НАРУШЕНИЯ, ВЫЯВЛЯЕМЫЕ В ХОДЕ РЕВИЗИЙ И ПРОВЕРОК

ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ УЧРЕЖДЕНИЯ

Государственные (муниципальные) учреждения обязаны вести свою финансово-хозяйственную деятельность в соответствии с нормами законодательства РФ. Проверка финансово-хозяйственной деятельности учреждения является объектом внутренних и внешних контрольных мероприятий. Цель проведения такой проверки - определение законности, эффективности, результативности, продуктивности и целевого использования средств бюджета, предназначенных для функционирования казенных учреждений, выполнения муниципального задания бюджетными и автономными учреждениями.

Предметом контроля над финансово-хозяйственной деятельностью учреждения являются действия должностных лиц учреждения, направленные на проверку:

- соответствующего бюджета или бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов;

- средств, полученных учреждением от предпринимательской деятельности, в том числе доходов от оказания платных услуг (кроме казенных учреждений);

- доходов, получаемых от использования государственной или муниципальной собственности, закрепленной за учреждением на праве оперативного управления, и иной деятельности.

Для реализации поставленных целей в ходе проверки финансово-хозяйственной деятельности анализируются:

- соответствие учредительных документов действующему законодательству;

- соответствие осуществляемой деятельности учреждения нормативным правовым актам, а также учредительным документам;

- правильность составления бюджетных смет (для казенных учреждений);

- правильность формирования задания и его финансового обеспечения в соответствии с основными видами деятельности, предусмотренными учредительными документами бюджетного, автономного учреждений;

- правильность определения расчетно-нормативных затрат на оказание учреждениями услуг;

- правильность исполнения бюджетной сметы в части законности, эффективности и целевого использования бюджетных средств;

- законность, эффективность, результативность и целевое использование имущества, закрепленного за учреждением на праве оперативного управления;

- законность осуществляемой бюджетным и автономным учреждениями предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, полнота и правильность отражения этой деятельности в бухгалтерском учете и отчетности;

- правильность организации и ведения бюджетного учета (для казенного учреждения), бухгалтерского учета (для бюджетного и автономного учреждений);

- достоверность отчетности и своевременность ее представления;

- обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей учреждения.

В ходе контрольных мероприятий выявляются факты:

- нецелевого, неэффективного, неправомерного использования бюджетных средств;

- нарушения правил ведения бухгалтерского учета, составления и представления бюджетной (бухгалтерской) отчетности.

Нецелевое использование бюджетных средств

Согласно нормам ст. 306.4 БК РФ 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.

Для определения нарушения бюджетного законодательства, в том числе нецелевого использования бюджетных средств, в каждой конкретной ситуации выявляется несоответствие факта осуществления финансово-хозяйственной операции конкретным положениям нормативных правовых актов и иных документов, повлекшее данное нарушение, и приводятся полные доводы в подтверждение выводов о нарушении. Анализируются все несоответствия, которые можно отнести к доказательствам допущения нарушения бюджетного законодательства, а также условия проведения неправомерной операции, первичная документация, подтверждающая ее состав. На основании указанных данных по конкретной ситуации лицами, осуществляющими контрольные мероприятия, определяются нарушения бюджетного законодательства (Письмо Минфина России от 21.01.2014 N 02-10-11/1763).

Обращаем ваше внимание на то, что бюджетные и автономные учреждения не считаются участниками бюджетного процесса, а суммы субсидий, поступившие учреждению, не являются средствами бюджета. Поэтому к суммам субсидий не могут применяться нормы бюджетного законодательства РФ о нецелевом использовании бюджетных средств. Вместе с тем руководитель учреждения несет ответственность за выполнение мероприятий, для финансового обеспечения которых была предоставлена субсидия. Такие разъяснения относительно целевых субсидий даны в Письме Минфина России от 07.11.2014 N 02-04-11/56190. По нашему мнению, позиция финансового ведомства вполне может быть применима и в отношении сумм субсидий, выделенных учреждению на выполнение задания учредителя. Отсутствие судебных разбирательств, где предметом спора о нецелевом расходовании средств являются суммы субсидий, свидетельствует о том, что при проведении внешних проверок финансово-хозяйственной деятельности бюджетных и автономных учреждений проверяющими факты нецелевого характера расходования сумм субсидий не фиксируются. Однако если бюджетное или автономное учреждение работает со средствами ОМС, то при проверке обращается внимание на целевой или нецелевой характер расходования таких средств. В информационно-правовых системах имеются примеры подобных судебных споров.

Нецелевое использование бюджетных средств, совершенное главным распорядителем бюджетных средств, распорядителем бюджетных средств, получателем бюджетных средств, влечет передачу уполномоченному по соответствующему бюджету части полномочий главного распорядителя, распорядителя и получателя бюджетных средств (ст. 306.4 БК РФ). Здесь же заметим, что регулирование порядка реализации решения финансового органа о применении такой бюджетной меры принуждения не является предметом действий БК РФ и осуществляется финансовым органом самостоятельно. Так, на федеральном уровне Приказом Минфина России от 11.08.2014 N 74н утвержден Порядок исполнения решения о применении бюджетных мер принуждения на основании уведомлений Счетной палаты РФ и Росфиннадзора (за исключением передачи уполномоченному по соответствующему бюджету части полномочий главного распорядителя, распорядителя и получателя бюджетных средств). Следует заметить, что Минфином в настоящее время рассматривается вопрос о законодательном приостановлении действия норм БК РФ, предусматривающих передачу уполномоченному по соответствующему бюджету части полномочий главного распорядителя, распорядителя и получателя бюджетных средств, с целью последующего введения более рационального и эффективного механизма предотвращения нецелевого использования бюджетных средств (Письма Минфина России от 13.02.2015 N 02-10-09/6516, от 13.02.2015 N 02-10-09/6519).

Нецелевое использование бюджетных средств, выразившееся в нецелевом использовании финансовыми органами (главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств бюджета, которому предоставлены межбюджетные трансферты) межбюджетных субсидий, субвенций и иных межбюджетных трансфертов, имеющих целевое назначение, а также кредитов бюджетам бюджетной системы РФ, влечет бесспорное взыскание суммы средств, полученных из другого бюджета бюджетной системы РФ, и платы за пользование ими либо приостановление (сокращение) предоставления межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций).

Анализ актов (отчетов) внешних проверок финансово-хозяйственной деятельности учреждений показал, что обычно нецелевым использованием бюджетных средств признают:

- расходование бюджетных средств сверх утвержденных решением о бюджете, сводной бюджетной росписью, планом финансово-хозяйственной деятельности, бюджетной сметой, сверх доведенных лимитов бюджетных обязательств;

- использование бюджетных средств на оплату расходов, которые должны осуществляться за счет бюджетов других уровней;

- расходование бюджетных средств на оплату затрат, которые должны осуществляться за счет внебюджетных источников, если это не предусмотрено в бюджете;

- несанкционированное перемещение бюджетных средств по кодам бюджетной классификации;

- использование средств целевых бюджетных фондов, резервных фондов на цели, не предусмотренные положениями об этих фондах;

- расходование бюджетных средств на оплату работ и услуг, не связанных с деятельностью учреждения (внесение взносов в уставный капитал юридических лиц, затраты на капитальный ремонт и реконструкцию арендуемых помещений);

- использование средств, выделенных на реализацию целевых программ, на иные цели;

- некоторые другие нарушения.

