

УДК 336 DOI: 10.14451/1.220.60

Организация внутреннего финансового контроля наличия и движения НМА в бюджетных учреждениях

© 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, внутренний финансовый контроль, НМА (нематериальные активы), вопросник, типичные ошибки, оценка рисков.

В статье обосновываются основные направления организации внутреннего финансового контроля наличия и движения НМА в бюджетном учреждении. Особое внимание уделяется формированию системы тестов (опросника) для оценки качества учета НМА в бюджетном учреждении, классификации типичных ошибок и максимально достоверной оценке рисков при учете НМА.

В настоящее время внутренний финансовый контроль в бюджетном учреждении должен быть направлен на решение преимущественно следующих задач:

1. осуществлены соответствующим образом этически обоснованные, экономически эффективные и результативные факты хозяйственной жизни;
2. выполнены обязательства по составлению и представлению бухгалтерской бюджетной отчетности;
3. обеспечено соответствие деятельности действующему законодательству;
4. обеспечена сохранность всех видов имущества.

Поэтому остаются актуальными вопросы организации и проведения внутреннего финансового контроля наличия и движения НМА в бюджетных учреждениях. Доля нематериальных активов в балансах бюджетных учреждений хоть и незначительна, но они выполняют очень важное значение в программном обеспечении бюджетных учреждений, научных разработках и т. д.

Для того, чтобы оценить эффективность системы внутреннего финансового контроля применяется система тестирования, где по количеству положительных и отрицательных ответов на поставленные вопросы делается вывод относительно эффективности этой системы.

Вопросы могут быть примерно следующие:

1. Своевременно ли поступили все первичные учетные документы по учёту НМА в бухгалтерскую службу?
 2. Все должностные лица ознакомлены с контрольными процедурами и мероприятиями в рамках своих полномочий касательно объектов НМА?
 3. Вносились ли изменения в учётную политику в отношении объектов учёта объектов НМА?
 4. Были ли проведена инвентаризации в полной мере в соответствии с положением по инвентаризации?
 5. Обнаружены ли расхождения с учётом НМА в ходе инвентаризации?
 6. Были ли сбои в учётной информационной системе в течение отчётного периода?
 7. К каждому принятому объекту НМА прилагается заключение комиссии по поступлению / выбытию активов;
 8. В отчётном периоде проводились НИР / ОКР?
 9. По каждому проводимому НИР / ОКР есть заключение комиссии о потенциале использования результатов НИР / ОКР?
 10. Главный бухгалтер проконтролировал отражение созданных в бюджетном учреждении объектов НМА, учёт данных объектов не содержит искажений?
 11. Имеются формализованные результаты тестирования на обесценение объектов НМА?
 12. В отчётном периоде НМА обесценились; если да, то по какой причине?
 13. Все ли бизнес-процессы учреждения описаны и надлежаще оформлены?
 14. Определен ли характер использования НМА?
 15. Все запросы от функциональных руководителей в отношении объектов НМА рассмотрены, бюджетные изменения внесены;
 16. Есть ли отклонения от плана финансово-хозяйственной деятельности в части движения (приобретения, выбытия) НМА?
 17. Затраты на приобретение объектов НМА (при наличии) были своевременно санкционированы? Если нет, то по какой причине?
 18. Государственные задания по выполнению НИР / ОКР (при наличии) выполнены в полном объёме? И т. д.
- В зависимости от совокупности положительных и отрицательных ответов на поставленные вопросы и разрабатываются направления совершенствования и развития внутреннего финансового контроля наличия и движения НМА в бюджетном учреждении, что отражается в карте внутреннего финансового контроля (таблица 1) бюджетного учреждения.

Таблица 1. Карта внутреннего финансового контроля наличия и движения НМА в бюджетном учреждении (фрагмент).

Предмет внутреннего финансового контроля	1	1. Санкционирование операций с НМА	2. Проверка первичных учетных документов по учёту НМА
Контрольные действия	2	Анализ ПФХД Проверка содержания операции Проверка соответствия сумм Проверка документов Санкционирование Осуществление бухгалтерских записей	Проверка формы документа Проверка реквизитов Сверка с договором Проверка регистрации прав Проверка соответствия требованиям к идентификации Квалификация объекта НМА Перенос данных в учётную систему Проверка отражения в регистрах Присвоение инвентарного номера, заполнение дополнительной информации

Продолжение на следующей странице

Таблица 1. Карта внутреннего финансового контроля наличия и движения НМА в бюджетном учреждении (фрагмент). (Продолжение таблицы)

Должность лица, осуществляющего контрольные действия, ФИО	3	Анисимова А. А. Главный бухгалтер Григоренко Ф.Р. Заместитель директора	Анисимова А. А. Главный бухгалтер Гончаренко Л. Ф. Бухгалтер по учёту внеоборотных активов
Форма контроля	4	Самоконтроль + по подчинённости	Самоконтроль + по подчинённости
Объем выборки	5	Сплошная	Сплошная
Периодичность контроля	6	По мере осуществления операций	По мере осуществления операций

В основном самоконтроль осуществляется лицом, отвечающим за учет наличия и движения НМА. Соответственно, контроль по подчиненности осуществляется главным бухгалтером бюджетного учреждения.

Процедуры самоконтроля встроены в сам бизнес-процесс и осуществляются постоянно, процедуры контроля по подчинённости осуществляются, зачастую, выборочно, по мере

необходимости или с установленной частотой. Однако в силу того что операции с НМА малочисленны, контроль по подчиненности может быть и сплошным.

