

**МИНИСТЕРСТВО
ЗДРАВООХРАНЕНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНЗДРАВ РОССИИ)**

Минздрав России



на 2-243293 от 14.12.2021

Рахмановский пер., д. 3/25, стр. 1, 2, 3, 4,
Москва, ГСП-4, 127994,
тел.: (495) 628-44-53, факс: (495) 628-50-58

Руководителям учреждений,
подведомственных
Министерству здравоохранения
Российской Федерации

28.12.2021 № 22-1/2132

На
№ от

Департамент учетной политики и контроля Министерства здравоохранения Российской Федерации (далее – Департамент) направляет обзор недостатков, выявленных при анализе учетных политик учреждений, подведомственных Минздраву России (далее - Учреждения), а также перечень федеральных стандартов бухгалтерского учета, вводимых с 1 января 2022 года и изменений, которые необходимо внести в учетную политику.

В соответствии со статьей 8 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – 402-ФЗ) совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику.

Согласно пункту 5 статьи 8 402-ФЗ, пункту 11 приказа Минфина России от 30 декабря 2017 г. № 274н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» (далее – СГС «Учетная политика») учетная политика применяется последовательно из года в год.

На основании пункта 6 статьи 8 402-ФЗ, пункта 12 СГС «Учетная политика» изменение учетной политики производится в случаях:

а) изменения законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) формирования или утверждения субъектом учета новых правил (способов) ведения бухгалтерского учета, применение которых позволит представить в бухгалтерской (финансовой) отчетности релевантную и достоверную информацию;

в) существенного изменения условий деятельности субъекта учета, включая его реорганизацию, изменение возложенных на субъект учета полномочий и (или) выполняемых им функций.

В соответствии с пунктом 7 статьи 8 402-ФЗ, пунктом 13 СГС «Учетная политика» изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Изменение учетной политики в течение отчетного года, не связанное с изменением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета государственных финансов, принятием и (или) изменением нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности производится субъектом учета по согласованию с органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, и с финансовым органом соответствующего публично-правового образования.

Основные положения учетной политики и (или) копии документов учетной политики подлежат публичному раскрытию на официальном сайте субъекта учета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

В соответствии с методическими рекомендациями по применению СГС «Учетная политика», направленными письмом Минфина России от 31 августа 2018 г. № 02-06-07/62480, документы учетной политики не должны содержать положения, дублирующие положения нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности (то есть не должны содержать методы, правила, способы ведения бухгалтерского учета, однозначно установленные нормативными правовыми актами, регулиющими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности).

В ходе анализа учетных политик Учреждений установлен ряд недостатков:

- отдельные разделы и положения учетной политики имеют ссылку на утратившие силу нормативные правовые акты;

- в Рабочий план счетов бухгалтерского учета не внесены изменения в соответствии с приказом Минфина России от 14 сентября 2020 г. № 198н «О внесении изменений в приложения № 1 и № 2 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»;

- в состав регистров бухгалтерского учета не включены: журнал операций по исправлению ошибок прошлых лет и журнал операций межотчетного периода;

- утвержденные в учетной политике формы документов бухгалтерского учета содержат не все обязательные реквизиты, предусмотренные пунктом 25 Стандарта Концептуальные основы; отдельные формы документов, применяемые

Учреждениями, не утверждены в учетной политике; при наличии унифицированных форм Учреждения самостоятельно разрабатывают и утверждают формы документов;

- в учетную политику отдельные Учреждения включают Ф.И.О. ответственных лиц (следует исключить из учетной политики и утвердить отдельным приказом);

- не отражены особенности организации учета медикаментов, обращаем внимание, что приказ Минздрава СССР от 2 июня 1987 г. № 747 «Об утверждении «Инструкции по учету медикаментов, перевязочных средств и изделий медицинского назначения в лечебно-профилактических учреждениях здравоохранения, состоящих на государственном бюджете СССР» утратил силу с 1 января 2021 г. (Постановление Правительства РФ от 16 ноября 2020 г. № 1850 (ред. от 9 августа 2021 г.) «О признании не действующими на территории Российской Федерации актов и отдельных положений актов, изданных центральными органами государственного управления РСФСР и СССР»), при этом отдельные Учреждения в учетной политике ссылаются на него;

- в график документооборота Учреждения включены не все документы, которые используются при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;

- не установлен порядок передачи документов бухгалтерского учета при смене руководителя субъекта учета и (или) главного бухгалтера либо иного должностного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета;

- не заменена формулировка «материально-ответственное лицо» на «ответственное лицо» или «лицо, ответственное за сохранность имущества»;

