

УДК 338.512

О.В. Ермакова, Н.Ф. Колесник

Национальный исследовательский Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева, Республика Мордовия, г. Саранск, email: kolesniknf@mail.ru

КОММЕНТАРИИ К НОВОМУ ФСБУ «ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ»

Ключевые слова: федеральный стандарт, инвентаризация, бухгалтерский учет и отчетность, материальные запасы, имущество, результаты.

В статье исследованы вопросы разработки и создания нового ФСБУ «Инвентаризация», а также его спорные моменты. Рассмотрены наиболее существенные изменения, касающиеся практического применения положений нового стандарта, с целью определения значительных проблем, которые они могут за собой повлечь с точки зрения ведения бухгалтерского учета. Сделан вывод о необходимости активного использования современных средств цифровых технологий при проведении инвентаризации.

O.V. Ermakova, N.F. Kolesnik

National Research Mordovian State University named after N.P. Ogarev, Republic of Mordovia, Saransk, email: kolesniknf@mail.ru

COMMENTS ON THE NEW FSB INVENTORY

Keywords: federal standard, inventory, accounting and reporting, inventories, property, results.

The article examines the development and creation of the new FSB “Inventory”, as well as its controversial points. The most significant changes in the practical application of the new standard are considered in order to identify significant problems that they may entail in terms of accounting. The conclusion about the necessity of active use of modern means of digital technology when taking inventory is made.

Одним из важнейших и обязательных этапов подготовки к годовому бухгалтерскому отчету является качественное проведение инвентаризации. Своевременное отражение ее результатов в учете будет свидетельствовать о достоверности показателей бухгалтерской отчетности.

Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Инвентаризация» был разработан Минфином России и опубликован на его сайте 31 мая 2022 г. Публичное обсуждение стандарта было завершено совсем недавно – 7 сентября 2022 г. Авторами статьи были подробно изучены замечания, представленные негосударственным регулятором бухгалтерского учета – «Фондом развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»)). В рамках публичных обсуждений проект претерпел серьезные принципиальные изменения, что и является предметом данной статьи. Интересен сам факт преобразования проекта стандарта от документа, содержащего принципы работы, основанные на устаревших методах,

до документа, включающего в себя актуальные современные методы сбора и учета информации. Преобразование проекта стандарта в ходе обсуждений – это микро-проекция тех изменений, которые присущи экономике цифровой эпохи.

Ожидается, что стандарт станет обязательным к применению с 2025 г. Этот год запланирован единственным, когда вводятся в действие сразу 4 новых Стандарта (2). Можно предположить, что это приведет к чрезмерной нагрузке на бухгалтеров-практиков. Однако мы рассудим иначе: Стандарт «Доходы» и Стандарт «Расходы» взаимосвязаны и скорее всего будут содержать аналогичные подходы к учету, чем и объясняется их одновременное введение. Стандарт «Бухгалтерская отчетность», очевидно, будет содержать общие понятия о составе отчетности и принципах ее формирования, и не принесет кардинальных изменений в методологии учета, как например ФСБУ «Основные средства» или ФСБУ «Запасы». Аналогично и ФСБУ «Инвентаризация» – проект Стандарта не меняет саму суть проведения инвентаризации

в такой степени, чтобы дать значительную нагрузку на бухгалтеров. Порядок проведения процедуры принципиально не меняется, а скорее – модернизируется. К тому же снимаются ограничения на использование современной техники при проведении инвентаризации.

Сейчас процесс инвентаризации не регламентирован каким-либо ПБУ. С 1995 года и по настоящее время, бухгалтеры руководствуются Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 №49, в ред. от 08.11.2010). Пока не ясно, утратят ли Указания силу в связи с введением нового ФСБУ. Возможно, они будут использоваться в тех случаях, когда не противоречат ФСБУ. Указания включают в себя особенности инвентаризации по отдельным направлениям учета, чего нет в проекте ФСБУ, а именно: по основным средствам, НМА, финансовым вложениям, ТМЦ, незавершённому производству, расходам будущих периодов, животным, денежным средствам, расчётам и резервам.

Новый Стандарт «Инвентаризация» призван регламентировать такие вопросы:

- случаи, когда организация обязана проводить инвентаризацию;
- правила организации инвентаризации и требования к ее проведению;
- порядок отражения результатов инвентаризации в бухучете;
- порядок оформления документов по инвентаризации.

Фонд «НРБУ «БМЦ», представивший замечания к проекту ФСБУ, дал очень подробные пояснения к тем изменениям, которые они предложили внести в проект. Рассмотрим те положения проекта Стандарта, которые подверглись наиболее значительным корректировкам.

В первых же сроках свода замечаний к проекту БМЦ отмечает, что многие положения Проекта выходят за рамки предмета регулирования стандарта, определенного частью 1 статьи 11, частью 2.1 и пунктом 4 части 3 статьи 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и представляют собой не требования к инвентаризации, а пошаговую инструкцию по контролю сохранности

физических предметов. Кроме того, в замечаниях подчеркивается, что составители проекта ФСБУ не учли современных тенденций и последних изменений в экономической жизни. В том виде, в котором проект вынесен на обсуждение, он применим лишь к активам, представляющим собой физические объекты имущества. И даже в отношении столь узкой категории объектов инвентаризации проект предлагает устаревшие для современного мира способы выявления фактического наличия активов, подразумевающие бумажный документооборот.