Неэффективное использование бюджетных средств

В ст. 34 БК РФ установлен принцип результативности и эффективности использования бюджетных средств, который означает, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках предоставленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств.

В связи с этим конкретная расходная операция может быть признана неэффективным расходованием бюджетных средств только в случае, если уполномоченный орган докажет, что поставленные перед участником бюджетного процесса задачи могли быть выполнены с использованием меньшего объема средств или что, используя определенный бюджетом объем средств, участник бюджетного процесса мог бы достигнуть лучшего результата (п. 23 Постановления Пленума ВАС РФ N 23).

Анализ работы контрольно-счетных органов позволяет разделить нарушения неэффективного использования бюджетных средств на следующие группы:

- неприменение правовых механизмов, предусмотренных законодательством в сфере размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд и направленных на повышение эффективности использования бюджетных средств;

- расходование бюджетных средств с превышением необходимого (возможного) объема затрат, но при получении требуемого результата;

- расходование бюджетных средств без достижения требуемого (заявленного) результата;

- приобретение морально устаревшего оборудования или работ (услуг), выполняемых (оказываемых) с применением морально устаревших технологий (методов);

- необоснованное накопление на счетах остатков денежных средств;

- непогашение учреждениями в установленные сроки кредиторской задолженности при наличии соответствующих денежных средств;

- неиспользование поставленного и оплаченного оборудования.

Примерами неэффективного расходования средств являются:

- приобретение оборудования, которое на момент проверки находится в упакованном состоянии и не используется (причем зачастую стоимость такого оборудования составляет несколько миллионов рублей);

- уплата авансовых платежей подрядным организациям по договорам, работы по которым на момент проверки не были начаты;

- оплата проектно-изыскательских работ, которые не нашли своего практического применения;

- невозмещение сторонними потребителями коммунальных услуг (арендаторами) эксплуатационных расходов (в условиях договора аренды не устанавливается условие о компенсации арендатором арендодателю стоимости эксплуатационных расходов исходя из арендуемых площадей, при определении размера арендных платежей эти расходы также не были учтены);

- неприменение предусмотренных контрактом штрафных санкций за нарушение сроков окончания работ. Напомним, что в контракт в обязательном порядке должно быть включено условие об ответственности заказчика и поставщика (подрядчика, исполнителя) за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных контрактом. Такое требование установлено ст. 34 Закона о контрактной системе, а его несоблюдение квалифицируется проверяющими как неэффективное использование средств;

- непринятие мер по взысканию дебиторской задолженности по договорам, заключенным в рамках деятельности учреждения;

- расходование денежных средств на цели, не отвечающие потребности учреждения (примером такого нарушения является приобретение материальных ценностей в объеме большем, чем требуется, что приводит к их неиспользованию в течение длительного времени);

- передача объектов недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за учреждением, иному лицу без согласия собственника. Исходя из норм ст. 298 ГК РФ автономные и бюджетные учреждения без согласия собственника не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ними собственником или приобретенным учреждениями за счет средств, выделенных им собственником на приобретение указанного имущества. Этой же статьей установлено, что казенное учреждение не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества. Согласование с учредителем распоряжения особо ценным движимым, недвижимым имуществом производится с соблюдением требований к данным операциям, установленных учредителем.

- заключение контракта (договора) по завышенным ценам. При проведении контрольных мероприятий работники контрольного органа осуществляют выборочный сравнительный анализ цен, по которым фактически приобретались материальные ценности, и рыночных (розничных) цен, действующих на дату их приобретения. В Постановлении ФАС ПО от 25.07.2013 N А55-26153/2012 суд анализировал спор, возникший между медицинским бюджетным учреждением "Городская больница N 10" и контрольно-ревизионной палатой, предметом которого выступала цена на продукты питания, закупленные учреждением. По мнению работников контрольных органов, цена на продукты питания завышена. Вывод проверяющих о завышении цены на продукты питания был сделан на основании данных отдела государственной статистики. Вместе с тем суд отметил, что источниками информации о ценах на продукты могут быть не только данные государственной статистической отчетности, но и официальные сайты, реестры контрактов, сведения о ценах производителей, общедоступные результаты изучения рынка, исследования рынка, проведенные по инициативе заказчика (уполномоченного органа), в том числе по контракту или гражданско-правовому договору, иные источники информации, с учетом таких условий, учитываемых при расчете цены контракта, как сроки (периоды) поставки товара (выполнения работ, оказания услуг), место поставки товара (выполнения работ, оказания услуг), срок и условия оплаты поставки товара (выполнения работ, оказания услуг). В приведенном Постановлении суды не поддержали позицию контрольных органов, но это частный случай, и к определению цены контракта заказчику следует подходить внимательно, используя денежные средства максимально эффективно;

- осуществление опережающих платежей, в том числе расходов следующего года. Уплата платежей (если только они не являются авансовыми) до фактического оказания услуг, выполнения работ, поставки товаров проверяющими определяется как неэффективное использование средств. Обычно такие ситуации случаются в конце года, когда учреждения пытаются освоить все оставшиеся средства текущего года;

- неэффективное использование бюджетных средств, возникшее ввиду отсутствия строительного контроля. Примерами таких нарушений могут выступать отражение излишнего количества материалов, объемов работ, фактически не выполнявшихся, завышение стоимости материалов и работ в результате неверного применения расценок (завышение нормативов и расценок по материалам и работам), замена материалов на более дешевые, некачественные поставленные материалы и выполненные работы, неэффективное использование бюджетных средств, выразившееся в отсутствии подтверждения стоимости накладными материалов, указанных в актах выполненных работ;

- заключение и оплата договоров по строительному контролю, при наличии в штате учреждения специалиста, в обязанности которого вменен контроль за качеством и объемом строительно-монтажных и ремонтных работ подрядных организаций на соответствие проектно-сметной документации, - например, если при наличии специалиста, в должностные обязанности которого входит контроль за качеством и объемом строительно-монтажных и ремонтных работ подрядных организаций на соответствие проектно-сметной документации, учреждением произведены расходы по договорам оказания услуг по строительному контролю сторонним организациям (Постановление АС ЗСО от 01.04.2015 N Ф04-16242/2015 по делу N А70-3663/2014).

Неправомерное расходование средств бюджетов

Контрольные органы, проводящие ревизии (проверки) финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений, часто характеризуют выявленные нарушения как неправомерное использование денежных средств.

Под неправомерным использованием бюджетных средств понимаются направление и использование бюджетных средств с нарушением действующего законодательства. Приведем примеры таких нарушений на основе судебной практики.

**Совершение операций без оправдательных документов.** В силу ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и п. 7 Инструкции N 157н все хозяйственные операции государственных (муниципальных) учреждений должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

**Неправомерная оплата невыполненных работ (неоказанных услуг).** Статьей 34 БК РФ закреплен принцип эффективности использования бюджетных средств.

Принцип эффективности использования бюджетных средств означает, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности)

**Проведение незаконной расчетной операции.** Отметим, что поставленные услуги, выполненные работы должны оплачиваться за счет того источника, который предусмотрен сметой доходов и расходов учреждения либо финансово-хозяйственным планом учреждения; в ином случае проведение платежной операции будет считаться нарушением.

**Неправомерное расходование средств в связи с проведением ремонтно-строительных работ.** К данной группе нарушений можно отнести:

- оплату фактически не выполненных ремонтно-строительных работ;

- оплату работ по завышенной стоимости;

- завышение норм накладных расходов и сметной прибыли;

- непроведение проверки достоверности сметной стоимости объектов капитального строительства и др.