Классификация возможных типичных ошибок учета наличия и движения НМА позволит внутренним контролерам акцентировать внимание на наиболее критичных моментах (таблица 2).

Таблица 2. Классификатор ошибок учета наличия и движения НМА.

Внутренний код ошибки	Описание ошибки	Нормативная правовая база (сокращённые названия)
20 01	Отражение несуществующего объекта НМА	Закон № 402-ФЗ Концептуальные основы Приказ № 157н
20 02	Отсутствие первичных учетных документов	Закон № 402-ФЗ Концептуальные основы Приказ № 157н
20 03	Неправильно оформленные первичные учетные документы по учёту НМА	Закон № 402-ФЗ Концептуальные основы Приказ № 157н
20 04	Несанкционированный доступ к учётной системе в части НМА	Должностные инструкции, положение о бухгалтерии
20 05	Несогласованная операция по движению НМА	Приказы, распоряжения руководителей, должностные инструкции
20 06	Нарушение положения по документообороту	Положение по документообороту, должностные инструкции
20 07	Нарушения порядка обработки первичных учетных документов по поступлению и движению НМА	Должностные инструкции Закон № 402-ФЗ Концептуальные основы
20 08	Нарушение порядка формирования регистров	Закон № 402-ФЗ Концептуальные основы

Продолжение на следующей странице

Таблица 2. Классификатор ошибок учета наличия и движения НМА. (Продолжение таблицы)

Внутренний код ошибки	Описание ошибки	Нормативная правовая база (сокращённые названия)
20 09	Нарушение в классификации объекта НМА на счетах учёта	ФСБУ ГФ НМА Закон № 402-ФЗ Приказ № 157н
20 10	Нарушение порядка проведения инвентаризации НМА	Положение об инвентаризации Закон № 402-ФЗ Методические указания по инвентаризации
20 11	Расхождение данных инвентаризации с данными учёта	Положение об инвентаризации Закон № 402-ФЗ Методические указания по инвентаризации
20 12	Сбой в учётной системе в части учёта НМА	Положение о бухгалтерии
20 13	Неучтённые РИД по результатам НИР / ОКР	ФСБУ ГФ НМА Регламент о проведении НИР
20 14	Ошибка в определении первоначальной стоимости НМА	ФСБУ ГФ НМА
20 15	Ошибка в начислении амортизации НМА	ФСБУ ГФ НМА
20 16	Ошибка в определении срока полезного использования НМА	ФСБУ ГФ НМА
20 17	Ошибка в порядке проведения тестирования на обесценение НМА	Инструкция о проведении тестирования на обесценение ФСБУ ГФ НМА
20 18	Ошибка в определении справедливой стоимости объекта НМА	Инструкция о проведении тестирования на обесценение ФСБУ ГФ НМА
20 19	Ошибка в начислении убытка от обесценения	Инструкция о проведении тестирования на обесценение ФСБУ ГФ НМА
20 20	Ошибка в использовании КОСГУ	Приказ № 209н
20 21	Ошибка в переносе остатков в отчётность	Закон № 402-ФЗ ФСБУ ГФ представление бухгалтерской отчетности
20 22	Недостаточно раскрыта информация	ФСБУ ГФ представление бухгалтерской отчётности ФСБУ ГФ НМА Инструкция № 33н
20 23	Ошибка в корреспонденции в бухгалтерских записях	Инструкция 157н, 174н.
20 24	Ошибка в суммах в бухгалтерских записях	Закон № 402-ФЗ Инструкция 157н, 174н.
20 25	Операция за рамками плана финансово-хозяйственной деятельности	ПФХД БК РФ
20 26	Нецелевое использование субсидий на приобретение НМА	БК РФ ПФХД
20 27	Отсутствие данных (анализа, оценки) об операционной эффективности использования НМА	Должностные инструкции, внутренние регламенты

Продолжение на следующей странице

Таблица 2. Классификатор ошибок учета наличия и движения НМА. (Продолжение таблицы)

Внутренний код ошибки	Описание ошибки	Нормативная правовая база (сокращённые названия)
20 28	Ошибка в идентификации нематериального актива культурного наследия	ФСБУ ГФ НМА
20 29	Иная ошибка учета НМА	–

Следующим этапом организации и проведения внутреннего финансового контроля наличия и движения НМА в бюджетном учреждении является объективная оценка рисков (таблица 3, фрагмент). В результате объективной оценки рисков разрабатываются контрольные мероприятия по их минимизации.

Таблица 3. Классификация рисков учета НМА в бюджетном учреждении (фрагмент).

Предпосылка	Риск искажения	Влияние	Вероятность	Оценка	Контрольные мероприятия
Существование / право	Признание несуществующих (не отвечающих критериям признания) объектов НМА	Среднее	Низкая	Умеренный	Общие контроли Проверка регистрации и активов в стадии разработки Анализ характера использования НМА, НМА с истекающим СПИ
Полнота	Наличие непризнанных объектов НМА	Среднее	Средняя	Значимый	Общие контроли Контроль за внутренне создаваемыми объектами НМА
Точность	Неверная оценка первоначальной стоимости НМА	Низкое	Средняя	Умеренный	Общие контроли Контроль со стороны комиссии по поступлению Контроль капитализации затрат по создаваемым НМА
Оценка	Неверно установленный СПИ (срока полезного использования), неверная идентификация активов культурного наследования, обесценение активов	Низкое	Средняя	Умеренный	Общие контроли Контроль со стороны комиссии по поступлению Инвентаризация Регламентированная процедура тестирования на обесценение

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 № 256н).
3. ФСБУ ГФ «Нематериальные активы» (приказ Минфина России от 15.11.2019 № 181н).