

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ КОНТРОЛЯ РАСЧЕТОВ ПО ВОЗМЕЩЕНИЮ УЩЕРБА РАБОТНИКАМИ ОРГАНИЗАЦИИ

Н.Н. Киреенко,

зав. каф. учета, анализа и аудита БГАТУ, канд. экон. наук, доцент

Л.К. Голуб,

доцент каф. бухгалтерского учета, экономики и права БГЭУ, канд. экон. наук, доцент

Проведен анализ ведения учета расчетов по возмещению материального ущерба работниками организации на основании изучения специальной литературы и нормативных правовых актов. Предложена авторская методика проведения внутрихозяйственного контроля, обоснованы рекомендации по совершенствованию регулирования у субъекта хозяйствования указанных расчетов с работниками и формированию учетной информации в соответствии с требованиями системы управления.

Ключевые слова: контроль, методика контроля, ущерб, материальный ущерб, учетная оценка, бухгалтерский учет.

The analysis of accounting of calculations for compensation of material damage by the employees of the organization is carried out on the basis of the study of special literature and regulatory legal acts. The author's method of conducting on-farm control is proposed, recommendations for improving the regulation of the specified settlements with employees and the formation of accounting information in accordance with the requirements of the management system are substantiated.

Keywords: control, control technique, damage, material damage, accounting assessment, accounting.

Введение

Осуществляя процесс хозяйственной деятельности, организация сталкивается с вопросами эффективности функционирования системы внутреннего контроля, призванной не только выявить ошибки, но и обеспечить законность проводимых операций и принимаемых управленческих решений. Вопросы определения размера ущерба и порядка его возмещения не теряют своей актуальности и в настоящее время, поскольку в правильности осуществления расчетов, которые должны осуществляться в рамках, определенных законодательством Республики Беларусь, заинтересованы как наниматели, так и работники организации.

Основная часть

Внутрихозяйственный контроль представляет собой деятельность должностных лиц субъекта хозяйствования в рамках должностных инструкций и локальных нормативных правовых актов, направленную на достижение поставленных целей организацией в целом и ее отдельными подразделениями. Для осуществления эффективного контроля, проверяющим необходимо обладать знаниями о приемах и способах контроля, которые обеспечивают практическую сторону его проведения.

При контроле соблюдения расчетной дисциплины объектом внутрихозяйственного контроля может быть и дебиторская задолженность работников по возмещению материального ущерба, проверку которой целесообразно осуществлять сплошным методом.

Процесс контроля, на наш взгляд, необходимо выполнять в последовательности, представленной на рисунке 1, проверяя ряд ключевых моментов.

При осуществлении контрольных мероприятий возможна проверка тех аспектов, которые закреплены как на законодательном уровне, так и в локальных нормативных правовых актах организации. Источниками информации при проведении проверки также могут быть документы, приведенные на рисунке 2.

В ходе проведения *первого этапа* проверки целесообразно использовать такие способы и приемы документального контроля, как формальная и правовая проверки, сравнительный анализ документов [1]. Проверяющий должен проконтролировать обоснованность заключения договора о полной материальной ответственности и создания условий, обеспечивающих сохранность материальных ценностей.

Начинать проверку необходимо с ознакомления с разработанным в организации перечнем должностей служащих и работ, выполняемых работниками, с которыми заключаются договоры о полной материальной ответственности, что позволяет в ходе проверки установить правомерность их заключения. Если такой документ в организации отсутствует, то целесообразно воспользоваться примерным перечнем должностей работников, с которыми могут заключаться договоры о полной индивидуальной материальной ответственности, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 26.05.2000 г. № 764.