Напомним, что ст. 162 БК РФ, регламентирующая бюджетные полномочия получателя бюджетных средств, устанавливает, что получатель бюджетных средств обеспечивает результативность, целевой характер использования предусмотренных ему бюджетных ассигнований.

например На основании представленных материалов суд обнаружил, что в локально-сметном расчете к муниципальному контракту вид работ (смена дощатых полов с добавлением новых досок до 50%) запланирован в объеме 0,205 (на 100 кв. м). В локально-сметном расчете, представленном после составления акта проверки, данный вид работ отражен в объеме 1,125 (на 100 кв. м). Как пояснил арбитражному суду руководитель учреждения, увеличение объема выполненных работ было связано с плохим состоянием полов, что и повлекло увеличение объема выполненных работ.

Между тем учреждение не представило никаких доказательств, подтверждающих приведенные доводы:

- не представлен акт обследования полов;

- отсутствует дефектная ведомость;

- не представлено техническое задание подрядчику на выполнение увеличенного объема работ либо обращение подрядчика к заказчику о необходимости увеличить объем выполняемых работ.

**Осуществление авансовых платежей сверх установленного размера.** При заключении договора стороны определяют условия сделки, в том числе порядок расчетов. Право на предварительную оплату товара установлено гражданским законодательством. Согласно ст. 487 ГК РФ в случаях, когда договором купли-продажи предусмотрена обязанность покупателя оплатить товар полностью или частично до передачи его продавцом (предварительная оплата), покупатель должен произвести оплату в срок, определенный договором, а если такой срок договором не установлен - в разумный срок после возникновения обязательства. На продавца, получившего сумму предварительной оплаты, возлагается обязанность по исполнению своих обязательств в установленный договором срок.

Напомним, что все федеральные государственные казенные учреждения обязаны соблюдать конкретные размеры предварительной оплаты при заключении государственных контрактов и иных гражданско-правовых договоров на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг. В частности, размеры авансовых платежей установливаются нормативным правовым актом муниципального образования и составляют по некоторым закупкам 30%, а в отдельных случаях, предусмотренных данным Постановлением, - 80%. Таким образом, превышение установленных законодательством РФ размеров авансовых платежей, выявленное в ходе проверки, является нарушением.

**Переплата и неположенная выплата зарплаты.** Данная группа нарушений включает в себя нарушения от допущенных в результате арифметических ошибок до сознательных переплат и неположенных выплат зарплаты (денежного содержания, довольствия), надбавок и доплат, премий, вознаграждений и компенсаций, не предусмотренных штатным расписанием и нормативно-правовыми актами.

Отметим, что на практике также встречаются случаи неположенных выплат, оформляемых в виде материальной помощи или премий к празднику. Примером может послужить Постановление АС УО от 12.12.2014 N Ф09-8547/14 по делу N А50-2560/2014. На рассмотрение суда был вынесен спор между контрольным учреждением и детской школой искусств в отношении премий сотрудникам - в основном, по административно-управленческому персоналу. Проанализировав распоряжения о выплате, заявления работников, проверяющие установили, что выплаченные денежные суммы не зависят от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, не являются компенсационными или стимулирующими выплатами, в связи с чем пришли к выводу, что названные выплаты должны быть квалифицированы как материальная помощь. Данные выплаты произведены с нарушением ст. 34 БК РФ и ст. 129 ТК РФ, поскольку произведены произвольно, по "некорректному" перечню, а не в связи с уважительностью причины (свадьба, пожар, смерть близкого родственника и т.п.), то есть в рассматриваемом случае в перечень выплат, относящихся к материальной помощи (не являющейся выплатой социального характера), входят выплаты:

- к праздничным датам (Дню учителя);

- к началу учебного года;

- к Новому году - для детей (до 16 лет включительно);

 - на обучение ребенка и др..

Также при проверке в учреждении проверяется начисление неположенных надбавок специалисту, который не относился к молодым специалистам.

**Неперечисление в доход бюджета бюджетных средств. (например от реализации основных средств, ТМЦ)**

**Иные расходы, совершенные с нарушением действующего законодательства РФ.** К прочим нарушениям, связанным с неправомерным расходованием бюджетных средств, можно отнести следующие расходы государственных (муниципальных) учреждений:

- оплату страхования арендованных автомобилей, если при этом условиями договоров предусмотрена оплата страховки арендодателем;

- использование бюджетных средств на оплату коммунальных услуг, оказанных арендаторам (без их соответствующего возмещения арендаторами);

- превышение предельных норм расхода топлива для автомобильного транспорта;

- списание продуктов питания сверх норм закладки и в нарушение рецептуры блюд.

**Несоблюдение порядка распоряжения имуществом.** Все имущество государственных (муниципальных) учреждений закрепляется за ними собственником на праве оперативного управления. Порядок согласования распоряжения имуществом устанавливается его собственником.

**Необеспечение сохранности государственной (муниципальной) собственности.** В ходе контрольных мероприятий контрольными органами в обязательном порядке проводится инвентаризация имущества проверяемого учреждения, по результатам которой нередко выявляются факты недостачи. Кроме того, проверка затрагивает вопросы соблюдения учреждением порядка проведения инвентаризаций.

Напомним, что в силу ст. 11 Закона о бухгалтерском учете активы и обязательства учреждения подлежат инвентаризации. Согласно ч. 3 данной статьи случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением инвентаризации, проведение которой обязательно. Обязательное проведение инвентаризации предусмотрено законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами. Инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств должна проводиться учреждением в порядке, установленном нормативными правовыми актами, принятыми Минфином в соответствии с законодательством РФ (п. 20 Инструкции N 157н). В настоящее время данный порядок регламентирован Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Согласно п. 1.5 названных Методических указаний инвентаризация обязательна:

- 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, 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 нему местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может осуществляться 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 в других чрезвычайных ситуациях, вызванных экстремальными условиями;

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

Напомним, что инвентаризации подлежат **все имущество** учреждения, независимо от его местонахождения, и все виды финансовых обязательств, а также производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие учреждению, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), имущество, не учтенное по каким-либо причинам. Под имуществом понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами - кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

**Неэффективное использование имущества.** Заметим, что определение термина "неэффективное использование имущества" законодательно не закреплено, однако проверяющие довольно часто используют его в случаях, когда устанавливают факты длительного неиспользования имущества, приобретенного за счет бюджетных средств.

