

ОБЛІКОВО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗБИТКІВ І ШКОДИ

*Розглянуто обліково-правові аспекти збитків і шкоди,
а також обов'язки бухгалтера*

Постановка проблеми. У ході господарської діяльності підприємства можуть виникати різноманітні збитки на підприємстві. Проте, не всі з них підлягають відшкодуванню на підставі чинного законодавства України. Оперуючи такими термінами, як “матеріальна відповідальність”, “матеріально відповідальна особа”, потрібно розрізняти терміни та поняття, які вживаються поряд з ними.

Слід зазначити, що економісти та юристи застосовують один термін “збитки”, але в його зміст закладають різні значення. Для юридичної науки та практики збитки – це завжди наслідок неправомірної, передусім, винної поведінки сторони, тоді як у господарюванні збитки можуть виникати через особливості технології виробництва та збуту, тобто без вини певних осіб.

Бухгалтерам і юристам доцільно розглянути та зрозуміти правову й облікову сутність таких понять, як “збитки”, “школа”, “витрати”, “втрати”. Тільки тоді можна говорити про стягнення заподіяної підприємству шкоди у відповідності до діючого законодавства.

Як правильно визначити завдані збитки, здійснити їх розрахунок, щоб потерпіла сторона в результаті неправомірних дій контрагента змогла отримати справедливую належну їй компенсацію? Правильний і аргументований розрахунок завданих збитків знадобиться при зверненні потерпілої сторони до суду, оскільки згідно з процесуальним законодавством свої вимоги необхідно доказувати. З іншого боку, такий розрахунок допоможе спростувати необґрунтовані вимоги недобросовісного контрагента.

Аналіз літературних джерел свідчить про те, що не лише сторони укладеного договору, а й судові органи не можуть визначитися із застосуванням понять “школа” і “збитки” в документах (претензії, позовні заяви, судові рішення тощо). Ця проблема зумовлена, з одного боку, використанням одразу обох наведених понять у Цивільному кодексі, з іншого – відсутністю терміна “школа” у Господарському кодексі.

Ще однією проблемою, що виникла на практиці, є наявність суперечностей стосовно складу збитків, згідно з Цивільним та Господарським кодексами (далі – ЦКУ та ГКУ відповідно). ГКУ передбачає більш розширений та деталізований склад збитків ніж ЦКУ.

Стаття 225 ГКУ до складу збитків відносить не лише вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна, додаткові витрати потерпілої сторони, не одержаний прибуток, а й додатково матеріальну компенсацію моральної шкоди у випадках, передбачених законом.

Як правильно все це розрахувати? І як правильно розрахувати упущену вигоду? Проблема економічно та юридично правильного обчислення збитків лишається актуальною і сьогодні.

На практиці іноді важко визначити розмір збитків, завданих порушенням прав, а особливо розмір недержаних доходів. Навіть у тих сферах договірних відносин, де майнова відповідальність необмежена, пред'явлення вимог до винних контрагентів про повне відшкодування збитків за порушення зобов'язань – рідкісне явище у господарській практиці. Це зумовлено, зокрема, і відсутністю апробованих методик щодо підрахунку збитків, якими могли б керуватися бухгалтери підприємств, інших суб'єктів господарювання в обґрунтуванні вимог про відшкодування збитків.

Виклад основного матеріалу досліджень. Такі терміни, як “збитки”, “школа”, “втрати”, “витрати” досить часто вживаються як синоніми. Проте, з точки зору цивільного права та бухгалтерського обліку, вони не є синонімами, оскільки відображають принципово різні явища. На наш погляд, бухгалтери та юристи повинні в одне досліджуване явище вкладати однаковий зміст, що полегшить розгляд справ у суді та забезпечить прийняття більш обґрунтованих рішень.

Для цілей нашого дослідження необхідно визначити зміст поняття “збиток”, перш за все, у зв'язку зі встановленням як цивільним, так і кримінальним законодавством обов'язком особи, що зробила правопорушення, відшкодувати нанесену суб'єктові в результаті такого правопорушення шкоду в повному обсязі. Звідси, збиток є наслідком правопорушення, який підлягає оцінці і відшкодуванню.

У науковій літературі та законодавстві України відсутнє єдине тлумачення поняття “збиток”. Для визначення наслідків правопорушень в юридичній теорії і на практиці фактично застосовуються два поняття – “школа” та “збиток”, які часто використовуються як тотожні. Ця позиція викладена і у юридичному словнику: “У юридичній літературі, судовій і арбітражній практиці використовуються поняття “школа”, “збиток”, “збитки”. Школа і збиток найчастіше розглядаються як синоніми”[18].

У Словнику Ожегова С. [9] під збитком розуміється втрата, збиток. Словник цивільного права дає наступне визначення: “Збиток – виражена в грошовій формі шкода, яка причинена одній особі протиправними діями іншої” [9]. Іншими словами, поняття “шкода” і “збиток” використовуються як синоніми.