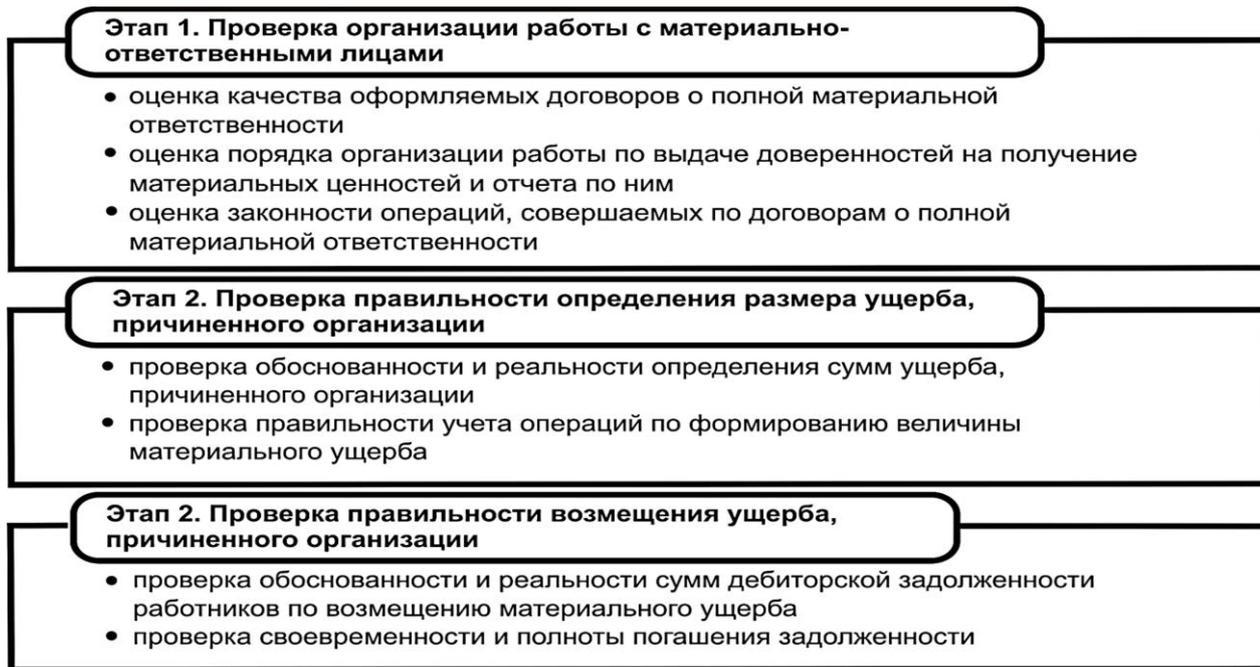


Рисунок 1. Последовательность и содержание проверки расчетов по возмещению материального ущерба

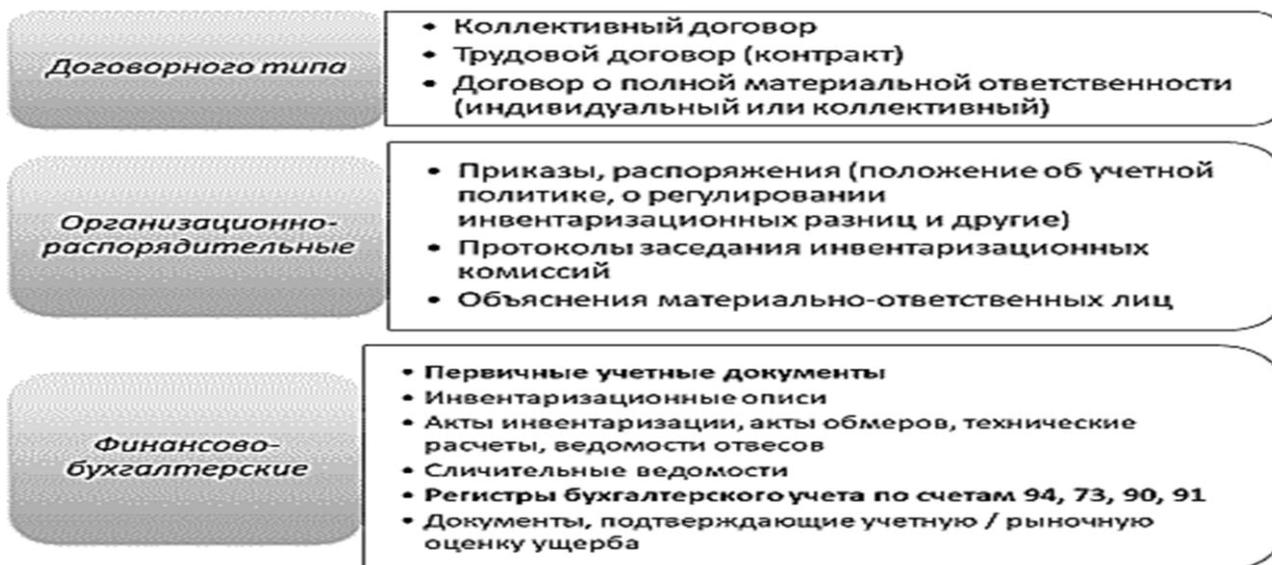


Рисунок 2. Источники информации при контроле расчетов по возмещению ущерба работниками организации

Проверяющие устанавливают также, разработана ли в организации форма договора о полной материальной ответственности, соответствует ли она требованиям законодательства, заключаются ли данные договоры с работниками. Данный договор закрепляет обязанности работника возместить причиненный нанимателю прямой действительный ущерб в полном размере, т.е. в размере причиненного ущерба, без ограничения какой-либо величиной.