**Нарушения, связанные с ремонтом и реконструкцией объектов имущества.** К наиболее распространенным нарушениям, выявляемым при проверках использования средств на реконструкцию, строительство, капитальный и текущий ремонт имущества, можно отнести следующие:

- отсутствие должным образом оформленной проектно-сметной документации;

- реконструкция или капитальный ремонт без разрешения на строительство (если в соответствии с законодательством его получение необходимо), а также эксплуатация здания без разрешения на ввод в эксплуатацию;

- наличие фактически не выполненных работ;

- завышение в актах выполненных работ норм накладных расходов, сметной прибыли, дополнительных затрат при производстве работ в зимнее время, расходов на строительство временных зданий и сооружений, на непредвиденные работы и др.;

- приписки физических объемов (включение в акты по форме КС-2 дополнительных объемов работ, которые фактически не выполняются);

- завышение установленных норм накладных расходов и сметной прибыли, индексов пересчета цен от базисного в текущий уровень, размеров лимитированных и прочих затрат;

- включение в акты затрат, учтенных в нормах накладных расходов и сметной прибыли;

- сокрытие выполненных объемов и предъявление их к оплате в последующих периодах с применением более высоких индексов пересчета цен;

- неполный учет (отсутствие учета) подрядной организацией стоимости возвратных материалов и конструкций, полученных от разборки сносимых зданий и сооружений или их частей;

- повторный учет НДС в составе стоимости строительных материалов и изделий;

- повторная оплата стройматериалов и изделий, поставленных (приобретенных) заказчиком;

- повторное включение в акты по форме КС-2 ранее оплаченных работ, а также вспомогательных работ и расходных материалов, учтенных в комплексных расценках;

- включение в акты выполненных работ коэффициентов к нормам затрат труда, оплате труда рабочих, нормам времени и затратам на эксплуатацию машин для учета влияния условий проведения работ, предусмотренных проектами;

- необоснованное включение в акты выполненных работ различных налогов, относимых на финансовый результат организации;

- арифметические ошибки.

**Нарушение бухгалтерского учета поступления и выбытия имущества.** К данной группе можно отнести следующие нарушения:

- отсутствие письменных договоров с материально ответственными лицами о полной материальной ответственности, а также отсутствие у материально ответственных лиц учетных регистров, несвоевременность записей в них и несоблюдение порядка выдачи и учета доверенностей на получение материальных ценностей;

- невнесение особо ценного движимого имущества в соответствующий перечень;

- сверхнормативные затраты на содержание имущества;

- наличие фактов учета нефинансовых активов не на соответствующих счетах бюджетного (бухгалтерского) учета. Так, довольно распространенными являются случаи учета в составе основных средств материальных запасов и наоборот. Кроме того, нередки случаи, когда основные средства учитываются не на соответствующем счете группы основных средств;

- нарушение при определении сроков полезного использования объектов основных средств. В соответствии с п. 44 Инструкции N 157н срок полезного использования основных средств устанавливается на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1. Для тех видов объектов имущества, которые не указаны в названном документе, срок полезного использования устанавливается учреждением в соответствии с рекомендациями организации-производителя. Если в документах производителя отсутствует необходимая информация, срок полезного использования объекта основных средств определяется на основании решения комиссии учреждения;

- неправильное определение первоначальной стоимости имущества. Перечень расходов, которые учитываются при формировании первоначальной стоимости объектов, приведен в п. 47 Инструкции N 157н. В действительности часто бывает так, что учреждение относит ряд расходов на расходы, а не включает в стоимость имущества. Например, нередки случаи невключения в состав первоначальной стоимости объектов основных средств затрат на их монтаж и установку;

- нарушение при учете бланков строгой отчетности в учреждении. К указанным нарушениям можно отнести факты неполного заполнения бланков (прописаны не все обязательные реквизиты) или нечеткого (неразборчивого) указания сведений о совершаемой операции. Нередки случаи несоблюдения требований к хранению бланков, отсутствия контроля за сохранностью бланков, неведения учета используемых учреждением бланков в книге учета таких бланков по наименованиям, сериям и номерам, непроведения инвентаризации бланков;

- нарушения при оформлении первичных документов при поступлении и выбытии основных средств. Например, при поступлении основных средств не всегда составляются акты о приеме-передаче объектов основных средств, а также не составляются акты о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств. Кроме того, нередки случаи отсутствия подписей должностных лиц в первичных документах и регистрах учета, незаполнения всех необходимых реквизитов;

- нарушения порядка ведения забалансового учета имущества. Например, на забалансовом счете 01 "Имущество, полученное в пользование" не учитывается недвижимое имущество, полученное по договорам аренды. Иногда не ведется учет основных средств стоимостью до 3000 руб. на забалансовом счете 21 "Основные средства стоимостью до 3000 рублей включительно в эксплуатации";

- поступление и выбытие имущества при отсутствии подтверждающих документов;

- нарушения в порядке начисления амортизации;

- отражение поступившего имущества не на тех счетах синтетического и аналитического учета;

- неприсвоение поступившим основным средствам уникальных инвентарных порядковых номеров либо их присвоение объектам стоимостью до 3000 руб. включительно и объектам библиотечного фонда.

Нарушения в оформлении первичных учетных документов

и регистров бухгалтерского учета

**Наличие бухгалтерских записей без оформления соответствующих первичных учетных документов.** Согласно нормам ст. 9 Закона о бухгалтерском учете каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. В свою очередь, п. 7 Инструкции N 157н установлено, что основанием для отражения в бухгалтерском учете информации об активах и обязательствах, а также операций с ними являются первичные учетные документы. Иными словами, отсутствие первичных учетных документов при наличии бухгалтерских записей является нарушением п. 7 Инструкции N 157н и ст. 9 Закона о бухгалтерском учете - например, если в журнале операций содержится запись по перемещению объектов материальных запасов, а первичный учетный документ, подтверждающий осуществление этой записи, отсутствует или если учреждение списало со счетов бухгалтерского учета ГСМ (масла, тосол), но акт о списании этих материальных запасов оформлен не был.

**Отсутствие подписей должностных лиц в регистре бухгалтерского учета.** Согласно нормам ст. 10 Закона о бухгалтерском учете данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета. В ч. 4 названной статьи представлен перечень обязательных реквизитов регистров бухгалтерского учета, среди которых названы подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц. Формы регистров бухгалтерского учета для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством РФ (формы регистров бухгалтерского (бюджетного) учета утверждены Приказом Минфина России от 30.03.2015 N 52н, до 18 июня 2015 г. применялся Приказ Минфина России N 173н). При отсутствии необходимых в работе учреждения разработанных и утвержденных финансовым ведомством регистров бухгалтерского (бюджетного) учета такие регистры учреждение разрабатывает самостоятельно и утверждает их в своей учетной политике.

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью (ч. 6 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете). Отсутствие в регистрах бухгалтерского (бюджетного) учета подписей должностных лиц является нарушением ч. 4 ст. 10 названного Закона.

**Отсутствие на первичном учетном документе подписей должностных лиц.** Наличие подписей должностных лиц, совершивших сделку, операцию и ответственных за ее оформление, является обязательным в силу норм п. 7 Инструкции N 157н, ст. 9 Закона о бухгалтерском учете. Отсутствие подписей должностных лиц на первичном учетном документе считается нарушением данных требований.

**Несоответствие сведений, содержащихся в платежных документах и первичных учетных документах, подтверждающих выполнение работ, оказание услуг, поставку товара.** Ревизоры в ходе контрольных мероприятий проверяют соответствие информации из разных источников (они могут, к примеру, сопоставить сведения из платежных поручений с журналами операций и приложенными к ним первичными учетными документами). Сведения из разных источников должны быть сопоставимы.

**Несвоевременное принятие к бухгалтерскому (бюджетному) учету первичных учетных документов.** Из положений п. 11 Инструкции N 157н явствует, что первичный учетный документ отражается в учете не позднее следующего дня после его получения. Таким образом, отражение в учете первичного учетного документа позднее срока, установленного данным пунктом, является его нарушением.

**Составление документов не по унифицированной форме при ее наличии.** Как мы уже говорили выше, для государственных (муниципальных) учреждений формы первичных учетных документов и регистров учета утверждены Приказом Минфина России N 52н (ранее - Приказом Минфина России N 173н). На практике встречаются случаи, когда государственные (муниципальные) учреждения в своей деятельности используют самостоятельно разработанный и утвержденный в учетной политике первичный учетный документ, тогда когда для отражения таких операций вышеназванными Приказами разработана соответствующая унифицированная форма первичного учетного документа.