Залежно від систем права виділяються різні види шкоди. Так, відповідно до Кодексу про адміністративні правопорушення (далі – КпАП) України фізичним і юридичним особам може бути завдано фізичної, майнової і моральної шкоди; ЦКУ передбачає можливість нанесення шкоди майну, життю і здоров’ю, моральної шкоди; в окремих статтях згадується шкода, нанесена громадянину, причому з тексту кодексу можна зробити висновок, що це поняття використовується як узагальнення категорій моральної та фізичної шкоди.

Оскільки точного визначення зазначених видів збитку в чинному законодавстві не наводиться, вважаємо, що за своїми проявами такі поняття, як фізична шкода (згідно з кримінальним та адміністративним правом) і шкода життю і здоров’ю (згідно з цивільним правом) ідентичні. Шкода діловій репутації юридичної особи згідно з Кримінально-процесуальним кодексом України (далі КпКУ) розглядається як один з проявів моральної шкоди (ЦК, КпАП України). Поняття “шкода майну” і “майнова шкода” тотожні.

У загальноживаному значенні шкода – це негативний наслідок (результат) певної дії, що проявляється у зменшенні або втраті (знищенні) певних благ (майнових чи немайнових), порівняно з тією ситуацією, коли б таких дій, що спричинили зменшення (втрату), взагалі не було.

Згідно з ЦКУ збитками є:

1) втрати, яких особа зазнала у зв’язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа понесла або мусить понести для відновлення свого порушеного права (реальні збитки);

2) доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене (упущена вигода).

Таким чином, ЦКУ дещо видозмінив формулювання поняття збитків, але по суті види збитків співпадають.

До складу збитків, що підлягають відшкодуванню особою, яка допустила господарське правопорушення, включаються:

– вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна відповідно до вимог законодавства;

– додаткові витрати (штрафні санкції, сплачені іншим суб’єктам, вартість додаткових робіт, додатково витрачених матеріалів тощо), понесені стороною, яка зазнала збитків внаслідок порушення зобов’язання другою стороною;

– неодержаний прибуток (втрачена вигода), на який сторона, що зазнала збитків, мала право розраховувати у разі належного виконання зобов'язання іншою стороною.

Взагалі ГКУ припускає наявність багатьох виключень і деталізуючих положень порівняно з ЦКУ, зокрема:

– можливість закріплення в законодавстві щодо окремих видів господарських зобов'язань обмеженої відповідальності за невиконання або неналежне виконання зобов'язань;

– інші вимоги до ціни, що враховується при відшкодуванні збитків;

– можливість для сторін за взаємною згодою заздалегідь визначити погоджений розмір збитків, що підлягають відшкодуванню (в твердій сумі або у вигляді відсоткових виплат залежно від обсягу невиконання зобов'язань чи строків порушення зобов'язань сторонами);

– можливість встановлення Кабінетом Міністрів України методики визначення розміру відшкодування збитків у сфері господарювання;

– самостійне визначення відшкодування збитків у внутрішньогосподарських відносинах, тобто в межах одного підприємства;

– порядок і умови відшкодування збитків.

Відмінності між положеннями обох кодексів негативно впливають на практику правозастосування.

Вищий господарський суд України (ВГСУ) в роз'ясненні від 01.04.1994 р. за № 02-5/215 в пункті 1 передбачив: *“необхідно врахувати, що можуть мати місце випадки, коли сторони перебувають у договірних відносинах, але заподіяння шкоди однією із сторін іншій стороні не пов'язане з виконанням зобов'язання, що випливає з цього договору”*. Отже, шкоду може бути завдано особою, з якою потерпілий перебував або перебуває у договірних відносинах. Проте, і в цьому випадку не варто плутати ці два поняття. Отож, можна вважати, що *“збитки – самостійне поняття стосовно поняття шкоди”*.

Існує також думка, відповідно до якої *“поняття “шкода” і “збитки” не збігаються. Шкода — поняття ширше, таке, що поділяється на майнову і немайнову шкоду (шкода особи)”*.

Таким чином, на сьогодні не склалося єдиної думки стосовно тотожності і співвідношення понять *“збиток” та “шкода”*.

Як юридична категорія збитки є негативними наслідками в сфері майнових відносин потерпілого, що зумовлені неправомірною поведінкою. Тому термін *“збитки”* слід застосовувати у випадку, коли негативні наслідки стали очевидними в результаті порушення винною особою зобов'язань, що виникли на підставі договору. Під негативними наслідками розуміються наслідки, які

настали в майновій сфері потерпілого в результаті вчинення проти нього (цивільного) правопорушення. **Щодо терміну “школа”, то його застосовують тоді, коли негативні наслідки виявлені в результаті дій, не пов’язаних з виконанням договору (поза договором), тобто в результаті позадоговірного правопорушення.**

Частина 2 ст. 22 Цивільного кодексу України усі збитки поділяє на дві групи:

– реальні збитки – втрати, яких особа зазнала у зв’язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права;

– упущена вигода – доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене.

