

Источник: Журнал ["Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных \(муниципальных\) учреждений"](#)

Сложно представить работу какого-либо государственного (муниципального) учреждения без использования объектов нефинансовых активов, к которым относятся основные средства, нематериальные активы и материальные запасы. О том, какие нарушения в учете и в организации сохранности таких активов выявляются в ходе проведения проверок финансово-экономической деятельности государственных (муниципальных) учреждений, мы поговорим в этой статье.

В ходе проверки учета объектов нефинансовых активов проверяющие сопоставляют соответствие фактических результатов деятельности учреждения с требованиями:

1. **Инструкции** $\square$ **157н** ;
2. **Инструкции** $\square$ **174н** (если проверка проводится в отношении бюджетного учреждения);
3. **Инструкции** $\square$ **162н** (если проверка проводится в отношении казенного учреждения);
4. **Инструкции** $\square$ **183н** (если проверка проводится в отношении автономного учреждения);
5. **Закона о бухгалтерском учете** $\square$ **402-ФЗ** (поскольку период проверки, проводимой в 2014 году, может охватывать 2013, 2012 и 2011 год, а данный закон вступил в силу только 1 января 2013 года, то при проведении проверки правильности ведения финансово-хозяйственной деятельности учреждения в 2011 – 2012 годах проверяющие руководствуются нормами Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»(далее – Закон о бухгалтерском учете № 129-ФЗ);
6. **иных документов.**

Как показывают результаты проверки, нарушения, совершаемые работниками учреждения при ведении бухгалтерского учета, касаются несоблюдения общеизвестных норм законодательства РФ. Зачастую в текучке ежедневных дел, в ходе которых решаются сложные вопросы, бухгалтер упускает из виду мелочи, которые потом не остаются незамеченными при проверке. Осветим некоторые нарушения, которые достаточно часто допускаются бухгалтерами государственных (муниципальных) учреждений.

Инвентаризация имущества

Нарушение. При составлении годовых форм отчетности или при смене руководителя учреждения не была произведена инвентаризация активов и обязательств.

Согласно нормам **ст. 11 Закона о бухгалтерском учете** № 402-ФЗ активы и обязательства подлежат инвентаризации. При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета. Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательной инвентаризации.

Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами. Таким образом, государственные (муниципальные) учреждения при инвентаризации руководствуются положениями **Приказа Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»**

(далее – Методические указания). Заметим, что

ст. 12 Закона о бухгалтерском учете № 129-ФЗ

содержит тот же перечень случаев, когда проведение инвентаризации обязательно, что и

п. 1.5 Методических указаний

Согласно **п. 1.5 Методических указаний** инвентаризация проводится в обязательном порядке в следующих случаях:

- при передаче имущества учреждения в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
 - перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года.
- Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и в приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
 - при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
 - в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций,

вызванных экстремальными условиями;

- при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотряемых законодательством РФ или нормативными актами Минфина.

Таким образом, при составлении годовых форм отчетности и при смене руководителя учреждения проведение инвентаризации обязательно.

Нарушение. Проверкой правильности оформления и утверждения результатов инвентаризации основных средств установлено, что в нарушение **Методических указаний № 173н**

по ряду объектов нефинансовых активов в инвентаризационных описях (сличительная ведомость) по объектам нефинансовых активов формы 0504087 не были заполнены графы, отражающие фактическое наличие; соответствие фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета не проверено, тогда как подписи членов инвентаризационной комиссии под документами проставлены. Также в инвентаризационных описях состав инвентаризационной комиссии не соответствует составу, указанному в приказе руководителя учреждения, даты начала и окончания проведения инвентаризации не указаны, общее количество единиц на сумму фактически не прописано, итоги не подведены. Результаты инвентаризации, а также заключение инвентаризационной комиссии не отражены документально.

Методическими указаниями № 173н установлено, что инвентаризационная опись (сличительная ведомость) по объектам нефинансовых активов (далее – инвентаризационная опись) (ф. 0504087) применяется для отражения результатов проведенной в учреждении инвентаризации объектов нефинансовых активов. Она составляется комиссией учреждения по материально ответственным лицам с указанием места проведения инвентаризации, распиской материально ответственного лица и отражает:

- наименование и код объекта учета;
- инвентарный номер;
- единицу измерения;
- сведения о фактическом наличии объекта учета (цена, количество);
- данные бухгалтерского учета (количество, сумма);
- сведения о результатах инвентаризации (по недостатке и по излишкам – количество и сумма).

