

23. Валинуров, Т. Р. Специфика оценки дебиторской и кредиторской задолженностей компании / Т. Р. Валинуров, Т. В. Трофимова // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 31. — С. 12-23.
24. Гизятова, А. Ш. Теоретические аспекты оценки непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта / А. Ш. Гизятова // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 27. — С. 36-47.
25. Горбунова, Н. А. Сравнительный анализ бухгалтерского и финансового подходов к оценке стоимости компании / Н. А. Горбунова, М. А. Живаева // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 40. — С. 46-55.

**Токмакова Елена Геннадьевна**

*кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры  
экономической безопасности, системного анализа и контроля  
Тюменского государственного университета*

## **ФОРМИРОВАНИЕ КОНТРОЛЬНОЙ СРЕДЫ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА, ПОЗВОЛЯЮЩЕЙ ОБЕСПЕЧИТЬ СОХРАННОСТЬ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ, К КОТОРЫМ ИМЕЕТ ДОСТУП НЕОГРАНИЧЕННЫЙ КРУГ РАБОТНИКОВ**

**Аннотация.** В статье рассмотрено формирование контрольной среды как совокупности внутренних правил через утвержденные регламенты, определяющие действия работников, ответственных за контроль наличия и использования материальных объектов, находящихся в доступе неограниченного числа лиц, в случае, когда невозможно или нецелесообразно заключать договор о полной материальной ответственности. Структура предлагаемого регламента включает разделы: определение статуса «работник, ответственный за контроль наличия материальных объектов, доступ к которым имеет неограниченное число лиц»; установление перечня должностных лиц, имеющих данный статус; регламент действий лиц, имеющих вышеназванный статус при различных ситуациях. В статье рассмотрено возможное общее содержание этих разделов.

**Ключевые слова:** контрольная среда, сохранность материальных ценностей.

**Abstract.** The article considers the formation of a control environment as a set of internal rules through approved regulations that determine the actions of employees responsible for controlling the availability and use of material resources, that are available to an unlimited number of persons in the situation when it is impossible or inappropriate to conclude an agreement on full material liability. The structure of the proposed regulation includes the following sections: determination of status “employee responsible for monitoring the availability of material resources to which an unlimited number of persons have access”; establishing a list of officials with this status; regulation of actions of persons having the above-mentioned status in various situations. The article considers the possible general content of the proposed sections.

**Key words:** control environment, safety of material values.

*В* кругу специалистов, профессионально занимающихся экономической безопасностью, широко применяется термин «система экономической безопасности» предприятия. В число элементов этой системы входит и внутренний контроль.

Представляется, что данный элемент имеет ключевое значение при обеспечении экономической безопасности в направлении так называемой ресурсной безопасности, в том числе в организации мер по предупреждению и выявлению возможных хищений и недостач материальных ценностей. В нашем случае ценностей, находящихся в пользовании неограниченного числа работников.

Рассматривая организацию хранения и пользования объектов, находящихся в общем свободном доступе, иными словами, объектов, к которым имеет доступ неограниченное число сотрудников и возможно сторонних лиц, представляется важным выделить следующие виды угроз для предприятия:

- угроза потерь имущества при внутрифирменном мошенничестве;
- угроза потерь при списании недостачи имущества в убыток, если не выявлено виновное лицо;
- угроза потерь при списании испорченного имущества при несоблюдении правил хранения материальных ценностей;

— угроза потерь имущества при хищении материальных ценностей;

— угроза потерь при списании недостачи или порчи имущества в убыток, если администрацией установлено виновное лицо (материально ответственное лицо), но суд отказал во взыскании с него.

Совершенно очевидной, на первый взгляд, мерой, позволяющей устранить перечисленные угрозы, является заключение договора о полной материальной ответственности с работниками. Если с работником заключен договор о полной материальной ответственности, то в трудовые функции данного работника должны включаться обязанности по хранению, обработке, продаже или применению в процессе производства переданных ему ценностей и при недостаче работник возмещает полностью материальный ущерб работодателю. Заключение такого договора предусмотрено ст. 244 и 245 Трудового кодекса РФ [1], а также Постановлением Министерства труда РФ от 31.12.2002 № 85 «Об утверждении установленного перечня должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности» [2]. В указанных документах определено, с кем может быть заключен данный договор. Таким образом, работодатель может заключить договор о полной материальной ответственности далеко не с любым работником, точнее, заключить сможет, а вот взыскать сумму ущерба в полном объеме нет.