Із наведених визначень випливає, що втрати й витрати – це елементи, які входять до складу реальних збитків. У юридичній науці реальні збитки трактуються як реальна шкода або позитивна шкода. Отже, шкода – це елемент збитків, тобто реальна шкода.

Для відшкодування потерпілою особою збитків, необхідним є дотримання юридичних складових, необхідних для стягнення збитків, – наступних умов:

- факт порушення зобов’язання (протиправна дія або бездіяльність);
- наявність і розмір завданих збитків;
- причинний зв’язок між порушенням зобов’язань і збитками;
- вина особи, що порушила зобов’язання.

Наявність перших трьох умов, як правило, повинна доводити потерпіла сторона. Вина правопорушника презюмується (ч. 2 ст. 614 ЦКУ), однак за правопорушником залишається право довести її відсутність. На необхідність встановлення наявності складу правопорушення зверталася увага в Постанові ВСУ від 04.04.2006 р. у справі № 43/543: “за загальним принципом цивільного права особа, якій завдано збитків у результаті порушення її цивільного права, має право на їх відшкодування... Для застосування такої міри відповідальності, як відшкодування збитків, потрібна наявність повного складу цивільного правопорушення, як-то: протиправна поведінка, дія чи бездіяльність особи; шкідливий результат такої поведінки (збитки); причинний зв’язок між протиправною поведінкою та збитками; вина правопорушника”.

Нижче більш детально розглянемо елементи складу правопорушення, що дають право на відшкодування завданих збитків.

Факт порушення зобов’язання. Ст. 610 ЦКУ передбачено, що порушенням зобов’язання є його невиконання або виконання з порушенням умов, визначених змістом зобов’язання (неналежне виконання). У частині першій ст. 218 ГКУ

зазначено, що підставою господарсько-правової відповідальності учасника господарських відносин є вчинене ним правопорушення у сфері господарювання. Отже, потерпілій стороні насамперед необхідно довести, що правопорушник не вчинив тих дій, які він був зобов'язаний вчинити, зважаючи на взятє на себе зобов'язання, або вчинив їх не так чи не в повному обсязі, як це передбачено договором. Зібрати такі докази можуть юрист і бухгалтер. Саме в облікових працівників є необхідні первинні документи, які відповідним чином оброблені та включені до облікових реєстрів.

Наявність і розмір завданих збитків. Після того, як зібрано докази (передусім документальні) невиконання або неналежного виконання зобов'язань, необхідно довести наявність і розмір збитків. З урахуванням наведеного вище складу збитків потрібно поелементно довести розмір кожної зі складових. Якщо збитки виражено в знищенні або пошкодженні речі, необхідно отримати висновок про оцінку такого майна. Якщо понесено додаткові витрати (матеріали, роботи, послуги), то потрібно зібрати документи, що засвідчують розмір таких витрат. У більшості випадків – це функція бухгалтера – вміння обчислити розмір збитків, обґрунтовуючи їх документально та доказово (з посиланням на нормативні документи).

Збитки визначають з урахуванням ринкових цін, які існували на день пред'явлення вимоги задовольнити завдані збитки, а якщо вимогу не задоволено добровільно, – у день пред'явлення позову, якщо інше не передбачено договором або законодавством. При цьому суд має право задовольнити вимогу про відшкодування збитків, беручи до уваги ринкові ціни, що існували на день ухвалення рішення (ч. 3, ст. 623 ЦКУ та ч. 3, 4 ст. 225 ГКУ).

Це зовсім не означає, що йдеться тільки про захист інтересів підприємства шляхом збільшення суми, що підлягає стягненню. Адже ринкові ціни можуть не тільки підвищуватися, а й знижуватися. Отже, суд, враховуючи наведені правила, має право зменшити суму, що підлягає стягненню в рахунок відшкодування збитків, якщо на день винесення рішення ринкові ціни знизилися, що повністю відповідає таким принципам, як справедливість, добросовісність і розумність (п. 6 ч. 1 ст. 3 ЦКУ).

Крім того, на вимогу особи, якій завдано шкоди, а також відповідно до обставин справи майнова шкода може бути відшкодована і в інший спосіб. Зокрема, шкода, завдана майну, може відшкодовуватися в натурі (надання речі того самого виду та тієї самої якості, налагодження пошкодженої речі тощо).

На практиці обчислення розміру збитків може супроводжуватися об'єктивними труднощами, а досить часто цього взагалом неможливо зробити, не зважаючи на наявність збитків.