По общему правилу наниматель должен доказать факт причинения ущерба, а также наличие других условий материальной ответственности. В то же время, если между работником и нанимателем был за-

ключен письменный договор о полной материальной ответственности за необеспечение сохранности вверенных ему ценностей, работник сам обязан доказать отсутствие своей вины в причинении ущерба.

Ограниченная материальная ответственность работников организации может устанавливаться на основании Трудового Кодекса Республики Беларусь (ТК), а также коллективным договором или соглашениями, если это не противоречит положениям ТК о полной материальной ответственности.

Необходимо проверить соблюдение порядка закрепления материальных ценностей за материально-ответственным лицом, а именно:

- соблюдение порядка выдачи разовых доверенностей на получение под отчет материальных ценностей (или других разовых документов);

- наличие подписей материально ответственных лиц в документах, подтверждающих поступление материальных ценностей в организацию и их внутреннее перемещение (между материально ответственными лицами);

- соблюдение порядка проведения инвентаризации (обязательность проведения инвентаризации при смене материально ответственных лиц закреплена статьей 13 Закона № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон №57-3)) [2].

В ходе проведения *второго этапа* проверяющие используют такие способы и приемы контроля, как формально-правовая и взаимная проверки, информационное моделирование, экономико-математические методы, арифметический подсчет [1]. Проверяющий должен проверить правильность определения размера стоимости ущерба, причиненного организации и отражения информации по его величине в учете.

Статьей 407 ТК предусмотрено, что определение размера, причиненного работниками ущерба, производится в порядке, установленном законодательством [3]. Действующее в настоящее время Положение о порядке определения размера вреда (в том числе реального ущерба), причиненного государству юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем противоправными действиями, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 07.12.2016 № 1001 (далее – Положение № 1001), применяется, как указано в п. 1 документа, при проведении проверок органами государственного контроля, в соответствии с Положением о порядке организации и проведения проверок, утвержденном Указом Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» [4].

По мнению многих специалистов, Положение № 1001 должно применяться всеми организациями при определении размера причиненного ущерба, в том числе и при выявлении в ходе внутривозвратного контроля недостатков имущества. На наш взгляд, организации могут воспользоваться нормами приведенного документа, но обязательность его применения при определении размера ущерба в рассматриваемой ситуации не просматривается.

Таким образом, полагаем, что такой порядок может быть закреплён в локальном нормативном правовом акте организации, например, в положении об учетной политике. Это связано с тем, что в соответствии с Законом №57-3 учетная политика включает применяемые организацией виды учетной оценки, позволяющие определить размер (стоимость) хозяйственной операции [2]. При этом, если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, доходов, расходов организации, в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, то такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессио-

нального суждения, исходя из требований, установленных законодательством Республики Беларусь.

Данный порядок может быть закреплён и в Положении о внутривозвратном контроле, разработанном в организации, как методическое обеспечение его проведения.

Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 (далее – Инструкция № 50) и Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.11.2007 г. № 180 (далее – Инструкция № 180) определено, что для обобщения информации о движении сумм по недостаткам и потерям от порчи активов, кроме потерь имущества в результате стихийных бедствий, используется счет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» [5, 6]. Следовательно, в ходе проверки необходимо проверить полноту отражения сумм недостатков, выявленных по результатам инвентаризации на данном счете, а также информации по формированию размера материального ущерба.

Далее в ходе проверки необходимо установить правомерность отнесения сумм ущерба на работников организации с учетом положений Инструкции № 180.

Третий этап проверки предусматривает контроль возмещения ущерба, причиненного работниками организации. Проверяющие могут использовать приемы и способы контроля, указанные при раскрытии методики второго этапа. Задача, стоящая перед проверяющими на данном этапе, – проверить соблюдение требований законодательства и интересов собственника имущества при возмещении работниками сумм ущерба, причиненного организации.

Статья 400 ТК ограничивает размер ущерба, причиненного работником при исполнении трудовых обязанностей, величиной реального ущерба [3], под которым понимается утрата, ухудшение или понижение ценности имущества, влекущие необходимость произвести нанимателю:

- затраты на восстановление, приобретение имущества или иных ценностей;

- излишние денежные выплаты (за исключением штрафов, взыскиваемых с нанимателя). По установленным правилам упущенная выгода не должна учитываться в случае причинения ущерба при исполнении работником трудовых обязанностей.

Данное положение ТК свидетельствует о необходимости закрепления в локальных нормативных правовых актах организации порядка определения размера материального ущерба, подлежащего возмещению работником.