Применение государственными (муниципальными) учреждениями при отражении операций финансово-хозяйственной деятельности неунифицированных форм первичных учетных документов при их наличии является нарушением п. п. 6, 7 Инструкции N 157н, ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

**Наличие исправлений в первичных учетных документах, в которых исправления не допускаются.** Согласно ч. 7 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете в первичном учетном документе возможны исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформлены операции с наличными или безналичными денежными средствами и которые содержат исправления, не допускается (п. 10 Инструкции N 157н). Иные первичные (сводные) учетные документы, содержащие исправления, принимаются к бухгалтерскому учету в случае, если исправления внесены по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц с проставлением надписи "Исправленному верить" ("Исправлено") и даты внесения исправлений. Таким образом, принятие к учету кассовых документов с исправлениями является нарушением п. 10 названной Инструкции.

**Отсутствие внутреннего контроля за совершаемыми фактами хозяйственной жизни государственного (муниципального) учреждения.** Согласно нормам п. 3 Инструкции N 157н к бухгалтерскому учету принимаются первичные учетные документы, поступившие по результатам внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, из предположения надлежащего составления первичных учетных документов по совершенным фактам хозяйственной жизни лицами, ответственными за их оформление. Статьей 19 Закона о бухгалтерском учете установлено, что экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Порядок организации и обеспечения субъектом учета внутреннего финансового контроля за хозяйственными операциями является одним из разделов учетной политики учреждения (п. 6 Инструкции N 157н). Таким образом, в учреждении должно быть разработано положение о порядке проведения внутреннего контроля. Мероприятия, осуществляемые в соответствии с этим положением, должны быть документально зафиксированы, чтобы доказать проверяющим соблюдение требований ст. ст. 3 и 19 Закона о бухгалтерском учете.

Нарушения ведения бухгалтерского учета

Анализ результатов проверок правильности ведения бухгалтерского (бюджетного) учета государственными (муниципальными) учреждениями говорит о том, что для каждого проверяемого учреждения характерен свой набор ошибок в применении законодательных норм. Тем не менее некоторые нарушения являются типовыми и очень часто встречаются в актах проверки. Ниже предлагаем вашему вниманию обзор таких нарушений.

**Ошибочное формирование первоначальной стоимости основного средства.** Пунктом 23 Инструкции N 157н определены суммы, включаемые в первоначальную стоимостью объектов нефинансовых активов. Из положений названного пункта следует, что первоначальная стоимость объекта основного средства - это сумма фактических вложений в его приобретение, сооружение или изготовление (создание) с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками и (или) подрядчиками (кроме его приобретения, сооружения и изготовления в рамках деятельности, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством РФ). Отнесение сумм, подлежащих включению в стоимость основного средства (расходов на доставку, монтаж и т.п.) на расходы текущего года или на затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг является нарушением п. 23 Инструкции N 157н.

**Отнесение бюджетными и автономными учреждениями расходов по оказанию работ, услуг на счет 4 (2) 401 20 000 "Расходы текущего финансового года", а не на счет 4 (2) 109 00 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг".** В силу п. 134 Инструкции N 157н для учета операций по формированию себестоимости готовой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг применяется счет 109 00 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг". Учет расходов, формирующих себестоимость, ведется на этом счете в разрезе прямых, накладных и общехозяйственных расходов. Согласно нормам Инструкции N 157н использование счета 109 00 000 не зависит от типа учреждения и вида деятельности. Названный счет обязательно должен использоваться, если бюджетное и автономное учреждения оказывают услуги как в рамках приносящей доход деятельности, так и в рамках деятельности, финансируемой за счет сумм субсидий, выделяемых из бюджета на выполнение государственного задания.

В соответствии с п. 153 Инструкции N 174н, п. 181 Инструкции N 183н на счет 0 401 20 000 относятся:

- расходы, источником финансового обеспечения которых являлись субсидии на иные цели (пожертвования, гранты);

- затраты учреждения, которые не формируют себестоимости работ, услуг (готовой продукции), оказываемых учреждением в рамках выполнения задания учредителя;

- общехозяйственные расходы в части не распределяемых на себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) на финансовый результат текущего финансового года;

- затраты на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного учредителем за бюджетным (автономным) учреждением или приобретенного бюджетным (автономным) учреждением за счет средств, выделенных ему для этого учредителем.

Расходы, включаемые в себестоимость готовой продукции, работ, услуг, формируемые как в рамках деятельности по КФО 2, так и по КФО 4, должны относиться на счет 4 (2) 109 00 000. Показатели, сформированные на счете 4 (2) 109 00 000, в последующем относятся на счета 4 401 10 180, 2 401 10 130. Отнесение бюджетными и автономными учреждениями расходов по оказанию работ, услуг на счет 4 (2) 401 20 000 "Расходы текущего финансового года", а не на счет 4 (2) 109 00 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг" является нарушением положений п. п. 152, 153 Инструкции N 174н, п. п. 180, 181 Инструкции N 183н.

**Применение разных способов списания материальных запасов в течение одного финансового года.** В силу п. 108 Инструкции N 157н выбытие (отпуск) материальных запасов производится по фактической стоимости каждой единицы либо по средней фактической стоимости. Применение одного из указанных способов определения стоимости материальных запасов при их выбытии по группе (виду) осуществляется в течение финансового года непрерывно. Использование в течение финансового года двух способов выбытия материальных запасов недопустимо и является нарушением п. 108 Инструкции N 157н.

**Принятие на учет объектов основных средств, не прошедших государственную регистрацию.** В нарушение п. 36 Инструкции N 157н, а также норм п. 1 ст. 4 Федерального закона N 122-ФЗ учреждение не произвело государственную регистрацию права оперативного управления недвижимым имуществом, хотя само имущество было принято к учету. Согласно п. 36 Инструкции N 157н принятие к учету и выбытие из учета объектов недвижимого имущества, права на которые подлежат в соответствии с законодательством РФ государственной регистрации, осуществляются на основании первичных учетных документов с обязательным приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию права (прекращения права).

Порядок формирования фактических вложений при определении первоначальной стоимости объекта основного средства на счете 0 106 11 000 "Вложения в основные средства - недвижимое имущество учреждения" определен п. 47 Инструкции N 157н.

Отражение объектов основных средств на счете 0 101 10 000 "Основные средства - недвижимое имущество учреждения" до государственной регистрации соответствующего права Инструкцией N 157н не предусмотрено (Письмо Минфина России от 14.07.2015 N 02-06-10/40377).

Таким образом, использование объектов недвижимого имущества, земельных участков, права на которые подлежат государственной регистрации, является нарушением положений п. 36 Инструкции N 157н.

**Неначисление амортизации на объекты основных средств, которые в соответствии с нормами** **Инструкции** **N 157н подлежат амортизации.** Согласно нормам п. 92 Инструкции N 157н по объектам основных средств амортизация начисляется в следующем порядке:

1) **на объект недвижимого имущества при принятии его к учету по факту государственной регистрации прав на объекты недвижимого имущества, предусмотренной законодательством РФ:**

- стоимостью до 40 000 руб. включительно - в размере 100% балансовой стоимости объекта при принятии к учету;

- стоимостью свыше 40 000 руб. - в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами амортизации;

2) **на объекты движимого имущества:**

- на объекты библиотечного фонда стоимостью до 40 000 руб. включительно - в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию;

- на объекты основных средств стоимостью свыше 40 000 руб. - в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами амортизации;

- на объекты основных средств стоимостью до 3000 руб. включительно, за исключением объектов библиотечного фонда, нематериальных активов, амортизация не начисляется;

- на иные объекты основных средств стоимостью от 3000 до 40 000 руб. включительно - в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию.