Инвентаризационная опись (ф. 0504087) подписывается председателем и всеми членами комиссии учреждения, осуществляющей инвентаризацию.

Таким образом, замечания проверяющих вполне обоснованы. Требование к оформлению результатов инвентаризации установлено **п. 4.1 Методических указаний** **№ 173н**. К сожалению, исправить такое нарушение можно только путем повторной инвентаризации, в ходе которой будут правильно оформлены инвентаризационные описи и результаты инвентаризации.

Нарушение. В ходе проверки было выявлено несоответствие наименований объектов основных средств, указанных в инвентаризационной описи, составленной при проведенной ранее инвентаризации с наименованиям объектов фактически осмотренного имущества и их техническим характеристикам. Повторная инвентаризация показала наличие неучтенных объектов.

Согласно нормам **п. 3.3 Методических указаний** **№ 173н** при выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Например, по зданиям – указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т. д.), год постройки и др.; по каналам – протяженность, глубину и ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам – местонахождение, род материалов и основные размеры; по дорогам – тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна и т. п.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами. Требование о том, что неучтенные объекты нефинансовых активов принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости с учетом амортизации, установлено **п. 25,4 4 Инструкции** **№ 157н**.

Чтобы исправить данное нарушение, учреждению следует принять к учету выявленные в

ходе проведения инвентаризации контрольными органами объекты нефинансовых активов, определив их рыночную стоимость, срок использования в учреждении. Напомним, что согласно нормам **п. 25 Инструкции № 157н** под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к учету.

Определение текущей рыночной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта нефинансового актива производится на основе цены, действующей на дату принятия к учету (оприходования) имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально, а в случаях невозможности документального подтверждения – экспертным путем.

При определении текущей рыночной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта нефинансового актива комиссия по поступлению и выбытию активов, созданная в учреждении на постоянной основе, использует: данные о ценах на аналогичные материальные ценности, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (в том числе экспертов, привлеченных на добровольных началах к работе в комиссии по поступлению и выбытию активов) о стоимости отдельных (аналогичных) объектов нефинансовых активов.

Инвентарные номера

Нарушение. Проверка показала, что учреждение нарушило требования **п. 46 Инструкции № 157н**

– на некоторых объектах основных средств отсутствовали инвентарные номера, хотя проставление их было технически возможным. Согласно нормам этого пункта каждому инвентарному объекту недвижимого имущества, а также инвентарному объекту движимого имущества, кроме объектов стоимостью до 3 000 руб. включительно и объектов библиотечного фонда независимо от их стоимости, присваивается уникальный инвентарный порядковый номер (далее – инвентарный номер) независимо от того, находится ли объект в эксплуатации, запасе или на консервации.

Присвоенный объекту инвентарный номер должен быть обозначен материально ответственным лицом в присутствии уполномоченного члена комиссии по поступлению и

выбытию активов путем прикрепления к нему жетона, нанесения на объект учета краской или иным способом, обеспечивающим сохранность маркировки.

Если объект основного средства является сложным (комплексом конструктивно-сочлененных предметов), то есть включает в себя обособленные элементы (конструктивные предметы), составляющие вместе с ним единое целое, то на каждом таком элементе (конструктивном предмете) должен быть обозначен инвентарный номер, присвоенный основному средству (сложному объекту, комплексу конструктивно-сочлененных предметов).

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в учреждении.

Инвентарные номера выбывших с балансового учета инвентарных объектов основных средств вновь принятым к учету объектам не присваиваются.

При невозможности обозначения инвентарного номера на объекте основных средств в случаях, определенных требованиями его эксплуатации, присвоенный ему инвентарный номер применяется в целях бухгалтерского учета с отражением в соответствующих регистрах бухучета без нанесения на объект основного средства.