Щодо розміру упущеної вигоди, то з 1 січня 2004 р. положеннями ЦКУ запроваджено нове правило. У ч. 3 ст. 22 Кодексу передбачено наступне: *“якщо особа, яка порушила право, одержала у зв’язку з цим доходи, то розмір упущеної вигоди, що має відшкодовуватися особі, право якої порушено, не може бути меншим від доходів, одержаних особою, яка порушила право”*. Інакше кажучи, діє принцип, згідно з яким ніхто не повинен збагачуватися за рахунок порушення прав.

Причинний зв’язок між порушенням зобов’язань і збитками. Із самого поняття причинного зв’язку випливає, що він включає в себе як результат, що настав, так і причини, що зумовили його, а також причинно-наслідкову залежність між ними. Інакше кажучи, особа, яка вимагає відшкодування збитків, зобов’язана довести наявність безпосереднього зв’язку між неправомірною дією (бездіяльністю) відповідальної особи та негативними наслідками, що настали, а також їх розміром. Крім того, потрібно довести, що збиток є наслідком саме протиправної поведінки винної особи, а не інших обставин.

З огляду на це у Постанові ВСУ від 30.05.2006 р. у справі № 42/266-6/492 зазначено: *“Для застосування такої міри відповідальності, як стягнення збитків, необхідна наявність всіх елементів складу цивільного правопорушення... За відсутності хоча б одного з цих елементів цивільна відповідальність не настає... Важливим елементом доведення наявності упущеної вигоди є встановлення причинного зв’язку між протиправною поведінкою боржника (наприклад, матеріально-відповідальної особи) і збитками потерпілої сторони (наприклад, підприємством чи роботодавцем)*. Слід зазначити, що протиправна дія або бездіяльність винної особи є причиною, а збитки, що виникли у потерпілої особи, – наслідком такої протиправної поведінки.

Вина. На відміну від відомої презумпції невинності, яка діє в кримінальному праві (згідно з якою особа вважається невинною у вчиненні злочину доти, поки інше не буде встановлено судом), у цивільному та господарському праві діє презумпція вини особи в порушенні зобов’язання. Це означає, що особа, яка не виконала або неналежним чином виконала зобов’язання, вважається винною доти, поки вона сама не доведе в суді свою невинність.

Тому особа, яка звернулася до суду з позовом про відшкодування заподіяних їй збитків, не повинна доводити наявність вини правопорушника, його вина вже презумується. А правопорушник може, захищаючись, доводити свою невинність, і якщо доведе її, то не відповідатиме за збитки, що зазнав позивач. Цей принцип закріплено в ч. 2 ст. 614 ЦКУ, в якій підкреслено, що *“відсутність своєї вини доводить особа, яка порушила зобов’язання”*.

Для більш детального розуміння даного елемента складу правопорушення дослідимо визначення поняття *“вина”* в довідковій літературі (табл. 1).

Таблиця 1. Тракткування поняття “вина” в довідковій літературі

<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
Яременко В.В., Сліпушко О.М. [7]	Вина – негативний вчинок або злочин; причетність до них або до чогось неприємного, що сталося, провина, проступок, шкода, гріх; відповідальність за негативний вчинок або злочин. Вина – те, що спричиняє, призводить до чого-небудь; причина (С. 312)
Яременко В.В., О.М.Сліпушко О.М. [7]	Вина – 1) те, що сталося, трапилось, казус, інцидент, епізод, пригода. Наявність того чи іншого явища, факту. 2) Обставини, стан речей, ситуація. Раптовий зручний момент, непередбачені сприятливі обставини для виконання чого-небудь. 3) Те саме, що випадковість (С. 318)
Ожегов С.И. [9]	Вина – провина, злочин. Вина – причина, джерело чогось несприятливого (С. 68)
Гіжевський В.К., Головченко В.В., Ковальський В.С. [11]	Вина – психічне ставлення особи до здійснюваних нею протиправних дій та їх наслідків. Виступає у формі умислу (прямого чи непрямого) і необережності (недбалості та самовпевненості) (С. 61)
Введенський Б.А. [15]	Вина в праві означає наявність наміру або необережності у особи, яка здійснила дію (або не здійснила її), неприпустимі з точки зору закону або, які прямо його порушують (С. 305)
Сухарев А.Я. [16]	Вина – психічне відношення до своєї протиправної поведінки (дії) та її наслідки. Означає усвідомлення (розуміння) особою недопустимості (протиправності) власної поведінки та пов’язаних з нею результатів. Вина – необхідна умова юридичної відповідальності (С. 39)
Шемшученко Ю.С. [17]	Вина у кримінальному праві – психічне ставлення особи до скоєного чи вчиненого нею злочину. Належить до обов’язкових елементів складу злочину. Залежно від інтелектуального та вольового змісту психічне ставлення особи до вчинюваного нею діяння. Вина поділяється на умисну і необережну (С. 394). Вина у цивільному праві – психічне ставлення особи до своїх протиправних дій чи бездіяльності та їх наслідків. Є складовим елементом цивільного правопорушення (С. 395)
Шемшученко Ю.С. [17]	Вина – дія, що має зовнішні ознаки проступку або злочину, але не пов’язана з елементом вини
Бабій Б.М. [18]	Вина – психічне ставлення правопорушника до своїх дій та їх наслідків, виявлення у формі умислу або необережності (С. 77)