Неначисление амортизации на объекты основных средств, подлежащие амортизации, является нарушением п. 92 Инструкции N 157н.

**Неотнесение объекта основного средства к необходимой группе учета.** В соответствии с нормами п. 53 Инструкции N 157н группировка основных средств осуществляется по группам имущества, предусмотренным п. 37 названной Инструкции (недвижимое имущество учреждения, особо ценное движимое имущество учреждения, иное движимое имущество учреждения, имущество - предметы лизинга) и видам имущества, соответствующим подразделам классификации, установленным ОКОФ.

Объекты основных средств учитываются на счете, содержащем соответствующий аналитический код группы синтетического счета согласно п. 37 Инструкции N 157н (10, 20, 30, 40) и соответствующий аналитический код вида синтетического счета объекта учета:

- 1 "Жилые помещения";

- 2 "Нежилые помещения";

- 3 "Сооружения";

- 4 "Машины и оборудование";

- 5 "Транспортные средства";

- 6 "Производственный и хозяйственный инвентарь";

- 7 "Библиотечный фонд";

- 8 "Прочие основные средства".

Отнесение объекта имущества на счет, не соответствующий его группе, предусмотренной в ОКОФ, является нарушением методологии учета.

Здесь же хотелось бы обратить ваше внимание на то, что Приказ Минфина России от 17.08.2015 N 127н вносит изменения в Инструкцию N 162н, одним из которых является введение в п. 7 Инструкции N 162н корреспонденции счетов по перемещению основных средств между группами и (или) видами имущества в учреждении. В бухгалтерском учете казенного учреждения операции по перемещению объекта между группами оформляются бухгалтерской справкой (ф. 0504833) и следующими записями:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Выбытие объектов основных средств из группы и (или) вида имущества (по их первоначальной (балансовой) стоимости): |  |  |
| в части балансовой стоимости объекта | 1 401 10 172 | 1 101 XX 440 |
| в части суммы начисленной на объект амортизации | 1 104 XX 410 | 1 401 10 172 |
| Принятие инвентарных объектов основных средств на соответствующую группу и (или) вид имущества: |  |  |
| в части балансовой стоимости объекта | 1 101 XX 340 | 1 401 10 172 |
| в части суммы начисленной на объект амортизации | 1 401 10 172 | 1 104 XX 410 |

В завершение этого раздела хотелось бы обратить ваше внимание на проведение инвентаризации перед составлением годовых отчетных форм. Как показывают результаты проверки, зачастую в учреждениях инвентаризация перед составлением годовых отчетных форм не проводится или проводится не в полном объеме. Напомним, что единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также порядок создания правового механизма регулирования бухгалтерского учета устанавливаются Законом о бухгалтерском учете. Согласно ст. 11 указанного Закона случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательной инвентаризации. Порядок проведения данной инвентаризации устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами.

Порядок инвентаризации имущества и обязательств с учетом особенностей устанавливается в рамках сформированной учетной политики (п. 6 Инструкции N 157н). Пунктом 20 обозначенной Инструкции определено, что инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств проводится субъектом учета в установленном им в рамках формирования учетной политики порядке, с учетом положений законодательства РФ.

Общие правила проведения инвентаризации установлены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, которые распространяются в том числе на организации государственного сектора. В отношении инвентаризации драгоценных металлов следует руководствоваться Инструкцией о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении, утвержденной Приказом Минфина России от 29.08.2001 N 68н.

Таким образом, инвентаризация проводится учреждением в порядке, определенном его учетной политикой, с опорой на положения законодательства РФ, а также особенности структуры осуществляемых видов деятельности и инвентаризируемых объектов (Письма Минфина России от 30.04.2015 N 02-07-10/25594, от 15.07.2014 N 02-06-10/34544).

Требование об обязательном проведении инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года, установлено п. 1.5 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Этим же пунктом определено, что инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет. А в районах, расположенных на Крайнем Севере и в приравненных к нему местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может осуществляться в период их наименьших остатков. Положения о том, с какой периодичностью проводится инвентаризация основных средств, библиотечного фонда, а в отношении товаров, сырья и материалов - для учреждений, находящихся на территории Крайнего Севера и в приравненных к нему местностях, устанавливаются учетной политикой учреждения.

Непроведение инвентаризации перед составлением годовых отчетных форм является нарушением положений п. 1.5 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, ч. 3 ст. 11 Закона о бухгалтерском учете.

Прочие нефинансовые нарушения

Все нарушения, выявляемые органами государственного (муниципального) финансового контроля, а также в рамках ведомственного контроля, традиционно делят на финансовые и нефинансовые. При этом данные понятия законодательно не закреплены и определенные нарушения к ним не отнесены. Каждый контрольный орган самостоятельно относит выявленные нарушения к той или иной группе. Вместе с тем нефинансовыми нарушениями традиционно считают нарушения, которые не имеют суммового выражения. О них мы и поговорим в данном разделе.

**Ведение учреждением деятельности, не предусмотренной учредительными документами.** Государственные и муниципальные учреждения, как и другие организации, осуществляют свою деятельность на основании учредительных документов. В соответствии с п. 1 ст. 14 Закона о некоммерческих организациях учредительным документом учреждений могут являться:

- устав, утвержденный учредителями для бюджетных и автономных учреждений;

- устав либо в случаях, установленных законом, нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ, - положение, утвержденные соответствующим органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, для казенного учреждения.

Согласно п. 3 ст. 14 Закона о некоммерческих организациях в учредительных документах учреждения должны содержаться наименование учреждения с указанием на характер его деятельности, организационно-правовую форму и тип, его местонахождение, сведения о собственнике имущества, предмет и цели деятельности, сведения о филиалах и представительствах; источники формирования имущества; порядок внесения изменений в учредительные документы и использования имущества в случае ликвидации; **исчерпывающий перечень видов деятельности, которые учреждение вправе осуществлять в соответствии с целями, для достижения которых оно создано;** указания о структуре, компетенции органов управления учреждения, порядке их формирования, сроках полномочий и порядке деятельности таких органов, а также иные положения, предусмотренные законодательством. Кроме того, учредительные документы учреждения могут содержать иные не противоречащие законодательству положения. Деятельность, не предусмотренная учредительными документами учреждения, ведется довольно часто.

**Превышение объема денежных обязательств, принятых и подлежащих оплате, над лимитами бюджетных обязательств.** В силу п. 3 ст. 219 БК РФ получатель бюджетных средств принимает бюджетные обязательства в пределах доведенных до него лимитов бюджетных обязательств. Получатель бюджетных средств принимает бюджетные обязательства путем заключения государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров с физическими и юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями или в соответствии с законом, иным правовым актом, соглашением.

Согласно п. 5 ст. 161 БК РФ заключение и оплата казенным учреждением государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров, подлежащих исполнению за счет бюджетных средств, производятся от имени Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования в пределах доведенных казенному учреждению лимитов бюджетных обязательств, если иное не установлено названным Кодексом, и с учетом принятых и неисполненных обязательств.

