

## **ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ, ИЛИ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ БЕЗ ОШИБОК**

В соответствии с положениями ст. 19 Закона о бухгалтерском учете <1> экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. К экономическим субъектам относятся и государственные (муниципальные) учреждения. Исполнение данной обязанности вызывает у руководителей учреждений и главных бухгалтеров немало вопросов. В частности, кто будет проводить мероприятия по внутреннему контролю, если в штатном расписании отсутствует штатная единица "ревизор"? Надо ли разрабатывать положение о внутреннем финансовом контроле и если надо, то какую информацию оно должно отражать? Как организовать мероприятия внутреннего контроля собственными силами финансово-экономического отдела (бухгалтерией) и на что обратить внимание при проверке, мы поговорим в статье.

-----  
<1> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

### **Возложение обязанности по организации контрольных мероприятий на работника учреждения**

Чаще всего штат работников государственных (муниципальных) учреждений небольшой, что не позволяет иметь не только контрольно-ревизионный отдел, но и ревизора ввиду отсутствия такой штатной единицы. В то же время проводить мероприятия внутреннего контроля учреждения обязаны. Как быть?

В должностные обязанности главного бухгалтера согласно Квалификационному справочнику должностей руководителей, специалистов и других служащих, утвержденному Постановлением Минтруда России от 21.08.1998 № 37, в том числе входит:

- руководство работой по организации системы внутреннего контроля за правильностью оформления хозяйственных операций, соблюдением порядка документооборота, технологии обработки учетной информации и ее защиты от несанкционированного доступа;

- организация работ по ведению регистров бухгалтерского учета на основе применения современных информационных технологий, прогрессивных форм и методов учета и контроля, исполнению смет расходов, учету имущества, обязательств, основных средств, материально-производственных запасов, денежных средств, финансовых, расчетных и кредитных операций, издержек производства и обращения, продажи продукции, выполнения работ (услуг), финансовых результатов деятельности организации;

- обеспечение контроля за соблюдением порядка оформления первичных учетных документов;

- оказание методической помощи руководителям подразделений и другим работникам организации по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и анализа хозяйственной деятельности.

Таким образом, уже в силу своих должностных обязанностей главный бухгалтер наделен контрольными функциями, поэтому функции по организации и проведению внутреннего контроля может выполнять главный бухгалтер или другой работник финансово-экономического отдела, например заместитель главного бухгалтера (проверяющий).

Для проведения мероприятий внутреннего контроля в учреждении разрабатывается положение о внутреннем контроле, а также приказом руководителя учреждения назначаются лица (лицо), которые ответственны за проведение мероприятий внутреннего контроля.

Данные проверенных и принятых к учету первичных (сводных) учетных документов систематизируются в хронологическом порядке (по датам совершения операций) и (или) группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учета накопительным способом с отражением в следующих регистрах бухгалтерского учета (п. 11 Инструкции N 157н <2>):

- журнал операций по счету "Касса";
- журнал операций с безналичными денежными средствами;
- журнал операций расчетов с подотчетными лицами;
- журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- журнал операций расчетов с дебиторами по доходам;
- журнал операций расчетов по оплате труда;
- журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- журнал по прочим операциям;
- журнал по санкционированию;
- главная книга;
- иные регистры, предусмотренные Инструкцией № 157н.

-----  
<2> Приказ Минфина России 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".

Форма журнала операций предусматривает подпись главного бухгалтера. Таким образом, периодически, чаще всего по итогам каждого месяца, работники бухгалтерии должны представлять главному бухгалтеру на подпись журналы операций с подшитыми к ним первичными учетными документами.

Проверка журналов операций и первичных документов к ним является элементом внутреннего контроля. Как мы уже говорили, проверку может произвести как сам главный бухгалтер, так и другое лицо, назначенное приказом руководителя учреждения.

Конечно, сплошная проверка журналов операций и первичных документов к ним не всегда представляется возможной, поэтому проверяющий может провести выборочную проверку, а именно:

- просмотреть корреспонденцию счетов и содержание операции (при необходимости можно обратить внимание и на заполнение других граф журнала операций);
- проверить, подобраны ли первичные документы в хронологическом порядке;
- выяснить, соответствует ли форма первичных документов, приложенных к журналу операций, тем, которые должны применяться при отражении этих операций в соответствии с нормами законодательства;
- проверить правильность заполнения первичных документов, наличие всех необходимых подписей;
- сверить показатели, отражаемые в журналах операций, с показателями, содержащимися в главной книге формы 0504072;
- проверить иные показатели.

Кроме того, проверяющему необходимо обратить внимание на следующие моменты.