- в учетной политике отдельных Учреждений установлено, что стоимостные оценки объектов имущества, полученных в рамках необменных операций (дарения, принятия выморочного имущества, безвозмездного получения имущества, получения объектов имущества по распоряжению его собственника без указания стоимостных оценок), определяет Комиссия по поступлению и выбытию активов, однако в положении о Комиссии порядок определения стоимостных оценок не раскрыт;

- не выбран метод начисления амортизации объекта нематериальных активов (линейный, уменьшаемого остатка, пропорционально объему продукции (услуг));

- в части учета нематериальных активов в соответствии с приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 181н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Нематериальные активы» (далее – СГС «Нематериальные активы») и письмом Минфина России от 30 ноября 2020 г. № 02-07-07/104384 обязательных к применению с 1 января 2021 года в учетной политике отдельных Учреждений не установлен:

- порядок определения стоимостных оценок нематериальных активов, полученных в результате необменных операций;

- принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов;

- особенности применения первичных (сводных) учетных документов (в том числе электронных) при отражении операций по объектам нематериальных активов;
 - в учетной политике отдельных Учреждений установлено, что неисключительные права пользования на программное обеспечение учитываются на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользования на программное обеспечение со сроком их полезного использования более 12 месяцев (в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими право на результаты интеллектуальной деятельности), признаваемые в составе нефинансовых активов, необходимо учитывать на счете 0 111 00 «Права пользования активами» (пункты 151.1, 151.2 приказа Минфина России от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (далее - Инструкция 157н));

- не установлены единицы учета для каждого вида запасов и соответствующие им единицы измерения (номенклатурная (реестровая) единица или партия, однородная (реестровая) группа запасов);

- не определен способ калькулирования себестоимости единицы продукции (объема работы, услуги);

- учетный документ для ведения аналитического учета расчетов с подотчетными лицами не установлен;

- не определен порядок аналитического учета расчетов по оплате труда и стипендиям в Журнале операций расчетов по оплате труда, денежному довольствию и стипендиям (в разрезе контрагентов (сотрудников, получателей выплат), групп контрагентов, учетных номеров денежных обязательств);

- не установлен документ для ведения аналитического учета расчетов по пенсиям, пособиям и иным социальным выплатам в Карточке учета средств и расчетов либо в Журнале по прочим операциям;

- не утвержден учетный документ для ведения аналитического учета по платежам в бюджет;

- порядок аналитического учета депонированных сумм в Книге (Книгах) аналитического учета (на соответствующих счетах аналитического учета счета 30200 «Расчеты по принятым обязательствам») не установлен;

- в части порядка формирования резервов следует отметить, что в учетной политике отдельных Учреждений определен только порядок расчета резервов на оплату отпусков, в связи с этим, необходимо дополнить учетную политику видами резервов согласно пункту 302.1 Инструкции 157н, возникающими в Учреждении при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности,

например: резервом, возникающим из претензионных требований и исков по результатам фактов хозяйственной жизни, в том числе в рамках досудебного (внесудебного) рассмотрения претензий, резервом по обязательствам Учреждения, по начислению которых существует на отчетную дату неопределенность по их размеру ввиду отсутствия учетных документов, и иными видами резервов;

- не определены единицы бухгалтерского учета по каждому виду резервов для обеспечения формирования и раскрытия полной и достоверной информации;

- отсутствует порядок заверения копий электронных документов на бумажном носителе;

- не определен способ заполнения Табеля учета использования рабочего времени (ф. 0504421);

- не установлен порядок ведения Многографной карточки (ф. 0504054) в разрезе аналитических показателей, применяемых по соответствующим объектам учета.

При этом, Департамент отдельно отмечает недостатки, установленные при анализе **порядка проведения инвентаризации.**

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится инвентаризация активов и обязательств.

Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации (далее - Порядок), а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, устанавливается в рамках формирования учетной политики Учреждения.

(Основания: статья 11 402-ФЗ; пункт 80 СГС «Концептуальные основы»; пункт 9 СГС «Учетная политика»; пункт 7 приказа Минфина России от 28 декабря 2010 г. № 191н; пункт 9 приказа Минфина России от 25 марта 2011 г. № 33н; пункт 9 приказа Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 260н; письмо Минфина России от 10 февраля 2020 г. № 02-07-10/8553).

Необходимо обратить внимание на то, что согласно заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 19 июня 1995 г. № 07-01-389-95 Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 (далее –Методические указания № 49), не нуждаются в государственной регистрации (не относятся к нормативному правовому акту, устанавливающему обязательные требования к проведению инвентаризации, и носят рекомендательный характер), вместе с тем отдельные положения указанного документа, не противоречащие законодательству Российской Федерации, учреждение вправе включить в документы учетной политики (письмо Минфина России от 10 февраля 2020 г. № 02-07-10/8553).