На практике имеют место ситуации, когда заключают договор о полной материальной ответственности с работниками, занимающими должности, не входящие в указанный перечень, например с секретарем руководителя, вверяя ему под его материальную ответственность инвентарь, оргтехнику, находящуюся в приемной и в кабинете руководителя, или с руководителями отделов, начальниками цехов и др.

Подобные факты представляют собой нарушение действующего законодательства, так как заключается договор о полной материаль-

ной ответственности с теми, чьи должности не включены в перечень, утвержденный Министерством труда РФ (п. 2 ст. 243 Трудового кодекса РФ), например с секретарем руководителя. Это можно констатировать как формальное нарушение. Многие специалисты отмечают данный факт [3; 4]. Принципиально важно, что по договору о полной материальной ответственности работнику не может быть передано имущество, к которому имеют доступ другие нематериально ответственные работники.

Но когда заключается договор с работником, должность которого включена в перечень Министерства труда РФ, но при этом доступ к имуществу имеет неограниченный круг лиц, то это уже можно определить как несоответствие экономического содержания ситуации правовой его форме. Аргументация данного вывода состоит в следующем: при заключении договора о полной материальной ответственности с работником, должность которого включена в соответствующий перечень, утвержденный Министерством труда РФ, например заведующий хозяйством или комендант здания, нет нарушения действующего законодательства, но в данной ситуации работнику под его материальную ответственность передается имущество, к которому имеют свободный доступ многие работники и даже посторонние лица — представители поставщиков, покупателей и др. При выявлении недостачи объектов в подобной ситуации доказать вину материально ответственного лица невозможно, поскольку доступ к указанному имуществу имеет неограниченный круг лиц.

Позиция работодателя, состоящая в том, что в данной ситуации тем не менее необходимо заключать договор о полной материальной ответственности, понятна. Работодатель хочет обеспечить экономическую безопасность предприятия, организовав сохранность материальных ценностей, и предотвратить угрозы их хищения и недостачи через заключение договора о полной материальной ответственности. При наличии договора о полной материальной ответственности и возникновении недостачи имущества, вверенного в ответственность определенным сотрудникам, по мнению администрации предприятия, ее возместят данные сотрудники. Но при детальном ана-

лизе ситуации заключения договора о полной материальной ответственности по объектам, находящимся в доступе неограниченного числа лиц, становится очевидным, что взыскать в этом случае ущерб невозможно.

Решить проблему сохранности материальных ценностей и предотвратить угрозы убытков от списания недостач объектов, находящихся в общем пользовании, можно через формирование соответствующей контрольной среды.

В настоящее время есть все основания говорить об имеющейся в нашей стране концепции организации системы внутреннего контроля, основным элементом которой является контрольная среда. Аргументация данного высказывания состоит в следующем:

1. Во-первых, организация внутреннего контроля предусмотрена ст. 19 Закона № 402 ФЗ «О бухгалтерском учете». «Внутренний контроль — процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает, в частности, сохранность активов» [5].

2. Во-вторых, основываясь на информации Министерства финансов РФ № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [6], возможно применительно к особенностям каждой организации разработать такую систему.

Внутренний контроль, в свою очередь, представляет совокупность таких элементов, как: контрольная среда; оценка рисков; процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка внутреннего контроля.

Рассмотрим формирование контрольной среды в целях обеспечения сохранности материальных объектов, доступ к которым имеет неограниченный круг лиц, во многом зависящее от особенностей хозяйственной деятельности, структуры экономического субъекта. Однако представляется возможным рассмотреть общие в определенной степени универсальные составляющие контрольной среды в нашей ситуации.

Установление контрольной среды хозяйствующего субъекта следует понимать как совокупность внутренних правил через утвержденные регламенты по разным аспектам хозяйственной деятельности предприятия, определяющие общее отношение персонала к пониманию необходимости и значимости внутреннего контроля.