**Журнал операций с безналичными денежными средствами.** При проверке журнала главный бухгалтер (проверяющий) просматривает выписку со счета и платежные поручения, приложенные к журналу, обращает внимание на соответствие назначения платежа Указаниям о порядке применения бюджетной классификации <3>.

-----  
<3> Приказ Минфина России от 21.12.2012 № 171н "Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации на 2013 год и на

плановый период 2014 и 2015 годов".

Следует заметить, что в результате внесения изменений в БК РФ Федеральным законом от 23.07.2013 № 252-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" понятие "нецелевое использование бюджетных средств" применимо и в отношении действий, совершаемых бюджетными и автономными учреждениями с субсидиями.

Так, из положений новой ст. 306.4 БК РФ следует, что нецелевым использованием бюджетных средств признаются направление средств бюджета бюджетной системы РФ и оплата денежных обязательств в целях, не соответствующих полностью или частично целям, определенным законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной росписью, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств.

Правовым основанием получения средств субсидий является соглашение о предоставлении этих средств. На основании данного соглашения, а также руководствуясь государственным (муниципальным) заданием учредителя, учреждение разрабатывает план финансово-хозяйственной деятельности, который утверждается учредителем. При направлении средств на цели, не определенные в соглашении (в отношении субсидий на иные цели) о предоставлении субсидии, и при совершении платежей не по тем статьям КОСГУ, которые прописаны в плане финансово-хозяйственной деятельности учреждения и соответствуют Указаниям о порядке применения бюджетной классификации, данные действия могут быть квалифицированы как нецелевое использование бюджетных средств.

**Журнал операций по счету "Касса".** При проверке журнала проверяющее лицо обращает внимание на правильное заполнение приходных и расходных кассовых ордеров. Данные документы отражают движение денежных средств, и к их заполнению следует отнестись предельно внимательно, например проверить наличие всех подписей на приходных и расходных кассовых ордерах. Как установлено п. 8 Инструкции № 157н, документы, которыми оформляются факты хозяйственной жизни с денежными средствами, принимаются к отражению в бухгалтерском учете при наличии на документе подписей руководителя субъекта учета и главного бухгалтера или уполномоченных ими на то лиц.

Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, документы, оформляющие финансовые вложения, договоры займа, кредитные договоры к исполнению и бухгалтерскому учету не принимаются, за исключением документов, подписываемых руководителем органа государственной власти (государственного органа), органа местного самоуправления, особенности оформления которых определяются законами и (или) нормативными правовыми актами РФ. Указанные документы, не содержащие подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица, в случаях разногласий между руководителем субъекта учета (уполномоченным им лицом) и главным бухгалтером по осуществлению отдельных фактов хозяйственной жизни принимаются к исполнению и отражению в бухгалтерском учете с письменного распоряжения руководителя субъекта учета (уполномоченного им на то лица), который несет ответственность, предусмотренную законодательством РФ.

Также при проверке надо обращать внимание на показатель, отражаемый в графе "Общий остаток денежных средств в кассе на конец дня" кассовой книги (ф. 0504514). Он не должен быть больше лимита остатка наличных денежных средств в кассе учреждения.

Согласно п. 1.4 Положения о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденного Банком России 12.10.2011 № 373-П, юридическое лицо обязано хранить на банковских счетах наличные деньги сверх установленного лимита остатка наличных денег.

Накопление юридическим лицом наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий, выплат, включенных в соответствии с методологией, принятой для заполнения форм федерального

государственного статистического наблюдения, в фонд заработной платы и выплаты социального характера, включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем в эти дни кассовых операций.

В других случаях накопление в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег юридическим лицом не допускается.

Что касается заполнения кассовой книги (ф. 0504514), согласно Приказу Минфина России № 173н <4> она должна быть прошнурована, пронумерована и опечатана сургучной (мастичной) печатью, а количество листов в ней заверено подписями руководителя учреждения и главного бухгалтера.

-----  
<4> Приказ Минфина России 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".

**Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками.** К журналу прилагаются документы, подтверждающие получение товара, услуги, результата работы от поставщиков и подрядчиков. Первичными документами, подтверждающими данные операции, являются товарные накладные, товарно-транспортные накладные, акты выполненных работ.

Согласно ст. 9 Закона о бухгалтерском учете формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Таким образом, коммерческие организации вправе не использовать унифицированные формы первичных документов, в том числе товарных накладных, товарно-транспортных накладных, актов, а применять самостоятельно разработанные формы документов. В то же время в самостоятельно разработанных формах первичных учетных документах должны содержаться обязательные реквизиты:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных п. 6, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В случае отсутствия хотя бы одного обязательного реквизита документ не будет признан первичным.