Такой документ необходим также бухгалтерии организации, так как для отражения в бухгалтерском учете расчетов по возмещению материального ущерба необходимо определить и учесть размер дебиторской задолженности работника при возмещении материального ущерба, как текущую стоимость будущих поступлений денежных средств от использования актива (недостающего имущества), что соответствует порядку бухгалтерского учета расчетов по воз-

мещению материального ущерба, установленного Инструкцией № 50. Согласно указанному документу, расчеты по возмещению причиненного работником ущерба учитываются в бухгалтерском учете на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению ущерба» [5]. Рассматриваемый документ содержит бухгалтерские записи, необходимые для отражения в бухгалтерском учете выявленных недостатков, но не устанавливает порядок определения сумм по данным хозяйственным операциям.

Для разработки данного порядка можно учесть нормы Положения № 1001, но при использовании указанного документа возникают неясности. Так, пунктом 4 Положения № 1001 установлено, что размер вреда определяется при недостатке как разница между денежной оценкой имущества, числящегося в бухгалтерском учете, и денежной оценкой его фактического наличия [4]. Данная норма, вероятно, не предполагает возможности взыскания дополнительных сумм, относительно тех, которые числятся в бухгалтерском учете организации. Соответственно, взыскать недостаку можно лишь по стоимости имущества, числящейся в бухгалтерском учете.

Разберемся, насколько такой порядок раскрывает закрепленную в ТК категорию реального ущерба. Например, определение ущерба при его взыскании по полностью амортизированным объектам. Положение № 1001 не содержит такого порядка. В части основных средств и нематериальных активов в нем определено, что размер вреда определяется исходя из денежной оценки имущества, числящегося в бухгалтерском учете (документов, отражающих денежную оценку имущества), уменьшенную на сумму амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам. В то же время, если будет выявлена недостака полностью амортизированных основных средств, остаточная стоимость которых равна нулю, то необходимость взыскания материального ущерба и вовсе не возникает. Такой подход к определению сумм материального ущерба, подлежащего возмещению, на наш взгляд, нивелирует профилактическую функцию внутрихозяйственного контроля, заключающуюся в том числе в разработке рекомендаций по устранению нарушений у материально-ответственных лиц, недопущение подобных нарушений в дальнейшем, а также снижение их уровня в организации в целом.

Или другой объект учета – запасы, в состав которых включаются материалы, готовая продукция и другие виды имущества, которые учитываются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости, но в фактическую себестоимость запасов включаются не все затраты, возникающие у организации в процессе приобретения, хранения данных ценностей. В случае, если организацией для приобретения материалов был привлечен кредит банка для осуществления расчетов с поставщиком, то проценты за пользование данным кредитом не увеличивают стоимость запасов, а относятся в состав прочих расходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Не включаются в фактическую себесто-

имость, например, затраты, связанные с хранением материалов (амортизация складских помещений, затраты на их содержание, заработная плата материально ответственных лиц и т.п.). Можно называть и другие затраты, учитываемые, в частности, в составе управленческих. Соответственно, можно сделать вывод о том, что, взыскивая с материально-ответственного лица ущерб в размере фактической себестоимости запасов, по которой они числятся в учете, организация не покрывает понесенные ею затраты, то есть величину реального ущерба.

Возникают и другие вопросы, связанные с определением размера причиненного ущерба. Так, налоговое законодательство в установленных случаях определяет необходимость восстановления сумм налоговых вычетов при выявлении недостатков, что отражается в бухгалтерском учете сторнировочной записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам». Восстановленная сумма налога на добавленную стоимость (НДС) увеличивает стоимость недостачи с составлением записи по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 18. При выявлении виновного лица, данная сумма НДС увеличивает задолженность, подлежащую возмещению работником [7].

По мнению авторов, стоимость возмещения ущерба должна покрывать не только стоимость утраченного имущества по первоначальной стоимости, но также и другие затраты. Это подтверждается и положениями, установленными в нормативных документах по бухгалтерскому учету, которые предусматривают порядок отражения разницы, возникающей между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица и стоимостью недостающего имущества. Обратимся к нормам Инструкции № 50 в части отражения сумм, подлежащих взысканию с виновного лица. Так, документ предусматривает порядок отражения разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица и стоимостью недостающего имущества, отраженной на счете 94 корреспонденцией: дебет счета 73, субсчет 2 – кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (91 «Прочие доходы и расходы») [5].

Исходя из вышесказанного, считаем, что в организации должен быть установлен детализированный порядок не только определения размера причиненного ущерба, но и стоимости его возмещения в разрезе видов имущества: отдельно по основным средствам, материалам, готовой продукции, товарам, отдельным предметам в составе средств в обороте. Такой вывод объясняется особенностями бухгалтерского и налогового учета данных объектов.

