



**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)**

ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА

Ильинка, д. 9, Москва, 109097
телетайп: 112008
факс: +7 (495) 625-08-89

27.12.2022 № 02-06-07/128426

На № _____

Главные распорядители средств
федерального бюджета

Финансовые органы субъектов
Российской Федерации

Органы управления государственными
внебюджетными фондами
Российской Федерации

Министерство финансов Российской Федерации в целях методологического сопровождения применения федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», утвержденного приказом Минфина России от 30.12.2017 № 274н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 18 мая 2018 г., регистрационный номер 51123), направляет для руководства Рекомендации по организации и обеспечению (осуществлению) внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни и ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая проведение инвентаризации в целях составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Приложение: на 10 л. в 1 экз.



А.М. Лавров

Рекомендации
по организации и обеспечению (осуществлению) внутреннего контроля
совершаемых фактов хозяйственной жизни и ведения бухгалтерского учета
и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая проведение
инвентаризации в целях составления годовой бухгалтерской (финансовой)
отчетности

Положениями Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) определены единые требования к бухгалтерскому учету в Российской Федерации, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также правовой механизм регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

При ведении бюджетного учета нефинансовых и финансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства (бухгалтерского учета государственными (муниципальными) бюджетными и автономными учреждениями) (далее – бухгалтерский учет), а также при составлении, представлении, рассмотрении и утверждении бюджетной отчетности (бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений) (далее - бухгалтерская (финансовая) отчетность) положения Закона № 402-ФЗ применяются с учетом положений бюджетного законодательства Российской Федерации.

С учетом положений статьи 19 Закона № 402-ФЗ субъект учета обязан организовать и осуществлять внутренний контроль:

совершаемых фактов хозяйственной жизни;

ведения бюджетного учета активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства и составления бюджетной отчетности;

ведения бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в случаях, когда бухгалтерская (финансовая) отчетность государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений субъекта учета подлежит обязательному аудиту.

Порядок организации и осуществления организациями бюджетной сферы внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни устанавливается с учетом положений бюджетного законодательства Российской Федерации о внутреннем финансовом контроле.

При ведении бухгалтерского учета, раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности применяются федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов, единая методология бюджетного учета и бюджетной отчетности, установленная в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, и Инструкцией о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 25.03.2011 № 33н (далее - нормативные правовые акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности).

Согласно положениям статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации внутренний финансовый контроль определяется как внутренний процесс главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, получателя бюджетных средств, главного администратора (администратора) доходов бюджета, главного администратора (администратора) источников финансирования дефицита бюджета, осуществляемый в целях соблюдения требований к исполнению своих бюджетных полномочий, установленных правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, к которым также относятся нормативные правовые акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Положениями федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», утвержденного приказом Минфина России от 30.12.2017 № 274н (далее – СГС «Учетная политика»), для организаций бюджетной сферы определены единые требования по регулированию организации реализации полномочий по ведению бухгалтерского учета (составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности) – требования к документам учетной политики.

Согласно подпункту «е» пункта 9 СГС «Учетная политика» актами субъекта учета, устанавливающими в целях организации и ведения бухгалтерского учета учетную политику субъекта учета, утверждаются положения об организации и обеспечении (осуществлении) внутреннего контроля, под которым понимается внутренний контроль (в том числе внутренний финансовый контроль) совершаемых фактов хозяйственной жизни и внутренних процессов субъекта учета (казенного, бюджетного или автономного учреждения), осуществляемых в целях соблюдения установленных нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, требований к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Состав фактов хозяйственной жизни (сделок, событий, операций, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение субъекта учета,

финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств) и возникающие при их осуществлении объекты бухгалтерского учета определяются полномочиями субъекта учета (далее – полномочия субъекта учета), реализуемыми в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации и (или) уставом учреждения.

Учитывая вышеизложенное:

к **объектам внутреннего контроля** относятся мероприятия, направленные на реализацию полномочий субъекта учета и обеспечивающие осуществление фактов хозяйственной жизни, в том числе осуществляемые в целях соблюдения требований, установленных нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – операции по исполнению полномочий субъекта учета);

под **субъектом внутреннего контроля** понимаются должностные лица (работники) субъекта учета, которые реализуют операции по исполнению полномочий субъекта учета.