## Инвентаризация

Инвентаризация также является одним из элементов внутреннего контроля. Инвентаризация - периодическая проверка наличия числящихся на балансе учреждения

ценностей, их сохранности и правильности хранения, обязательств и прав на получение средств, а также ведения складского хозяйства и соответствия данных учета фактическому состоянию. Инвентаризация позволяет осуществлять контроль над сохранностью материальных ценностей, выявлять и устранять возможные ошибки в учете и работе материально ответственных лиц, определять величину естественной убыли и уточнять учетные данные об остатках материальных и других ценностей.

Согласно п. 6 Инструкции № 157н государственные (муниципальные) учреждения в целях организации бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующими бухгалтерский учет, названной Инструкцией, формируют учетную политику исходя из особенностей своей структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности учреждения и выполняемых ими в соответствии с законодательством РФ полномочий. В учетной политике утверждается порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств.

Пунктом 20 Инструкции № 157н установлено, что инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств проводится субъектом учета в порядке, предусмотренном нормативными правовыми актами, принятыми Минфином в соответствии с законодательством РФ. Аналогичные положения содержатся в ст. 11 Закона о бухгалтерском учете.

Исходя из вышесказанного учреждения в своей учетной политике определяют порядок проведения инвентаризации, руководствуясь Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49.

В п. 1.5 Методических указаний поименованы случаи, когда проведение инвентаризации кассы обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищений, злоупотреблений, 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, предусмотренных законодательством РФ или нормативными актами Минфина.

В учетной политике могут быть установлены иные случаи и сроки проведения инвентаризации кассы. В частности, в учетной политике может быть прописано, что инвентаризация кассы осуществляется в рамках мероприятий внутреннего контроля по решению лица, ответственного за проведение контрольных мероприятий.

Например, главный бухгалтер учреждения наделен функциями по осуществлению внутреннего контроля. У учреждения имеется столовая. Заведующая столовой ежемесячно представляет в бухгалтерию отчет об использовании продуктов питания. При проверке отчета выясняется:

- стоимость продуктов питания и их количество не соответствуют данным бухгалтерского учета;
- сумма "Итого", указанная в отчете, не соответствует построчному суммированию всех позиций, приведенных в отчете.

Получив такой отчет, проверяющее лицо может засомневаться в правильности организации хранения, выдачи и использования продуктов питания в столовой и потребовать проведения инвентаризации кассы.

Следует заметить, что при проведении инвентаризации могут быть выявлены расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием нефинансовых

активов, расчетов, денежных средств. Причины отклонения фактических данных от данных бухгалтерского учета могут быть разными.

**1. Потери при хранении и транспортировке, а также изменение массы или качества в результате воздействия окружающей среды.** Например, при повышенной влажности воздуха масса таких продуктов питания, как мука или сахар, будет повышаться, а при пониженной влажности - понижаться, что вполне естественно. Подобные изменения количества или качества товарно-материальных ценностей по естественным причинам допускаются в размерах, которые определены действующим законодательством, - нормами естественной убыли.

Для каждого вида продуктов питания установлены свои нормы естественной убыли, которыми следует руководствоваться при списании недостач. К ним, в частности, относятся:

- порядок утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 12.11.2002 №814;

- Нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания, утвержденные Приказом Минэкономразвития России от 07.09.2007 № 304.

Под естественной убылью товарно-материальных ценностей понимается потеря (уменьшение массы товара при сохранении его качества в пределах требований (норм), устанавливаемых нормативными правовыми актами), являющаяся следствием естественного изменения биологических и (или) физико-химических свойств товаров.

При хранении продуктов питания норма естественной убыли является допустимой величиной безвозвратных потерь (естественной убыли), которая определяется за время хранения товара путем сопоставления его массы с массой товара, фактически принятого на хранение.

**2. Неточности при приеме и отпуске товарно-материальных ценностей,** в частности неправильное взвешивание или замер, случайная замена одного сорта другим и т.п.

**3. Ошибки в бухгалтерском учете:** описки, арифметические просчеты и т.д. Чаще всего они обусловлены человеческим фактором.

**4. Недобросовестность работников,** чья деятельность связана с товарно-материальными ценностями. В результате действий таких работников образуются обвесы, обсчеты, хищения и т.п. В данном случае приходится не только вносить изменения в бухгалтерские данные, но и взыскивать суммы недостач с виновных лиц.

М.Волчкова  
Эксперт журнала  
"Ревизии и проверки  
финансово-хозяйственной деятельности  
государственных (муниципальных)  
учреждений"

Подписано в печать  
30.08.2013

---