівник має лише одного "господаря". З часів римського права відома приказка, що раб, у якого три господарі, – вже не раб, а вільна людина. Ніхто не повинен "служити двом панам", а наявність декількох начальників – це і є "робота на багатьох панів". У цьому і криється причина значних складнощів в роботі комплексних бригад: у кожного з її членів два начальники – начальник-фахівець і начальник-адміністратор; четвертий принцип: кількість рівнів має бути мінімальною; іншими словами, підприємство має бути якомога "плоскішим", – тому, що згідно теорії інформації, "кожна додаткова ланка подвоює перешкоди і удвічі знижує цінність інформації".

Наведені принципи не указують, що треба робити. Вони тільки допомагають зрозуміти, чого слід уникати, вони не говорять, який вид підприємства оптимальний для конкретного випадку. Ці принципи не диктують, яку структуру підприємства слід створювати, а тільки позначають її контури.

Кожен окремий працівник має право працювати одночасно в різних структурах підприємства. Одне завдання він виконує у складі колективу, інше – паралельно першому – у складі керівного або контролюючого органу. Працівник, який є "босом" в своєму підрозділі, може виступати в ролі "партнера" в товаристві, об'єднанні і ін.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей” від 06.06.95 р. № 217/95.

2. Закон України від 16.07.99 р. № 996-ХІУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

3. Інструкція з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затверджена наказом Головного управління Державного казначейства України та Міністерства фінансів України від 30.10.98 р. № 90.

4. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Мінфіну України від 11.08.94 р. № 69 (Баланс – 2006, № 8 44).

5. Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-УІІІ.

6. Перелік посад і робіт, що заміщаються або виконуються працівниками, з якими підприємством, установою, організацією можуть укладатися письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм для зберігання, обробки, продажу (відпуску), перевезення або застосування у процесі виробництва, затверджений постановою Державного комітету Ради Міністрів СРСР з праці та соціальних питань від 28.12.77 р. № 447/24.

7. Порядок визначення розміру збитку від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96р. № 116.

8. Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затверджена наказом Державного казначейства України від 10.08.2001 р. № 142/181.

9. Типовий договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність, затверджений наказом Мінпраці від 12.05.96 р. № 43.

10. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435-ІУ.