Внутренний контроль осуществляется в целях обеспечения:

достоверности данных о фактах хозяйственной жизни при оформлении, соблюдения установленных законодательством Российской Федерации требований к формированию, полноты и своевременности передачи для отражения на счетах бухгалтерского учета первичных учетных документов;

полноты, своевременности отражения и соблюдения установленных требований к отражению на счетах бухгалтерского учета объектов бухгалтерского учета;

подтверждения действительного существования, оценки состояния, обоснованности нахождения у субъекта учета и отражения в бухгалтерском учете активов, обязательств и иных объектов бухгалтерского учета;

своевременности и отсутствия существенных ошибок и искажений при составлении, утверждении и представлении бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В рамках достижения целей внутреннего контроля деятельность субъекта учета должна быть направлена на решение, в частности, следующих задач:

недопущение отражения в бухгалтерском учете мнимого (в том числе неосуществленных расходов, несуществующих обязательств, не имевших места фактов хозяйственной жизни) или притворного объекта бухгалтерского учета;

проверка полноты отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни в том отчетном периоде, в котором они имели место быть;

подтверждение правильности стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета и их отражения на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в соответствующих регистрах бухгалтерского учета;

проверка фактического существования и состояния активов и обязательств, отраженных в бухгалтерском учете.

Регламентация обеспечения (осуществления) внутреннего контроля и применяемых способов его организации устанавливается актами субъекта учета, в том числе документами учетной политики, иными документами, регламентирующими осуществление субъектом учета возложенных на него полномочий (осуществление соответствующих фактов хозяйственной жизни).

При определении способов организации и обеспечения (осуществления) мероприятий по внутреннему контролю объекты внутреннего контроля детализируются (дополняются) путем указания последовательности (периодичности, сроков осуществления) и разграничения полномочий (ротации обязанностей) при осуществлении операций хозяйственной жизни, в том числе момента и способа осуществления в их отношении контрольных действий с применением сервисов или прикладных программных средств автоматизации.

В состав мероприятий внутреннего контроля включаются контрольные действия, осуществляемые с использованием сервисов и (или) прикладных программных средств автоматизации (например, выверка показателей счетов бухгалтерского учета по установленным контрольным соотношениям; автоматическое указание реквизитов юридических лиц в электронных первичных учетных документах при интеграции с Единым государственным реестром юридических лиц).

В зависимости от этапа проведения операций по исполнению полномочий субъекта учета мероприятия внутреннего контроля должны предусматривать:

предупреждение нарушений установленного порядка осуществления операций по исполнению полномочий субъекта учета – предварительный внутренний контроль;

выявление нарушений установленного порядка осуществления операций по исполнению полномочий субъекта учета в момент совершения и предупреждение появления негативных последствий – текущий внутренний контроль;

выявление ошибок и нарушений установленного порядка осуществления операций по исполнению полномочий субъекта учета (при этом средства контроля должны быть направлены на выявление нежелательных последствий и смягчение их негативного влияния) – последующий внутренний контроль.

По применяемым способам мероприятия внутреннего контроля реализуются:

сплошным способом, при котором контрольные действия осуществляются в отношении каждого объекта внутреннего контроля;

выборочным способом, при котором контрольные действия осуществляются в отношении отдельных объектов внутреннего контроля.

В рамках и осуществления мероприятий внутреннего контроля должностные лица (работники) субъекта учета могут осуществлять следующие контрольные действия:

документальное оформление (оформление первичных учетных документов с соблюдением требований к формированию и заполнению унифицированных форм, указание реквизитов при составлении первичных учетных документов, процедурное подтверждение факта хозяйственной жизни) – например, указание информации об организации в карточке учета имущества в личном пользовании (код формы по ОКУД 0509097) в соответствии с данными Единого государственного реестра юридических лиц; контроль соответствия формирования Решения о признании объектов нефинансовых активов (код формы по ОКУД 0510441) установленным требованиям; отражение в бюджетном учете поступлений (увеличений) нефинансовых активов (счет бюджетного учета 030200000 «Расчеты по принятым обязательствам») при наличии факта приемки поставленного товара в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд или отражении в бухгалтерском учете соответствующего денежного обязательства (счет бюджетного учета 050212000 «Денежные обязательства, принятые на текущий финансовый год»);

