

УДК 338.2 DOI: 10.14451/1.219.59

Внутренний контроль НМА в бюджетных учреждениях: разработка программы внутреннего контроля

© 2023 **Демина Ирина Дмитриевна**

Доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. Россия, Москва.
E-mail: IDDemina@fa.ru

© 2023 **Осипов Николай Юрьевич**

Бакалавр. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. Россия, Москва.
E-mail: nuosipov@yandex.ru

Ключевые слова: бюджетные учреждения, государственный финансовый контроль, внутренний контроль, НМА (нематериальные активы), программа внутреннего контроля, контрольные процедуры.

В статье обосновываются особенности и основные направления внутреннего контроля наличия, движения и эффективности использования нематериальных активов в бюджетном учреждении. В связи с осуществлением государственного финансового контроля за деятельностью бюджетных учреждений возникает необходимость разработки внутренних контрольных процедур внутри бюджетного учреждения, которые позволят не допустить ошибок по отражению в учете и отчетности наличия и движения НМА. В статье приведен фрагмент программы внутреннего контроля.

Формирование системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях является необходимым условием их эффективной деятельности. В настоящее время в структуре баланса бюджетного учреждения все большую долю приобретают нематериальные активы (НМА).

2. достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности в части учета наличия и движения НМА;
3. соблюдение законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета НМА.

Внутренний контроль НМА — это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что бюджетное учреждение обеспечивает:

Внутренний контроль бюджетного учреждения также должен обеспечивать осуществление внутреннего финансового контроля.

1. эффективность и результативность использования НМА;

Учет НМА имеет особенности, которые отличают их учет от других внеоборотных нефинансовых активов. Так, при признании НМА необходимо

их идентифицировать с целью возникновения исключительных или неисключительных прав на них. Основными критериями признания НМА являются: отсутствие материально-вещественной формы; возможность идентификации НМА; наличие документов, подтверждающих существование НМА (наличие исключительных или неисключительных прав на него).

Для достоверного аналитического учета НМА выделяются следующие подгруппы НМА: НМА с определенным сроком использования; НМА с неопределенным сроком использования; научные исследования; опытно-конструкторские и технологические разработки. У некоторых НМА невозможно определить и подтвердить срок полезного использования.

Для учета НМА с исключительными и неисключительными правами предусматриваются различные балансовые счета:

- 0 102 00 000 для НМА с исключительными правами (КОСГУ 320);
- 0 111 60 000 для НМА с неисключительными правами с неопределенным сроком использования КОСГУ 353 (453), с определенным (КОСГУ 352 (452)).

Если НМА имеют неисключительные права и срок полезного использования менее 12 месяцев, то такие объекты не удовлетворяют критериям признания НМА и признаются как расходы.

Амортизация по НМА с неопределенным сроком использования не начисляется. Ежегодно у бюджетного учреждения возникает необходимость возможности установления срока полезного использования с целью начисления амортизации.

Для НМА балансовой стоимостью до 100 тысяч рублей с определенным сроком полезного использования амортизация начисляется в разме-

ре 100% от первоначальной стоимости. МА подлежат тестированию на обесценение. Вместе с тем, отсутствие активного рынка значительно затрудняет этот процесс.

Бюджетные учреждения могут иметь НМА культурного наследования. Такие активы признаются в учете только если субъект учета имеет возможность получить будущие экономические выгоды или полезный потенциал, связанный с указанным активом, либо если его полезный потенциал не ограничивается его культурной ценностью.

В учетной политике учреждения необходимо закрепить порядок присвоения инвентарного номера объектам НМА, методы начисления амортизации, срок полезного использования по основным группам НМА, порядок определения стоимостной оценки НМА, полученного в результате необменной операции, порядок проведения инвентаризации НМА, особенности применения и заполнения первичных документов по отражению НМА.

Все эти необходимые условия достоверного учета НМА в бюджетных учреждениях определяют содержание программы внутреннего контроля наличия и движения НМА (таблица 1).

Операции с НМА в бюджетных учреждениях достаточно малочисленны и носят ограниченный характер. Исключение составляют учреждения, специализирующиеся на проведении научно-исследовательских работ и опытно-конструкторских разработок, для которых создание объектов НМА является неотъемлемой частью деятельности. Учет результатов НИР/ОКР одновременно с этим является наиболее рискованной областью и требует наибольшего внимания в отношении рассматриваемого участка контроля.

Таблица 1. Программа внутреннего контроля НМА бюджетного учреждения (фрагмент).