Напомним, что принятие бюджетных обязательств в размерах, превышающих утвержденные бюджетные ассигнования и (или) лимиты бюджетных обязательств, за исключением случаев, предусмотренных бюджетным законодательством РФ и иными нормативными правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, является административным правонарушением, ответственность за совершение которого установлена ст. 15.15.10 КоАП РФ.

**Выдача денег под отчет лицам, не отчитавшимся в срок по ранее полученным авансам.** Согласно п. 214 Инструкции N 157н наличные деньги под отчет должны выдаваться исключительно при условии полного отчета подотчетного лица по ранее выданному ему авансу. Отметим, что полный отчет подотчетного лица предполагает представление авансового отчета с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы, а также возврат сумм неизрасходованного аванса в кассу учреждения.

**Отсутствие оснований для выдачи денежных сумм под отчет.** Напомним, что денежные средства под отчет выдаются по распоряжению руководителя учреждения на основании письменного заявления получателя, в котором в обязательном порядке должны быть указаны назначение аванса и срок, на который он выдается. Кроме того, к заявлению необходимо приложить расчет (обоснование) размера аванса (п. 213 Инструкции N 157н).

**Отсутствие подписей руководителя учреждения, главного бухгалтера и кассира на кассовых документах.** Напомним, что кассовые документы должны быть подписаны главным бухгалтером или бухгалтером (при их отсутствии - руководителем), а также кассиром. В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем кассовые документы подписываются руководителем. Однако здесь следует учитывать, что в силу п. 8 Инструкции N 157н документы, которыми оформляются факты хозяйственной жизни с денежными средствами, принимаются к бухгалтерскому учету при наличии на документе подписей **руководителя учреждения** и главного бухгалтера или уполномоченных ими лиц. С целью недопущения негативных последствий, которые могут возникнуть при проверке, по нашему мнению, учреждению целесообразно руководствоваться требованиями Инструкции N 157н.

Поступающие в кассу и выдаваемые из кассы наличные деньги должны учитываться в кассовой книге. Записи в ней должны производиться по каждым ПКО и РКО.

**Неутверждение учетной политики либо отсутствие в ней необходимых разделов.** На основании ч. 1 ст. 8 Закона о бухгалтерском учете совокупность способов ведения учреждением бухгалтерского учета составляет его учетную политику. В силу п. 6 Инструкции N 157н принятая государственным (муниципальным) учреждением учетная политика утверждается приказом или распоряжением руководителя государственного (муниципального) учреждения и должна включать в себя следующую информацию:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий применяемые счета бухгалтерского учета для ведения синтетического и аналитического учета;

- методы оценки отдельных видов имущества и обязательств;

- порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;

- правила документооборота и технологию обработки учетной информации, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов в соответствии с утвержденным графиком документооборота для отражения в бухгалтерском учете;

- формы первичных (сводных) учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым законодательством РФ не установлены обязательные для их оформления формы документов. При этом утвержденные субъектом учета формы документов должны содержать обязательные реквизиты первичного учетного документа, предусмотренные Инструкцией N 157н;

- порядок организации и обеспечения (осуществления) субъектом учета внутреннего финансового контроля;

- порядок отражения в учете событий после отчетной даты;

- иные решения, необходимые для организации и ведения бухгалтерского учета.

**Неоприходование либо неполное оприходование поступивших денежных средств.** В ходе контрольных мероприятий проверяющие обязательно обратят внимание:

- на полноту и своевременность оприходования денежных средств в кассу учреждения;

- на соответствие приходных кассовых ордеров записям в журнале регистрации приходных кассовых ордеров;

- на своевременность расчетов сотрудников по средствам, выданным на хозяйственные нужды и командировочные расходы. Напомним, что подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии - руководителю учреждения авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами.

**Ошибки в оформлении первичных документов и регистров бюджетного учета.** В силу ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и п. 7 Инструкции N 157н все хозяйственные операции, проводимые учреждением, должны оформляться оправдательными документами. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по унифицированным формам документов, утвержденным согласно законодательству РФ правовыми актами уполномоченных органов исполнительной власти, а в документах, формы которых не унифицированы, должны быть отражены следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;

- дата составления документа;

- наименование субъекта учета, составившего документ;

- содержание факта хозяйственной жизни;

- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

- информация, необходимая для представления субъектом учета (администратором доходов бюджетов бюджетной системы РФ) в Государственную информационную систему о государственных и муниципальных платежах в соответствии с порядком, установленным Федеральным законом от 27.07.2010 N 210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг";

- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

- подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Первичный учетный документ принимается к бухгалтерскому учету при условии отражения в нем всех реквизитов, предусмотренных унифицированной формой документа (при отсутствии унифицированной формы - обязательных реквизитов, предусмотренных п. 7 Инструкции N 157н), и при наличии на документе подписи руководителя субъекта учета или уполномоченных им на то лиц.

В ходе проверки ревизоры обязательно проверят правильность заполнения всех реквизитов первичных документов. Так, подотчетные лица приводят сведения о себе на лицевой стороне авансового отчета и заполняют графы 1 - 6 на оборотной стороне о фактически израсходованных ими суммах с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы.

Документы, приложенные к авансовому отчету, нумеруются подотчетным лицом в порядке их записи в отчете. Авансовый отчет утверждается руководителем учреждения или лицом, им уполномоченным. На его оборотной стороне графы 7 - 10, содержащие сведения о расходах, принимаемых учреждением к бухгалтерскому учету, и бухгалтерские корреспонденции заполняются лицом, на которого возложено ведение бухгалтерского учета.

Суммы, выплаченные в иностранной валюте, учитываются как в иностранной валюте, так и в рублевом эквиваленте. Авансы, полученные подотчетным лицом, отражаются с указанием даты их получения.

**Неудержание денежных сумм с подотчетных лиц, не отчитавшихся в установленный срок.** Нередки случаи, когда работник, которому выдавались денежные средства под отчет, отказывается возвратить остаток выданного аванса в кассу учреждения либо сам просит удержать его из заработной платы. В случае принятия решения об удержании излишне выплаченных сумм из заработной платы работника учреждению следует руководствоваться ст. 137 ТК РФ, которой предусмотрены случаи удержания из заработной платы работника для погашения его задолженности работодателю.

Отметим, что согласно Письму Роструда от 09.08.2007 N 3044-6-0 необходимо получить письменное согласие работника на удержание сумм из заработной платы.

**Невыполнение требований об обеспечении учреждением публичности деятельности, а также доступности, в том числе информационной, оказываемых услуг.** В соответствии с п. 3.3 ст. 32 Закона о некоммерческих организациях государственное (муниципальное) учреждение обеспечивает открытость и доступность следующих документов:

- учредительных документов учреждения, в том числе внесенных в них изменений;

- свидетельства о государственной регистрации;

- решения учредителя о создании учреждения;

- решения учредителя о назначении руководителя учреждения;

- положения о филиалах, представительствах учреждения;

- плана финансово-хозяйственной деятельности учреждения;

- годовой бухгалтерской отчетности учреждения;

- сведений о проведенных в отношении учреждения контрольных мероприятиях и их результатах;

- государственного (муниципального) задания на оказание услуг (выполнение работ);

- отчета о результатах своей деятельности и об использовании закрепленного за ним государственного (муниципального) имущества.