Применительно к рассматриваемой ситуации — организации контроля за сохранностью объектов, находящихся в пользовании неограниченного числа лиц, — следует прежде всего разработать регламент по установлению лиц, ответственных за контроль наличия материальных ценностей, находящихся в общем пользовании. В первую очередь представляется целесообразным определить статус указанных работников: они не являются материально ответственными, а им присваивается статус ответственных за контроль наличия и перемещения объектов, которыми пользуются многие другие сотрудники.

Данный внутренний регламент должен состоять из следующих разделов:

1. Определение статуса: «работник, ответственный за контроль наличия материальных объектов, доступ к которым имеет неограниченное число лиц», или возможно применение следующей формулировки статуса: «работник, ответственный за контроль наличия материальных объектов, находящихся в свободном общем доступе».

2. Установление перечня должностных лиц, имеющих данный статус. В каждой организации этот перечень будет разным, поскольку он зависит от многих факторов: масштабы деятельности организации, структура управления, количество объектов, находящихся в общем пользовании, по которым нельзя заключить договор о полной материальной ответственности с конкретным работником, наличие помещений, разграниченных пространственно внутри здания, и др.

3. Четкий регламент действий лиц, имеющих статус работника, ответственного за контроль наличия материальных объектов, находящихся в общем свободном доступе. Данный раздел должен, в свою очередь, состоять из подразделов, определяющих четкие правила действия на разных этапах работы с объектами, вверенными под контроль:

— приемка материальных ценностей под контроль: при этом оговаривается порядок документального оформления данного факта, с обязательной подписью лица, получающего под свой контроль объекты;

— ежедневный мониторинг наличия объектов: устанавливается ежедневный визуальный контроль наличия объектов;

— выявление факта отсутствия объекта: при выявлении отсутствия объекта при визуальном контроле работнику вменяется в обязанности немедленно составить служебную записку по данному факту и представить ее своему руководителю, на основании которой проводится служебное расследование данного факта;

— выявление факта наличия объекта, не указанного в перечне, преданном под контроль: при выявлении излишних объектов при визуальном контроле работнику вменяется в обязанности немедленно составить служебную записку по данному факту и представить ее своему руководителю, на основании которой проводится служебное расследование данного факта;

— присутствие при проведении инвентаризации имущества, вверенного под контроль: периодичность проведения инвентаризации устанавливается в учетной политике предприятия, как минимум она должна проводиться один раз в год перед составлением отчетности, в рассматриваемой ситуации было бы целесообразно установить ее обязательное проведение при смене лиц, ответственных за контроль наличия объектов;

— списание объекта при поломке или износе: требуется четко прописать порядок документального оформления данных фактов, в частности наличия комиссии, подтверждающей факт обоснованного списания;

— передача объектов под контроль другому лицу при внутреннем перемещении объекта: необходимо четко определить документальное оформление и процедуру передачи;

— передача объектов другому лицу при увольнении или уходе в отпуск: аналогично предыдущему пункту необходимо четко определить документальное оформление и процедуру передачи с проведением инвентаризации.

Данный регламент утверждается руководителем предприятия, при этом предусматривается обязательное ознакомление с внутренним регламентом лиц, осуществляющих контроль за сохранностью материальных ценностей, находящихся в общем пользовании, что подтверждается их подписью.

#### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Трудовой кодекс РФ от 30.12.2001 № 197-ФЗ [Электронный ресурс]. — URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34683](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683) (дата обращения: 10.10.2018).
2. Об утверждении перечней должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности [Электронный ресурс]: Постановление Министерства труда РФ от 31.12.2002 № 85. — URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_40830](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40830) (дата обращения: 10.10.2018).
3. Петров, А. Я. Ответственность по трудовому праву России: о новой концепции института / А. Я. Петров // Право. Журнал Высшей школы экономики. — 2017. — № 2. — С. 90-101.
4. Зайцева, Л. В. Полная материальная ответственность работника: противоречия законодательного регулирования и практики бухгалтерского учета / Л. В. Зайцева, Е. Г. Токмакова // Модернизация права, экономики и управления в современной России и ее регионах: проблемы теории и практики: материалы Всерос. научно-практ. конф. (29 марта 2012 г.). — Тюмень: Вектор Бук, 2012. — С. 36-42.
5. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. — URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855) (дата обращения: 10.10.2018).
6. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: Информация Министерства финансов РФ № ПЗ-11/2013 // СПС «КонсультантПлюс».