№	Виды работ и контрольные процедуры	Периодичность (срок) проведения	Исполнитель / ответственный	Примечания
Блок «общие контроли»				
1.	Документальное оформление операций по учету НМА	Постоянно	Бухгалтер, отвечающий за учет внеоборотных нефинансовых активов	Правильное оформление первичного учетного документа, карточек учета НМА, наличие документов, подтверждающих существование НМА имеют первоочередное значение в силу отсутствия у данных объектов материально-вещественной формы. Все используемые первичные учетные документы по учету НМА зафиксированы в учетной политике и внесены в учетную информационную систему. В отношении перечня подтверждающих существование объектов НМА документов имеется памятка-инструкция бухгалтеру. IT-зависимый контроль, информационная учетная система подразумевает наличие заранее установленных шаблонов. Пока не будут заполнены все обязательные поля, система будет выдавать оповещение бухгалтеру данного сегмента и главному бухгалтеру.
2.	Проверка надлежащего оформления первичного учетного документа и заполнения учетных регистров в отношении НМА, общий надзор	Перед составлением БФО, а также по мере осуществления операций с объектами НМА	Главный бухгалтер	Непосредственный контроль руководителя за подчиненными. Может осуществляться выборочно, каждое выполнение контрольной процедуры не документировается.
3.	Разграничение доступа к учетной системе	Постоянно	Главный IT-специалист	Доступ к блоку учетной системы по учету НМА имеется только у бухгалтера, отвечающего за учет внеоборотных активов и у главного бухгалтера. Проверка отсутствия возможности несанкционированного доступа к учетной системе осуществляется раз в год в ходе общей проверки IT-систем.
4.	Разграничение полномочий	Постоянно	Контроль на уровне контрольной среды	Операции по учету НМА отражаются по мере передачи первичного учетного документа в бухгалтерию/составления первичного учетного документа ответственным бухгалтером. Отражает информацию бухгалтер, отвечающий за учет внеоборотных активов. Контроль за верным учетом НМА осуществляет главный бухгалтер. Создается дополнительная комиссия по поступлению и выбытию внеоборотных активов.

Продолжение на следующей странице

Таблица 1. Программа внутреннего контроля НМА бюджетного учреждения (фрагмент). (Продолжение таблицы)

Санкционирование операций и корректность полученной информации		Постоянно	Контроль на уровне контрольной среды	В разрезе учета, отражение информации в ИС осуществляется по мере составления/получения первичного учетного документа в соответствии с положением о документообороте. В разрезе осуществления операций – приобретение, списание, ввод в эксплуатацию объектов НМА осуществляется исключительно на основании распоряжений/приказов руководителя учреждения с учетом заключений комиссии по выбытию активов в рамках их полномочий. Юридический отдел несет ответственность за своевременное получение документов, подтверждающих существование объектов НМА. В случае приобретения НМА, копия договора должна отправляться в бухгалтерскую службу сразу после его согласования. Внутренне созданные объекты НМА принимаются или не принимаются к учету на основании решения специально создаваемой комиссии с документальным оформлением принятого решения.
6.	Сохранность объектов	Постоянно	Главный ИТ-специалист	ИТ-служба должна обеспечивать резервное копирование объектов НМА, хранящихся в электронном/цифровом виде, а также иметь резервные копии всех электронных документов, относящихся к учету объектов НМА. В учреждении предусмотрен электронный документооборот. Поступающие бумажные документы оцифровываются и вносятся в информационную систему.
7.	Инвентаризация	Ежегодно, а также в случаях, предусмотренных внутренним положением по инвентаризации	Председатель постоянно действующей инвентаризационной комиссии	Ключевая контрольная процедура, подтверждающая полноту, существование объектов НМА, надлежащее оформление прав на них.
8.	Общие ИТ-контроли	Постоянно	Контроль на уровне среды	Бухгалтерская информационная система подразумевает автоматическое заполнение части «шаблонных реквизитов», автоматический перенос остатков в регистры, главную книгу и ОСВ, полуавтоматический перенос остатков в формы отчетности, невозможность ввода отрицательных сумм, формирование отчета об ошибках, автоматическую арифметическую проверку данных.
Блок «контроль в разрезе предпосылок»				
1.	Контроль существования объектов НМА, наличия прав на объекты НМА			

Продолжение на следующей странице

Таблица 1. Программа внутреннего контроля НМА бюджетного учреждения (фрагмент). (Продолжение таблицы)