Таким чином, під виною розуміють психічне ставлення правопорушника до вчиненої ним протиправної дії або бездіяльності, а також до результатів, що настали. У разі винного, що спричинив збитки, правопорушник або знає, що його дія чи бездіяльність призведе до порушення прав інших осіб, або міг чи повинен був знати про це. Правопорушник мав проявити необхідну обачність і потурбуватися про виконання прийнятих на себе зобов’язань, проте, не зробив цього. Отже, вина є таким психічним ставленням особи до своєї протиправної поведінки, яка виражає зневагу до інтересів суспільства або окремих осіб.

Викладені тези допомагають зрозуміти значення абз. 2 ч. 1 ст. 614 ЦКУ, згідно з яким “особа є невинною, якщо вона доведе, що вжила всіх залежних від неї заходів для належного виконання своїх обов’язків”. На продовження наведеної норми положеннями ст. 617 ЦКУ встановлено: “особа, яка порушила свої обов’язки (зобов’язання), звільняється від відповідальності за порушення таких обов’язків (зобов’язань), якщо доведе, що таке порушення сталося внаслідок випадку або непереборної сили”.

Розглянемо, в чому полягає відмінність між випадком і непереборною силою (табл. 2).

Таблиця 2. Визначення поняття “випадок” в довідковій літературі

<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
Сухарев А.Я. [16]	Випадок – див. Казус. Казус (в праві) – подія, яка настає не в силу направленої на нього волі особи, і тому не може бути передбачена за даних умов (С. 134)
Ожегов С.И. [9]	Випадок – 1) стан, подія, те, що сталося, трапилось; 2) відповідний час, обставина; 3) те ж, що й випадковість (С. 597)
Даль В.И. [2]	Випадок – випадок, подія, обставина випадкове або зручне, сприятливий час, обставини, ненавмисний збіг (С. 226)
Бабій Б.М. [18]	Випадок – подія, настання якої не викликано умислом або необережністю особи. Вина є обставиною, що виключає відповідальність за наслідки, зумовлені такою подією (С. 80)

Випадок – це те, що наперед неможливо передбачити. Він характеризується суб’єктивною невідворотністю. Однак, якби особа знала, що настане випадок, вона могла б вжити різноманітні заходи і запобігти правопорушенню.

Слід враховувати події, які не вважаються випадком, отже, не звільняють від відповідальності.

Характеризуючи поведінку (дії) учасників суспільних відносин, зауважимо, що шкоду спричиняє протиправна поведінка однієї особи щодо іншої. Така поведінка виражається у невиконанні юридичного обов’язку, встановленого нормою права, у порушенні вимог нормативних актів або у невиконанні чи неналежному виконанні договірних зобов’язань.

Таким чином, основними видами шкоди, які можуть бути заподіяні внаслідок правопорушення, є:

- моральна шкода – фізичним особам, зокрема шкода ділової репутації – фізичним і юридичним особам;
- фізична шкода – фізичним особам;
- майнова шкода – фізичним і юридичним особам.

Майнова шкода – це та шкода, яка виникає внаслідок правопорушень, об'єктом яких є майнові права громадян, юридичних осіб, органів державної влади і держави в цілому.

Такі права завжди мають вартісну оцінку, а об'єкти (як і самі права) відповідно до чинного законодавства можуть бути об'єктами оцінки.

Відповідно до термінології ЦКУ майнова шкода (точніше, її грошова оцінка) складає основу поняття “збитки”, що включають:

- витрати, які особа, право якої порушене, понесла або повинна буде понести для відновлення порушеного права;
- втрату або пошкодження його майна (реальний збиток);
- непряма шкода, неотримані доходи, які ця особа отримала б за звичайних умов, якби її право не було порушене (упущена вигода)¹.

Для виявлення майнової шкоди, її характеристики і віднесення до того або іншого виду необхідно враховувати, що одне і те ж правопорушення може викликати різні наслідки (і привести до виникнення одного або декількох видів збитків), так само як і різні правопорушення можуть спричинити один і той же результат.

У ст. 1193 ЦКУ містяться положення, відповідно до яких деліктна відповідальність не має місця взагалі або її розмір зменшується порівняно із вимогою відшкодування шкоди в повному обсязі. До них відносять вину потерпілого та матеріальне становище фізичної особи, яка завдала шкоди.

За приписом п. 1 ст. 1193 ЦКУ, шкода, завдана потерпілому внаслідок його умислу, не відшкодовується. Тобто, умисел потерпілого належить до юридичного факту, за наявності якого особа, яка завдала шкоди, звільняється від обов'язку її відшкодувати. Діяти умисно означає передбачити і бажати настання шкоди або свідомо її допускати.