подтверждение соответствия между объектами внутреннего контроля (сверка данных) или их соответствия установленным требованиям – например, недопущение отражения в бухгалтерском учете факта выдачи канцелярских товаров при отсутствии отражения на счетах бухгалтерского учета факта их приобретения (получения), поступления доходов от аренды при отсутствии отражения объектов аренды в бухгалтерском учете, в составе нематериальных активов затрат на создание государственной интегрированной информационной системы, в отношении которой отсутствует свидетельство о регистрации права;

санкционирование (подтверждение) операций (подтверждение правомочности совершения операций) – например, утверждение Отчета о расходах подотчетного лица (код формы по ОКУД 0504520) сотрудника его руководителем;

разграничение полномочий и ротация обязанностей – например, применение графика документооборота и (или) порядка взаимодействия структурных подразделений и (или) лиц, ответственных за оформление фактов хозяйственной жизни, по предоставлению первичных учетных документов для ведения бухгалтерского учета;

надзор – например, проверка отражения объектов бухгалтерского учета на счетах бухгалтерского учета с соблюдением требований, установленных нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета

и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, соблюдения установленных сроков составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

коммуникация в целях получения достоверной информации об экономической сущности операции хозяйственной жизни для обеспечения ее корректного отражения в бухгалтерском учете – например, взаимодействие с лицом, ответственным за оформление факта хозяйственной жизни, для определения экономической сущности операции по приобретению книг в целях корректного отражения их по подстатьям классификации операций сектора государственного управления (книги библиотечного фонда относятся на подстатью 310 «Увеличение стоимости основных средств», предназначенные для использования в учебном процессе и бесплатной раздачи книги относятся на подстатью 346 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов», книги как сувенирная (подарочная) продукция относятся на подстатью 349 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов однократного применения»);

мониторинг (регулярное наблюдение за операциями хозяйственной жизни и сбор информации об их выполнении в целях определения их эффективности (результативности) – например, проверка своевременности отражения фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете;

контроль фактического наличия и состояния объектов бухгалтерского учета – например, проведение инвентаризации объектов бухгалтерского учета;

иные контрольные действия, предусмотренные документами учетной политики.

В соответствии с пунктом 3 статьи 11 Закона № 402-ФЗ случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются субъектом учета, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

В соответствии с пунктом 80 федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», утвержденного приказом Минфина России от 31.12.2016 № 256н (далее - «Концептуальные основы») инвентаризация активов и обязательств проводится по основаниям, в сроки и в порядке, установленными субъектом учета в рамках формирования своей учетной политики, а также в случаях, когда проведение инвентаризации является обязательным.

Пунктом 81 СГС «Концептуальные основы» поименованы случаи проведения обязательной инвентаризации:

при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи имущества;

в случае стихийного бедствия, пожара, аварии или других чрезвычайных ситуаций, в том числе вызванных экстремальными условиями;

при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

при передаче (возврате) комплекса объектов учета (имущественного комплекса) в аренду, управление, безвозмездное пользование, хранение, а также при выкупе, продаже комплекса объектов учета (имущественного комплекса);

в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Положениями нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, определено, что в целях составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится инвентаризация активов и обязательств в порядке, установленном в рамках формирования учетной политики субъекта учета (далее – годовая инвентаризация).

Согласно положениям СГС «Концептуальные основы» и СГС «Учетная политика» порядок и условия проведения инвентаризаций, в том числе выборочных инвентаризаций, проводимых в межинвентаризационный (между обязательными инвентаризациями) период, состав объектов инвентаризации, способы проведения инвентаризации (сплошная, выборочная, технологическая, путем осмотра и иные способы) устанавливаются субъектом учета актами, принимаемыми в рамках формирования его учетной политики.

В целях обеспечения повышения достоверности показателей, отражаемых в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, обязательной инвентаризации подлежат активы и обязательства, некорректное раскрытие информации о которых существенным образом может повлиять на достоверность отчетности.