**Прочие нефинансовые нарушения.** К данным нарушениям можно отнести:

- завышение бюджетной сметы расходов и плана финансово-хозяйственной деятельности - например, за счет излишне запланированных расходов на оплату коммунальных услуг, услуг связи и земельного налога за счет неучтенных сумм дебиторской задолженности;

- завышение расходов на оплату труда работников вследствие нарушения порядка формирования фонда оплаты труда;

- планирование субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания с учетом расходов на содержание недвижимого имущества, переданного в аренду;

- несоответствие фактического расхода подотчетных сумм целям, на которые они были выданы;

- осуществление деятельности, подлежащей лицензированию, в отсутствие лицензии;

- невыполнение государственных (муниципальных) заданий;

- оприходование в кассу выручки от продаж не в полном объеме;

- систематическая выдача сумм под отчет без оснований и необходимости, с последующим возвратом их в кассу;

- отсутствие приказов (распоряжений) о направлении работников в командировку, а также приказов на продление ее срока;

- отсутствие аналитического учета командировочных расходов в пределах норм и сверх норм;

- несоответствие маршрута командирования, длительности пребывания в командировке данным, указанным в удостоверении;

- неправильное выведение остатков на конец отчетного периода;

- несоответствие записей в первичных документах и журналах операций, главной книге или других регистрах;

- несвоевременное оприходование поступивших в кассу наличных денежных средств;

- отсутствие первичных кассовых документов;

- непроведение инвентаризации;

- отсутствие договора о полной материальной ответственности с кассиром учреждения;

- излишнее списание денежных средств по кассе при повторном использовании тех же документов, либо в результате неправильного подсчета итогов в кассовых книгах и отчетах, либо в результате списания сумм без оснований или по подложным документам;

- нарушения в корреспонденции счетов бухгалтерского учета;

- нарушение выдачи средств из кассы;

- несвоевременная сдача выручки структурными подразделениями организации;

- отсутствие или недостаточный внутренний контроль за движением денежных средств в кассе;

- несоблюдение сроков выдачи заработной платы;

- нарушения при составлении и утверждении государственных (муниципальных) заданий. Нередки случаи неуказания в них предельных цен (тарифов) на оплату государственной (муниципальной) услуги;

- отсутствие необходимых сведений в отчетах о выполнении государственного задания на оказание государственных услуг - например, сведений о нормативной и фактической стоимости предоставления государственной услуги;

- утверждение учредителем плана на несколько дней раньше, чем задания учредителя. Данный факт является нарушением порядка составления и утверждения плана финансово-хозяйственной деятельности, установленного учредителем, согласно которому в плане указываются поступления от оказания услуг, относящихся к основным видам деятельности учреждения, которые рассчитываются исходя из планируемого объема оказания услуг в соответствии с утвержденным муниципальным заданием, поэтому план не может утверждаться раньше задания.

Нарушения при исчислении

налога на доходы физических лиц

Государственные (муниципальные) учреждения в отношении лиц, с которыми заключены трудовые договоры и гражданско-правовые договоры, выступают в качестве налоговых агентов. Налоговый агент обязан уплатить сумму исчисленного налога на доходы физических лиц в бюджет в порядке, установленном гл. 23 НК РФ. Результаты контрольных мероприятий выявляют нарушения положений этой главы, которые мы рассмотрим далее.

**Несвоевременное перечисление НДФЛ при выплате заработной платы частями (авансовый платеж, окончательный расчет).** Согласно нормам п. 2 ст. 223 НК РФ датой получения дохода в виде оплаты труда признается последний день месяца, за который начислен доход за выполненные трудовые обязанности. В то же время п. 6 ст. 226 НК РФ содержит правило о том, что налоговые агенты обязаны перечислить НДФЛ в бюджет не позднее дня фактического получения денежных средств на выплату дохода в банке или дня перечисления дохода с банковских счетов налоговых агентов на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц. В иных случаях налоговые агенты перечисляют НДФЛ не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода в денежной форме. До истечения месяца доход не может считаться полученным налогоплательщиком, так что налог исчислить нельзя, в связи с чем налоговый агент удерживает сумму налога при фактической выплате доходов по окончании месяца, за который эта сумма исчислена (Письма Минфина России от 10.04.2015 N 03-04-06/20406, от 10.07.2014 N 03-04-06/33737). С учетом сказанного при выплате зарплаты 5-го числа текущего месяца за предыдущий нужно удержать налог, исчисленный за предшествующий месяц, и в зависимости от способа расчетов перечислить его в бюджет либо в день получения в банке наличных денежных средств, либо в день фактического перечисления дохода на счета налогоплательщиков.

**Несвоевременное перечисление в бюджет суммы НДФЛ, удержанной с отпускных.** При определении дохода в виде оплаты отпуска, вознаграждений, выплаты пособий по временной нетрудоспособности с целью исчисления НДФЛ не имеет значения размер других доходов, полученных в течение соответствующего месяца.

Следовательно, налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

При этом если выплата указанных доходов в виде оплаты отпуска, вознаграждений, выплаты пособий по временной нетрудоспособности производится из выручки организации, полученной в виде наличных денежных средств, то исчисленный и удержанный налог на доходы физических лиц должен быть перечислен налоговым агентом в бюджет не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, то есть в порядке, установленном абз. 2 п. 6 ст. 226 НК РФ (Письма Минфина России от 10.04.2015 N 03-04-06/20406, от 26.01.2015 N 03-04-06/2187, Постановление Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 N 11709/11). Исчисление суммы НДФЛ в другой период является нарушением положений ст. 226 НК РФ.

**Обратите внимание:** с 1 января 2016 г. согласно п. 6 ст. 226 НК РФ суммы исчисленного и удержанного налога с дохода в виде отпускных должны быть перечислены налоговым агентом не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

**Непредоставление стандартного вычета на ребенка родителю, не состоящему в браке, но уплачивающему алименты на содержание ребенка.** Согласно нормам пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ право на получение стандартного налогового вычета возникает при условии, что налогоплательщик является, в частности, родителем (супругом родителя) ребенка, находящегося на его обеспечении. Таким образом, супруг вправе получить стандартный вычет, в том числе на ребенка от первого брака (Письма Минфина России от 28.05.2015 N 03-04-05/30910, от 22.05.2013 N 03-04-06/18179).

**Неисчисление и неуплата в бюджет НДФЛ с суммы компенсации стоимости проезда и проживания физического лица - исполнителя по гражданско-правовому договору.** Расходы, которые учреждение компенсирует физическому лицу в соответствии с условиями гражданско-правового договора, произведенные для выполнения работ, услуг по такому договору, признаются его доходом. Они облагаются НДФЛ наряду с вознаграждением, выплачиваемым лицу по этому договору (Письма Минфина России от 20.03.2014 N 03-11-11/12250, от 29.01.2014 N 03-04-06/3282). Неудержание налоговым агентом НДФЛ с этих сумм влечет за собой нарушение положений гл. 23 НК РФ.

**Неудержание НДФЛ с сумм аванса, выданного физическому лицу - исполнителю по гражданско-правовому договору.** Авансы, полученные лицом по гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг) в налоговом периоде, включаются в доход за данный период независимо от того, когда эти работы (услуги) выполнены (оказаны). Учреждение - источник выплаты дохода признается налоговым агентом. Оно должно исчислить налог, удержать его с физического лица и перечислить в бюджет в установленном порядке (Письмо Минфина России от 13.01.2014 N 03-04-06/360). Неисчисление суммы НДФЛ и неуплата ее в бюджет являются нарушением положений ст. 223 НК РФ.