Цивільне законодавство, на відміну від кримінального, не поділяє умисел на прямий і непрямий, проте розрізняє грубу та просту необережність. Разом з тим, відповідно до ч. 2 ст. 1193 ЦКУ, на розмір відшкодування завданої шкоди впливає тільки груба необережність. (знаходження в нетверезому стані, нехтування правилами безпеки).

Згідно з п. 2 ст. 1193 ЦКУ суд, з урахуванням обставин справи, за наявності грубої необережності потерпілого (а в разі вини особи, яка завдала шкоди, – також залежно від ступеня її вини) розмір відшкодування може бути зменшений.

Для непереборної сили (або, як зазвичай зазначають у договорах, форс-мажору) характерна об'єктивна невідворотність, тобто така, яку неможливо подолати всіма доступними особі засобами навіть за умови, що особа заздалегідь знає про настання таких обставин (наприклад, цунамі, пожежа, природні й

¹ Ст. 22 ЦК України.

суспільні явища). Проте непереборною силою скористатися не так легко. Необхідно отримати висновок відповідних органів, наприклад, торговельно-промислової палати, пожежних органів, метеорологічної служби про наявність в конкретний час у необхідному місці явища, яке підпадає під поняття “непереборна сила”.

Таким чином, законодавець обмежує підстави притягнення до відповідальності, а також передбачає можливості зменшення розміру відшкодування заподіяної шкоди, що знаходить своє закріплення і в трудовому законодавстві відповідно до ст. 130 Кодекс законів про працю (далі – КЗпП).

Матеріальну відповідальність можна застосувати лише до працівників, які уклали з підприємством трудовий договір, у т.ч. трудовий контракт. Якщо підприємство укладає з працівником цивільно-правовий договір (трудова угода, договір підряду, договір про надання послуг, виконання робіт тощо), застосувати матеріальну відповідальність на підставі таких договорів неможливо. У таких випадках питання відповідальності працівника перед підприємством і підприємства перед працівником регулюються Цивільним кодексом України.

Отже, розглянувши правовий аспект збитків і шкоди, можна визначити ключові поняття наступним чином:

– збитки – це наслідок неправомірної, винної поведінки (дії чи бездіяльності) боржника (наприклад, матеріально-відповідальної особи) у відношенні до кредитора (наприклад, підприємства, організації);

– реальні збитки – втрати, яких особа зазнала у зв’язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа понесла або мусить понести для відновлення свого порушеного права;

– упущена вигода – доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене;

– шкода – це елемент збитків;

– витрати та втрати – це елемент реальних збитків;

– випадок – це те, що наперед було неможливо передбачити;

– непоборна сила – це те, що неможливо подолати усіма доступними особі засобами, навіть за умови, що особа заздалегідь знає про настання таких обставин (наприклад, пожежа, природні й суспільні явища).

Розглянувши поняття, безпосередньо пов’язані з матеріальною відповідальністю з правової точки зору, для повнішого розуміння сутності матеріальної відповідальності слід дослідити поняття, які стосуються матеріальної відповідальності з точки зору бухгалтерського обліку.

Шкода завжди виникає несподівано, адже навряд чи хтось її планує. Попри це, збитки (шкода і є складовою збитків) у діяльності підприємства трапляються частіше, ніж хотілося б. Адже в будь-яких договірних відносинах є ризик невиконання зобов'язань (або виконання не в повному обсязі). Причина цілком зрозуміла. Договірні відносини – це людські відносини в сфері господарювання. А людський фактор (“недочув, недочитав, не зрозумів, недодивився, не встиг” тощо) інколи є основною причиною порушення зобов'язань та притягнення до матеріальної відповідальності. Збитки внаслідок форсмажорних обставин трапляються доволі рідко. Проте сфера виникнення збитків є настільки широкою, що бухгалтеру, перш ніж відобразити господарські операції в бухгалтерському обліку чи заповнити відповідні рядки податкових декларацій, доведеться опрацювати велику низку нормативних документів, періодичних видань, публікацій наукового характеру тощо.

Тому бухгалтеру підприємства, що зазнало шкоди, важливо мати інформацію про те, чи встановлено винну особу та чи очікується відшкодування збитків від неї. Можливо, що їх відшкодування очікується і в тому випадку, якщо винну особу не встановлено. Наприклад, страхова компанія відшкодує певні втрати відповідно до договору про страхування. Причому положеннями ЦКУ допускається відшкодування збитків як у розмірі прямих збитків (прямої шкоди), так і у розмірі упущеної вигоди (неотриманих доходів). Важливо визначити й походження збитків (наприклад, збитки виявлені проведеною інвентаризацією).

Практично всі матеріальні цінності підприємства мають свого конкретного “господаря” – матеріально відповідальну особу. Це працівник, з яким укладено договір про повну матеріальну відповідальність, і який зобов'язаний забезпечити їх належне зберігання, наприклад, запасів.