Разработанный в организации порядок установления размера ущерба и сумм его возмещения должен снять все неясности в данном вопросе и дать возможность определять его размер во всех возникающих ситуациях, а также служить методической основой проведения внутрихозяйственного контроля расчетов по возмещению материального ущерба работниками

организации. В качестве вспомогательного материала, в целях разработки вопросов определения размера причиненного ущерба, можно изучить положения утратившей в настоящее время силу Инструкции о порядке определения размера, причиненного государственному имуществу вреда, в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей при проведении проверок финансово-хозяйственной деятельности государственных юридических лиц, утвержденной постановлениями Минфина и Минэкономики Республики Беларусь от 24.03.2003 г. № 39/69, которая предусматривала детализированный порядок определения размера причиненного организации вреда.

В ходе проверки необходимо установить, доведен ли до работников (под роспись) принятый в организации порядок определения сумм материального ущерба и его возмещения.

Дальнейший контроль связан с проверкой полноты и своевременности возмещения работником причиненного ущерба, который может производиться: а) в добровольном порядке; б) по распоряжению нанимателя, путем удержания из заработной платы работника; в) в судебном порядке.

В ходе контроля проверяющему следует уделить пристальное внимание проверке удержаний, производимых по распоряжению нанимателя из заработной платы работника, которые имеют ограничения, установленные на законодательном уровне:

а) ограниченные сроки составления нанимателем распоряжения: не позднее двух недель со дня обнаружения ущерба;

б) ограниченный размер ущерба, возможный к возмещению по распоряжению нанимателя, – до трех среднемесячных заработков работника. Если сумма ущерба превышает указанный размер, она не может быть удержана на основании распоряжения. Нельзя удержать часть суммы по распоряжению нанимателя, а часть в судебном порядке;

в) исполнение распоряжения должно быть осуществлено не ранее 10 дней со дня сообщения об этом работнику;

г) наличие письменного объяснения работника.

Кроме указанных пунктов, следует проверить:

– размер удержаний, осуществляемых из заработной платы работника при каждой выплате заработной платы (по общему правилу, такой размер не может превышать 50 % заработной платы, причитающейся к выплате работнику);

– числящуюся в учете невозмещенную дебиторскую задолженность, подлежащую оформлению для взыскания в судебном порядке. Устанавливается временной период, который прошел со дня обнаружения ущерба, для того чтобы не пропустить установленные для взыскания сроки. Для обращения нанимателя в суд по вопросам взыскания материального ущерба, причиненного ему работником, установлен срок в один год со дня обнаружения ущерба.

Заключение

Задачей системы управления является не только сформировать систему внутрихозяйственного кон-

троля, но и оказать методическую помощь для его проведения. Следовательно, при разработке локальных нормативных правовых документов, организации должны предусмотреть и такие, которые определяют порядок работы системы внутрихозяйственного контроля – положения о порядке проведения проверок отдельных участков работы организации, соблюдения расчетной дисциплины и в том числе положения о порядке определения размера ущерба, причиненного организации, и размера его возмещения. Разработка таких норм повысит не только эффективность работы организации, ее структурных подразделений, но и эффективность системы управления.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Киреенко, Н.Н. Финансово-хозяйственный контроль: учеб.-метод. пособие в 2 ч. / Н.Н. Киреенко. – Теория контроля. – Ч. 1. – Минск: БГЭУ, 2018. – 116 с.

2. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57: в ред. от 17.07.2017 [Электронный ресурс] // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

3. Трудовой кодекс Республики Беларусь, 26 июля, 1999 г. № 296-З: в ред. от 18.07.2019 [Электронный ресурс] // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

4. Положение о порядке определения размера вреда (в том числе реального ущерба), причиненного государству, юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям противоправными действиями: утв. пост. Совета Министров Респ. Беларусь от 07.12.2016 № 1001 [Электронный ресурс] // Консультант Плюс. Беларусь // ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

5. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. пост. Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 [Электронный ресурс] // Консультант Плюс. Беларусь // ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

6. Инструкции по инвентаризации активов и обязательств: утв. пост. Министерства финансов Респ. Беларусь 30 ноября 2007 г., № 180: в ред. от 22.04.2010 г. [Электронный ресурс] // Консультант Плюс / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

7. О корректировке налоговых вычетов по НДС в случае порчи, утраты товаров: письмо Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь от 28.03.2017 № 2-1-10/00584 [Электронный ресурс] // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

ПОСТУПИЛА В РЕДАКЦИЮ 17.03.2021