Проставление инвентарных номеров на те объекты основных средств, на которых согласно нормам **п. 46 Инструкции** **№ 157н** они должны присутствовать, позволит устранить данное нарушение.

Инвентарная карточка

Методическими указаниями № 173н утвержден перечень унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств, в том числе инвентарная карточка учета объекта основных средств (ф. 0504031), в разделе «Краткая индивидуальная характеристика объекта» которой записываются только основные качественные и количественные показатели основного объекта, а также относящиеся к нему важнейшие пристройки, приспособления и принадлежности (два-три наиболее важных для данного объекта качественных показателя, исключая дублирование данных

имеющейся в организации технической документации на данный объект). Как показали результаты проверки, в нарушение указанного нормативного документа в некоторых учреждениях имели место случаи, когда вышеуказанный раздел не заполнялся. С целью устранения данного нарушения следует заполнить этот раздел инвентарных карточек учета объекта основных средств.

Учет имущества, полученного в пользование

Нарушение. В ходе инвентаризации установлено, что в учреждении находится имущество, принадлежащее работникам учреждения, а также имущество, переданное в пользование по договорам безвозмездного пользования. Данное имущество никак не учитывается в учреждении. Учреждение нарушило нормы **п. 333**

Инструкции **№ 157н**

. Напомним, что согласно его нормам на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользование» учитываются объекты движимого и недвижимого имущества, полученные учреждением в безвозмездное пользование, земельные участки, закрепленные за учреждением на праве постоянного (бессрочного) пользования, а также объекты движимого и недвижимого имущества, полученные в возмездное пользование, кроме финансовой аренды, если объект имущества находится на балансе лизингополучателя.

Кроме того, на забалансовом счете осуществляется учет полученного недвижимого имущества в течение времени оформления государственной регистрации прав на него (до момента принятия к учету недвижимого имущества).

Объект имущества, полученный учреждением от балансодержателя (собственника) имущества, учитывается на забалансовом счете на основании акта приемки-передачи (иного документа, подтверждающего получение имущества и (или) права его пользования) по стоимости, указанной (определенной) передающей стороной (собственником).

Таким образом, имущество, принадлежащее работникам учреждения, а также имущество, переданное в безвозмездное пользование по договору следует учитывать на забалансовом счете 01. Исправить данное нарушение можно приняв к учету такое имущество. Документом-основанием для постановки на учет личного имущества работников, как и для выбытия его с учета, является заявление работника. В свою очередь, документом-основанием для принятия к учету имущества, переданного учреждению в безвозмездное пользование, является договор безвозмездного

пользования имущества.

Также в некоторых учреждениях проверяющие выявили нарушение **п. 333 Инструкции № 157н**, выразившееся в непринятии к учету программных продуктов.

Приведем еще пример нарушения учреждением норм **п. 333 Инструкции № 157н**. По лицензионному, заключенному учреждением (Лицензиат) с организацией (Лицензиаром), приобретена программа для ЭВМ. Согласно предмету договора Лицензиат предоставляет право на использование приобретенной программы. Срок действия договора определен в течение срока действия сертификата – ключа подписи с момента подписания сторонами. В нарушение

п. 333

программное обеспечение в периоде действия сертификата ключа подписи в бухгалтерском учете учреждения на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользование» не числилось.

Принятие программных продуктов к забалансовому учету устранил данное нарушение и проверяющие в своем акте отметят: «В ходе проведения контрольных мероприятий нарушение было устранено».

Учет имущества, принятого на хранение

Нарушение. В ходе проведения контрольных мероприятий было выявлено, что учреждением согласно договору ответственного хранения, заключенному с ООО, приняты на хранение материальные ценности в количестве 17 штук (оборудование для пользования Интернетом). В нарушение **п. 335 Инструкции № 157н** вышеуказанное имущество не отнесено на забалансовый счет 02 «Материальные ценности, принятые на хранение». Согласно нормам

п. 335

на забалансовом счете 02 «Материальные ценности, принятые на хранение» ведется учет следующих материальных ценностей:

- принятых учреждением на хранение, в переработку;
- полученных (принятых к учету) учреждением до момента обращения их в собственность государства и (или) передачи указанного имущества органу, осуществляющему в отношении указанного имущества полномочия собственника

(имущество, полученное в качестве дара, бесхозное имущество и т. п.);

- изъятых в возмещение причиненного ущерба, за исключением материальных ценностей, являющихся согласно законодательству РФ вещественными доказательствами и учитываемых обособленно, материальных ценностей, изъятых (задержанных) таможенными органами и не помещенных на склад временного хранения таможенного органа.