Нарешті, необхідно визначити об'єкт відшкодування (заподіяння) збитку: грошові кошти, запаси, основні засоби, цінні папери тощо. Від “місця” (від класифікації) в обліку активів підприємства залежить і відображення наслідків від завданого підприємству збитку. Важливо також з'ясувати (це повинен робити бухгалтер), на яких умовах підприємство володіє об'єктами обліку: чи вони є власністю підприємства, чи запаси знаходяться на зберіганні, чи об'єкти основних засобів є орендовані тощо.

На наступному етапі необхідно правильно обчислити розмір шкоди, а також розглянути збитки, що відшкодовуються винною особою (якщо таку встановлено), з погляду розрахунків з бюджетом.

Розглянемо особливості відображення рахунків з податку на додану вартість (саме податкового кредиту) при недостатці товарно-матеріальних цінностей.

Основною особливістю відображення сум недостач з товарно-матеріальних цінностей в обліку є те, що потрібно відкоригувати (сторнувати) суму податкового кредиту, на суму недостачі (наприклад, якщо нестача склала 500 грн., то сторнувати податковий кредит потрібно на суму 100 грн.). Таку операцію слід провести, керуючись принципом, згідно з яким у платника податків немає права на податковий кредит, тому що відсутні запаси не можуть бути використані в основній господарській діяльності.

Та все ж необхідно зазначити, що існують випадки, коли коригування податкового кредиту можна (і це буде цілком законно) не здійснювати. Тому, звернімося до Закону про ПДВ і проаналізуємо його норми.

Відповідно до пп. 7.4.1 ст. 7 Закону України “Про податок на додану вартість (далі Закон про ПДВ) право на податковий кредит виникає у звітному періоді (у якому відбулася перша подія – перерахування грошей або отримання товарів), якщо платник податків має намір використовувати такі товари в оподатковуваних операціях і в господарській діяльності. Причому в Законі про ПДВ, як і в Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”, це право виникає винятково з *наміру* платника податків. Оскільки в абз. 4 названого підпункту зазначено: *“право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари (послуги) та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду”*. Отже, право платника податків на податковий кредит у момент придбання запасів є *безперечним*, звичайно, якщо воно підтверджено податковою накладною (пп. 7.2.6 і 7.4.5 ст. 7 Закону про ПДВ).

Відкоригувати податковий кредит у звітному періоді, в якому виявлено недостачу, Закон про ПДВ та Закон про оподаткування прибутку підприємств (у частині валових витрат) не дозволяє. Коригування податкового кредиту передбачено лише у пункті 4.5 Закону про ПДВ, в якому обумовлено необхідність його проведення: *“якщо після поставки товарів (послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості...”* (причому за дотримання низки умов!). Очевидно, що недостача товару не підпадає під юрисдикцію норми “коригування”, а більше у Законі про ПДВ *немає норм*, які б зобов’язували коригувати податковий кредит. У зв’язку з цим звертає на себе увагу п.4 листа ДПАУ від 02.03.2007 р. № 4241/7/16/1517-26, в якому, відповідаючи на запитання про коригування податкового кредиту, вона посилається винятково на п.4.5.

До зазначеного наведемо ще один важливий аргумент. Для того, щоб відкоригувати податковий кредит на підставі названого підпункту, платнику податків необхідно мати особливий документ – Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (далі – Розрахунок коригування). Крім того, в серпні 2007 року Наказом № 498 ДПАУ внесено зміни до податкової звітності з ПДВ. Зокрема, зміни внесено до Додатку 1 до податкової декларації з податку на додану вартість, в якому розшифровуються показники рядка 16 декларації з ПДВ. Цей додаток було викладено в новій редакції. В результаті в ньому необхідно зазначити інформацію про Розрахунок коригування, на підставі якого відбувається коригування податкового кредиту.

Очевидно, відсутність цього документа не дає права внести відповідні дані до Додатка 1, а показники цього розрахунку, за логікою, повинні збігатися з тими показниками, які зазначаються безпосередньо в рядку 16 декларації. Це ще одна додаткова причина не проводити коригування податкового кредиту, оскільки немає документальної підстави (а *при договірних відносинах з кредитором* її і не може бути, оскільки розрахунок коригування виписує постачальник і лише при зміні його податкових зобов'язань проводиться розрахунок. Тільки тоді відбувається коригування податкового кредиту. Недостача запасів стане проблемою постачальника лише у випадку, якщо вона відбулася до того, як ризики випадкового знищення речі перейшли до покупця. Таким чином, він визнає недопоставку товару і перерахує суму, що підлягає сплаті покупцем (а ця ситуація підлягає під дію п. 4.5). В інших випадках – це головний біль покупця, і постачальник навряд чи йому допоможе і складе розрахунок коригування. Останній для цього немає жодних підстав. Проте, в окремих положеннях Закону про ПДВ є вимоги щодо нарахування податкових зобов'язань у випадках, не пов'язаних із поставкою товарів. Недостача товару серед них також не згадується. А тому платники податків мають законне право не коригувати податковий кредит, що належить до вартості відсутніх запасів).