Например, к такой информации, относится:

- информация о качественном состоянии дебиторской и кредиторской задолженности (просроченной задолженности). В связи с чем, проведение годовой инвентаризации в целях выявления просроченной задолженности (урегулирования указанной задолженности), квалификации объектов, не являющихся балансовыми объектами бухгалтерского учета (сомнительная задолженность по доходам, кредиторская задолженность, не востребованная кредиторами), является обязательным;

- информация об объектах произведенных капитальных вложений (затрат, понесенных на незавершенное строительство объектов капитального строительства, а также капитальных вложений в объекты незавершенного строительства). В связи с чем проведение годовой инвентаризации в целях выявления статусов (целевых

функций) произведенных капитальных вложений (с учетом требований по раскрытию информации, предусмотренных при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год, утвержденных приказом Минфина России 01.12.2022 № 183н «О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25 марта 2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» и приказом Минфина России от 09.12.2022 № 186н «О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2010 г. № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»)), является обязательным;

- информация об объектах налогообложения (в частности, налога на имущества организаций). В связи с чем проведение годовой инвентаризации в целях подтверждения корректного отражения стоимостных оценок объектов недвижимого имущества, является обязательным. Следует отметить, что наиболее эффективным способом проведения инвентаризации объектов недвижимости является осуществление выверки информации об объектах недвижимости, отраженных в бухгалтерском учете и в государственных реестрах (способом технологической выверки (интеграции));

- информация об объектах бухгалтерского учета, формирующих показатели, в отношении которых законодательством Российской Федерации установлены ограничения (например, установленный на соответствующий финансовый год федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период верхний предел государственного внутреннего (внешнего) долга Российской Федерации; установленные законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях требования к сделкам с особо ценным имуществом, крупным сделкам). В связи с чем проведение годовой инвентаризации объектов бухгалтерского учета, формирующих такие показатели, является обязательным;

- информация об объектах бухгалтерского учета, в отношении которых по результатам сверок (выверок) данных с другими субъектами учета, организациями, проведенных в течение финансового года, выявлены расхождения (например, выявленные по результатам выверки неурегулированные консолидируемые расчеты (письмо Минфина России от 11.11.2022 № 02-06-09/110261). В связи с чем проведение годовой инвентаризации в целях подтверждения корректного отражения стоимостных оценок таких объектов бухгалтерского учета является обязательным.

Следует отметить, что в отношении объектов бухгалтерского учета, возникших при осуществлении полномочий главного распорядителя (распорядителя)

бюджетных средств, получателя бюджетных средств, главного администратора (администратора) доходов бюджета, главного администратора (администратора) источников финансирования дефицита бюджета, в отношении которых по результатам осуществления внутреннего финансового аудита выявлены факты и (или) признаки, влияющие на достоверность бюджетной отчетности и порядок ведения бюджетного учета, проведение инвентаризаций в течение финансового года, в котором выявлены указанные факты и (или) признаки, или годовой инвентаризации является обязательным.

В случае передачи субъектом учета полномочий по ведению бухгалтерского учета и составлению и представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности иной организации (централизованной бухгалтерии) внутренний контроль осуществляется субъектом учета и организацией (централизованной бухгалтерией) в отношении операций по исполнению полномочий субъекта учета в соответствии с положениями о разграничении ответственности, установленными соответствующим решением (соглашением, договором) о передаче полномочий с учетом положений графика документооборота и (или) порядка взаимодействия субъекта учета и организации (централизованной бухгалтерии).

Мероприятия внутреннего контроля в таком случае подразделяются на контрольные действия, осуществляемые:

субъектом учета или организацией (централизованной бухгалтерией) в зависимости от положений о разграничении ответственности (например, подтверждение соответствия между объектами внутреннего контроля - поступления (увеличения) нефинансовых активов и соответствующего денежного обязательства осуществляются на основе данных бухгалтерского учета организацией, обеспечивающей регистрацию содержащихся в первичных учетных документах данных в регистрах бухгалтерского учета).

субъектом учета и организацией (централизованной бухгалтерией) – например, при документальном оформлении факта хозяйственной жизни.

Внутренний контроль за соблюдением своевременности передачи первичных учетных документов, в том числе бухгалтерских справок (код формы по ОКУД 0504883) для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета и обеспечения достоверности содержащихся в них данных о фактах хозяйственной жизни, осуществляется лицами, ответственными за оформление факта хозяйственной жизни¹.

К бухгалтерскому учету принимаются первичные учетные документы, поступившие по результатам внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, из предположения надлежащего составления первичных учетных документов по совершенным фактам хозяйственной жизни лицами,

¹ Часть 3 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

ответственными за их оформление². При этом внутренний контроль за соблюдением требований к оформлению первичных учетных документов также осуществляется организацией, обеспечивающей регистрацию содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета.

² Пункт 3 Инструкции по применению 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, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н.