Целями инвентаризации является:

- обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- выявление фактического наличия активов и обязательств;
- сопоставление фактического наличия с данными регистров бухгалтерского учета;
- подтверждение статуса объекта как актива;
- выявление признаков обесценения активов (тест на обесценение).

(Основания: пункт 79 СГС «Концептуальные основы»; пункт 9 приказа Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 260н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» (далее - СГС «Отчетность»); пункт 6 приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 259н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Обесценение активов» (далее - СГС «Обесценение активов»)).

Проведение инвентаризации обязательно:

- перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - 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 ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
 - при передаче (возврате) комплекса объектов учета 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.
- (Основания: пункт 81 СГС «Концептуальные основы»; пункт 9 СГС «Отчетность»).*

Департаментом отмечается ряд недостатков, выявленных при анализе порядка **проведения инвентаризации, утвержденного в рамках учетной политики Учреждений**, а именно:

- порядок проведения инвентаризации не установлен, в учетной политике Учреждения определено, что инвентаризация проводится в соответствии с Методическими указаниями № 49;
- не раскрыт порядок проведения инвентаризации нематериальных активов, резервов, санкционирования и других объектов бухгалтерского учета;
- отсутствуют формы документов (инвентаризационные описи (сличительные ведомости), применяемые для оформления результатов инвентаризации, по которым законодательством Российской Федерации не предусмотрены обязательные для их оформления формы документов;

- не выбран способ заполнения статуса объекта учета в графах 8, 9 инвентаризационной описи (ф. 0504087).

В результате указанных недостатков **возникают следующие риски:**

- искажения показателей бюджетного учета, бухгалтерского учета бюджетных и автономных учреждений, бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности бюджетных и автономных учреждений;

- признания бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной;

- несвоевременного принятие управленческих решений в отношении конкретного объекта бюджетного учета, бухгалтерского учета бюджетных и автономных учреждений.

Департаментом также отмечается, что при ведении бюджетного (бухгалтерского) учета государственных бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2022 года, составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных бюджетных и автономных учреждений, начиная с отчетности 2022 года, применяются следующие федеральные стандарты бухгалтерского учета:

- приказ Минфина России от 29 декабря 2018 г. № 305н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Бухгалтерская (финансовая) отчетность с учетом инфляции»;

- приказ Минфина России от 29 сентября 2020 г. № 223н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Сведения о показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности по сегментам»;

- приказ Минфина России от 30 октября 2020 г. № 254н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Метод долевого участия»;

- приказ Минфина России от 30 октября 2020 г. № 255н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность»;

- приказ Минфина России от 16 декабря 2020 г. № 310н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы» (далее - СГС «Биологические активы»).

В целях обеспечения применения СГС «Биологические активы» с учетом письма Минфина России от 29 ноября 2021 г. № 02-07-07/96775 «О направлении Методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы» в рамках формирования учетной политики необходимо урегулировать следующие положения ведения бухгалтерского учета объектов биологических активов:

- порядок определения стоимостных оценок биологических активов, приобретаемых в результате необменных операций, а также при признании приплода,

плодов и побегов растений, иного количественного и качественного увеличения животных или растений;

- особенности определения единицы бухгалтерского учета объектов биологических активов, в зависимости от характера использования биологических активов, способа их приобретения единицей объекта биологических активов является номенклатурная (реестровая) единица либо однородная (реестровая) группа биологических активов;

- особенности применения первичных (сводных) учетных документов (в том числе электронных) при отражении операций по объектам биологических активов;

- порядок проведения инвентаризации объектов биологических активов.

В связи с вышеизложенным Департамент считает необходимым обеспечить:

- проведение анализа учетной политики на соответствие требованиям законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральных стандартов бухгалтерского учета;

- внесение изменений в учетную политику в установленные законодательством сроки;

- размещение на официальном сайте Учреждения в информационно телекоммуникационной сети «Интернет» основных положений учетной политики и (или) копий документов учетной политики;

- сопоставимость бухгалтерского учета и положений учетной политики.

Директор Департамента
учетной политики и контроля

Подлинник электронного документа, подписанного ЭП,
хранится в системе электронного документооборота
Министерства Здравоохранения
Российской Федерации.

СВЕДЕНИЯ О СЕРТИФИКАТЕ ЭП

Сертификат: 2334BFE4194128AFC6BAC139E5FD0D0204488CAB
Кому выдан: Плаксина Наталья Юрьевна
Действителен: с 11.02.2021 до 11.05.2022

Н.Ю. Плаксина