1.1.	Проверка реального существования объектов НМА, наличия регистрации прав на объекты	По мере поступления новых объектов, а также в ходе инвентаризации	Главный бухгалтер	Процедура осуществляется путем сверки данных из документов, подтверждающих существование объектов с данными соответствующих органов, осуществляющих регистрацию прав (сверка данных из документов с данными сайта соответствующих органов). В случае использования неисключительных прав осуществляется подтверждение фактического использования лицензии в деятельности организации (наличие соответствующего ПО, его использование). Остаточный риск искажения данных предпосылкой перекрывается общими контролями.
1.2.	Выявление НМА, права пользования на которые истекает	Раз в полгода	Главный бухгалтер	С целью выявления рисков объектов, главный бухгалтер периодически проверяет НМА, права на которые истекают. После анализа, главный бухгалтер формирует соответствующий отчет руководителю учреждения.
1.3.	Анализ характера использования объектов НМА	Раз в полгода	Главный бухгалтер, заместитель руководителя	Выявление объектов, не заключающих в себе возможности приносить экономические выгоды и не содержащие полезного потенциала с целью своевременного прекращения признания данных объектов. Особый акцент на практическим использованием объектов НМА, на том, в какой степени они влияют на достижение основной деятельности учреждения. Результаты анализа оформляются бухгалтерской справкой. (целесообразности формирования журнала нет).
2.	Контроль полноты учета НМА			
2.1.	Анализ внутренних создаваемых объектов НМА	По завершению каждого НИР/ОКР (завершению отдельных этапов НИР/ОКР)	Главный бухгалтер, заместитель руководителя по научной работе. Комиссия по принятию/выбытию активов	Риск наличия неучтенных приобретенных объектов НМА – низкий. Высокий риск имеется лишь в отношении объектов, создаваемых по результатам НИР и ОКР. По результатам НИР, комиссия, принимавшая результаты НИР/ОКР или контролирующая их выполнение, должны предоставлять в бухгалтерию протокол, заключения, иные документы, служащие основанием для оценки критериев признания результатов НИР/ОКР как объекта НМА. Отдельное внимание уделяется работам, квалифицированным как не давшим положительного результата, в том числе на предмет недобросовестных действий руководителей и наличия практического использования результатов данных работ.
3.	Контроль точности определения стоимости НМА			

Продолжение на следующей странице

Таблица 1. Программа внутреннего контроля НМА бюджетного учреждения (фрагмент). (Продолжение таблицы)

3.1.	Контроль точности приобретенных НМА в результате обменных операций	При поступлении объектов НМА	Бухгалтер, отвечающий за учет внеоборотных нефинансовых активов, гл. бухгалтер	Контроль точности отнесения сумм на увеличение ПС объектов НМА. Особое внимание – многокомпонентным сделкам. Отдельно главный бухгалтер контролирует, не было ли затраты на приобретение НМА, ошибочно отнесенных на расходы.
3.2.	Контроль готовности НМА к использованию	При поступлении объектов НМА	Комиссия по поступлению/выбытию активов	Комиссия определяет момент, когда объект НМА готов к использованию и затраты прекращают капитализироваться.
3.3.	Контроль точности приобретенных НМА в результате обменных операций	При поступлении объектов НМА	Бухгалтер, отвечающий за учет внеоборотных нефинансовых активов, гл. бухгалтер	Основа определения первоначальной стоимости – справка определения справедливой стоимости приобретаемого объекта. Оформляется главным бухгалтером в силу методической сложности с согласованием комиссии.
3.4.	Контроль точности капитализации затрат для объектов НМА, создаваемых собственными силами	При поступлении объектов НМА	Бухгалтер, отвечающий за учет внеоборотных нефинансовых активов, гл. бухгалтер	Должен быть четко задокументирован и идентифицирован момент, с которого разработка начинает удовлетворять критериям признания НМА. Все понесенные затраты должны быть задокументированы.
3.5.	Самоконтроль при ручном вводе данных документов о стоимости понесенных затрат	При поступлении объектов НМА	Бухгалтер, отвечающий за учет внеоборотных нефинансовых активов	Необходимость вследствие ручного переноса данных из первичного учетного документа в информационную систему при признании объектов
3.6.	Контроль точности начисления амортизации	Постоянно, перед составлением БФО	Автоматически, бухгалтер, отвечающий за учет внеоборотных нефинансовых активов.	Визуальный контроль факта начисления амортизации. Амортизация начисляется автоматически информационной системой. Задача бухгалтера – верно указать параметры при признании в соответствии с учетной политикой и решением главного бухгалтера (СПИ, метод амортизации). Риск ошибки – низкий. Отдельное внимание тому, что на объекты со стоимостью менее 100 тыс. руб. – амортизация начисляется в размере 100% при вводе в эксплуатацию.

Библиографический список

1. Письмо Минфина России от 30.11.2020 № 02-07-07/104384 «Методические рекомендации по применению СГС «Нематериальные активы».
2. ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (приказ Минфина России от 31.12.2016 г. №256н).
3. ФСБУ ГФ «Нематериальные активы» (приказ Минфина России от 15.11.2019 № 181н).