Згідно із Законом України “Про податок на додану вартість” право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари (послуги) та основні фонди почали використовуватися в оподаткованих операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного періоду.

Якщо у подальшому такі товари (послуги) починають використовуватися в операціях, які не є об'єктом оподаткування згідно зі статтею 3 цього Закону або звільняються від оподаткування згідно зі статтею 5 цього Закону,

чи основні фонди переводяться до складу невиробничих фондів, то з метою оподаткування такі товари (послуги), основні фонди вважаються проданими за їх звичайною ціною у податковому періоді, на який припадає початок такого використання або переведення, але не нижче ціни їх придбання (виготовлення, будівництва, спорудження). Відповідно до п. 8.3 Наказу ДПАУ “Про затвердження форми податкової накладної та порядку її заповнення” за такої операційної діяльності слід складати податкову накладну на умовний продаж.

Однак існують думки спеціалістів щодо відсутності потреби, документальних і нормативних підстав для коригування податкового кредиту. Основним поясненням таких позицій є незазначення в наказах ДПАУ необхідності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за недостачі. Враховуючи те, що некоригування податкового кредиту призводить до необґрунтованого заниження податкових зобов'язань з ПДВ, слід приділити окрему увагу даному питанню.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи наведене вище, можна дійти наступних висновків:

– щоб відобразити операції з недостачі (як завданих збитків чи заподіяння шкоди) майна в обліку бухгалтер повинен мати детальну інформацію про те, чи встановлено винну особу і чи можливо в перспективі отримати відшкодування збитків від неї;

– справа бухгалтера чітко визначити на підставі відповідних документів об'єкт недостачі;

– бухгалтерії підприємства слід виявити та узгодити особливості відображення податкових розрахунків в обліку в частині відображення податку на додану вартість (в сумі коригованого податкового кредиту) та визначення бази для нарахування податку на прибуток підприємства (в частині включення чи виключення зі складу валових витрат чи валового доходу);

– виявлені остаточні недостачі (чи їх відшкодування матеріально відповідальною особою) показати в узагальнюючих податкових документах (Декларації з ПДВ та Декларації з податку на прибуток);

– бухгалтер зобов'язаний слідкувати за змінами українського гнучкого законодавства для правильного відображення операцій в обліку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Большой юридический словарь/под ред. А.Я. Сухарева, В.Е. Крутских. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2002.
2. *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка: В 4 т. – Т. 4. – СПб.: “Диамант”, 1996. – 688 с.
3. *Додонов В.Н., Каминская Е.В., Румянцев О.Г.* Словарь гражданского права. – М.: Инфра-М, 1998.
4. Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.
5. *Зобов’язальне право: теорія і практика / За ред. О.В. Дзери.* – К.: Юрінком Інтер, 1998.
6. Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р.
7. *Новий тлумачний словник української мови: В 4 т. / Укладачі: В.В. Яременко, О.М. Сліпушко.* – К.: “Аконіт”, 2000. – Т. 1.: А-Є. – 912 с.
8. *Ожегов С. Шведова Н. Ю.* Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений/Рос. АН, Рос. фонд культуры. 3-е изд. – М.: АЗЪ, 1995. – 928с.
9. *Ожегов С.И.* Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / Под ред. чл.-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой. – 20-е изд., стереотип. – М.: Рус. Яз., 1989. – 750 с.
10. *Ответственность по советскому гражданскому праву // Иоффе О.С.* Избранные труды в 4 т. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – Т. 1.
11. *Популярна юридична енциклопедія / Кол. авт.: В.К. Гіжевський, В.В. Головченко, В.С. Ковальський та ін.* – К.: Хрінком Інтер, 2002. – 528 с.
12. *Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116.*
13. *Постанова Пленуму ВСУ від 29.12.92 р. № 14 “Про судову практику в справах про відшкодування шкоди, заподіяної підприємствам, установам, організаціям їх працівниками”.*
14. *Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.*
15. *Энциклопедический словарь. Гл. ред. Б.А. Введенский, Том 1: А-Й – М.: “Большая советская энциклопедия”, 1953. – 719 с.*
16. *Юридический энциклопедический словарь. Гл. ред. А.Я. Сухарев; Ред. кол.: М.М. Богуславский, М.М. Козырь, Г.М. Миньковский и др. – М.: Сов. Энциклопедия, 1984. – 415 с.*
17. *Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко та ін. – К.: “укр.. енциклоп.”, 1998. – Т. 1.: А-Г. – 672 с.*
18. *Юридичний словник / За ред. Б.М. Бабія та ін. – К.: “Поліграф-книга”, 1974. – 843 с.*