Таким образом, имущество, находящееся в учреждении на хранении, следует принять к учету. В этом случае нарушение будет устранено.

Учет материальных запасов

Нарушение. Учреждение в нарушение п. 38 Инструкции № 157н на счете 0 105 00 000 «Материальные запасы» учитывало баннеры. Баннеры приняты к учету как материальные запасы, а должны быть приняты к учету как основные средства.

Пунктом

38

установлено, что материальные объекты имущества, независимо от их стоимости, со сроком полезного использования более 12 месяцев, предназначенные для неоднократного или постоянного использования на праве оперативного управления в процессе деятельности учреждения при выполнении им работ, оказании услуг, осуществления государственных полномочий (функций) либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, полученные в лизинг (сублизинг), принимаются к учету в качестве основных средств. Поскольку срок полезного использования баннера превышает 12 месяцев, его нужно учитывать как объект основных средств. Путем совершения исправительных записей в соответствии с

п. 18 Инструкции № 157н

учреждению следует перевести баннеры из объектов материальных запасов в состав основных средств. Бухгалтерские записи, отражающие принятие к учету баннеров как материальных запасов, сторнируются и делаются дополнительные записи по принятию их к учету как объектов основных средств.

Нарушение. При проверке правильности заполнения путевых листов на автомобиль УАЗ-396255 было установлено, что в некоторых путевых листах в показания спидометра были внесены исправления путем заклейки и нанесения новых данных о километраже и расходе ГСМ; не всем путевым листам присвоен номер. Также установлены факты расхождения данных путевых листов с данными журнала регистрации путевых листов. Например, согласно путевому листу от 09.06.2013 № 350 показания спидометра на момент выезда из гаража и при возвращении в гараж составляли 5 064 км и 5 164 км

соответственно, по данным журнала регистрации путевых листов те же показания составили 3 245 км и 3 256 км.

На основании п. 5 Распоряжения Минтранса РФ от 14.03.2008 № АМ-23-р «О введении в действие методических рекомендаций «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте»

в 2011 году в учреждении к базовой норме расхода топлива при обкатке нового автомобиля УАЗ-396255 применялся поправочный коэффициент в размере 10%. Руководством по эксплуатации к данному автомобилю норматив обкатки установлен в количестве 2 500 км пробега. Однако по факту указанный коэффициент применялся при пробеге УАЗ 396255 свыше 2 500 км, что привело к необоснованному списанию ГСМ.

Нарушение. Как выяснилось в ходе проверки по актам выполненных работ формы КС-2, проводились разборка трубопроводов из водогазопроводных труб, разборка трубопроводов из чугунных канализационных труб и демонтаж радиаторов отопления весом. В соответствии с п. 23 Инструкции № 162н, п. 34 Инструкции № 174н

п. 34 Инструкции № 183н

материальные запасы, остающиеся в распоряжении учреждения по результатам проведения демонтажных, ремонтных работ, принимаются к учету и отражаются на счете 0 105 00 000 «Материальные запасы».

Материальные запасы (металлолом), полученные при проведении демонтажных работ систем отопления и водоснабжения, на счетах бухгалтерского учета оприходованы не были. Как следует из объяснительной заместителя главного бухгалтера, демонтированные радиаторы и трубы были вывезены как строительный мусор фирмой-подрядчиком.

1. Приказ Минфина РФ от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».

2. Приказ Минфина РФ от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению».

3. Приказ Минфина РФ от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению».

4. Приказ Минфина РФ от 23.12.2010 № 183н «Об утверждении Плана счетов

бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению».

5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

6. Приказ Минфина РФ от 15.12.2010 № 173н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и Методических указаний по их применению».

Мнение авторов материалов может не совпадать с мнением редакции.