В содержательной части замечаний БМЦ указывает: «Привести Проект в соответствии со статьями 11 и 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и современными условиями экономической деятельности, исключив из Проекта устаревшие инструктивные предписания на уровне «микроменеджмента», не относящиеся к определенному Федеральным законом предмету регулирования Стандарта. В частности, необходимо исключить из Проекта необоснованное повторение положений Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49, который признан Минюстом России не нуждающимся в государственной регистрации, что свидетельствует о несоответствии его уровня регулирования предмету федеральных стандартов» (6).

Далее отметим, что проект Стандарта был дополнен новым пунктом: «Организация вправе не применять настоящий Стандарт в отношении объектов, информация о которых является несущественной». Как указал БМЦ в своих замечаниях: «Выполнение требований Стандарта в отношении всех без исключения объектов приведет к неоправданным затратам организаций на осуществление действий, не имеющих полезного эффекта для кого бы то ни было» (6). Таким образом, проект Стандарта подразумевает обращение к профессиональному суждению бухгалтера. Уровень существенности – это величина, которая определяется организацией для каждой конкретной ситуации самостоятельно. Составители Стандарта и впрямь не могут знать, будет ли для отдельно взятой организации

стоимость активов, к примеру, более 100 тысяч рублей существенной? А может быть, существенной будет стоимость активов даже менее 10 тысяч рублей. Поэтому Стандарт предлагает бухгалтеру самостоятельно оценить значимость той или иной группы (или единицы) активов с точки зрения влияния их стоимости на итоговые статьи баланса. Информация является существенной, если можно обоснованно ожидать, что ее пропуск, искажение или маскировка повлияют на решения основных пользователей финансовой отчетности общего назначения, принимаемые на основе данной финансовой отчетности, предоставляющей финансовую информацию о конкретной отчитываемой организации (4).

Упомянем также незначительную корректировку проекта Стандарта, однако эта корректировка является насущной для практикующих бухгалтеров. Часто встречаемое в бухгалтерской литературе понятие «материально-ответственное лицо» при его применении в деловом общении вызывает вопросы. Данный термин не закреплен законодательно. Однако проект Стандарта содержал такую формулировку: «Для целей настоящего Стандарта материально ответственные работники, руководители коллектива (бригадиры), члены коллектива (бригады) именуется вместе материально ответственными лицами» (6). БМЦ указывает в своих замечаниях, что «в законодательстве используются понятия «материальная ответственность», «полная материальная ответственность работника», «коллективная (бригадная) материальная ответственность». Наличие договора полной материальной ответственности или коллективной (бригадной) материальной ответственности в отношении инвентаризируемых объектов встречается редко. При отсутствии такого договора у одного и того же объекта материально ответственные лица постоянно меняются (в том числе в течение суток при сменном режиме работы)» (6). Поэтому совершенно справедливо, что понятие «материально-ответственное лицо» было исключено из проекта Стандарта.

В проекте стандарта было указано, что организация обязана проводить обязательную инвентаризацию перед пере-

дачей (возвратом) активов организации в аренду, управление, безвозмездное пользование, а также при выкупе, продаже активов предприятия. Изучение экономической прессы обнаружило, что некоторые коллеги приняли формулировку «перед передачей (возвратом) активов организации в аренду, управление, безвозмездное пользование» как новшество и поспешили его одобрить. Приведем цитату из интернет-газеты «Бухгалтерия.ру»: «Это полезное уточнение позволит избежать споров между контрагентами, а также минимизировать финансовые потери для обеих сторон подобных договоров. Основываясь на нашей практике, зачастую, экономя время и деньги на проведении качественной инвентаризации при передаче или возврате таких объектов, как имущественные комплексы или полноценно оборудованные офисы, торговые площади, объекты гостиничного или ресторанного бизнеса и т. д., арендодатель несет существенные потери, так как не может предъявить претензии за утраченное или испорченное имущество, которое возвращает ему арендодатель» (7).

Но Пункт 1.5 главы 1 Методических указаний указывал нам, что проводить инвентаризацию нужно обязательно «при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже». Как видим – в проект стандарта попала практически цитата из Методических указаний, при этом остался главный вопрос – почему оставлено требование обязательной инвентаризации на случай выкупа и продажи активов предприятия? На практике это неосуществимо. БМЦ сформулировал совершенно справедливое замечание на этот счет: «Перечисленные действия представляют собой всё содержание обычной хозяйственной деятельности экономического субъекта и осуществляются массово на ежедневной основе. Придется проводить перманентную инвентаризацию нон-стоп всегда. Сейчас данное требование фактически не выполняется из-за невозможности его выполнить» (6). В результате пункт был исключен из проекта стандарта. Кроме того из Методических рекомендаций в проект стандарта не попало условие об обязательной инвентаризации в случае преобразования организации.

Таким образом, нынешний проект стандарта обязует проводить инвентаризацию:

1. В целях составления годовой отчетности.

2. В случаях, когда инвентаризация – это единственный способ установить последствия произошедшего (кража, порча, утрата, гибель и тд.).

3. При реорганизации, кроме реорганизации в форме преобразования.

4. При ликвидации организации.

Немаловажные изменения затронули сроки проведения инвентаризации для целей составления годовой отчетности. Методические указания предполагали проведение инвентаризации после 1 октября отчетного года, то есть в осенне-зимние месяцы. Если организация обладает большим количеством основных средств, запасов и прочих активов, которые нужно фактически считать на месте, то на конец года приходится большое количество инвентаризаций, приходится создавать несколько (а иногда несколько десятков) рабочих комиссий, отвлекая сотрудников от обычного процесса работы. Гораздо удобнее, если инвентаризации будут рассредоточены по году – например, запасы, хранящиеся в открытых местах или в неотапливаемых помещениях, разумнее пересчитывать в летний период, а ревизию основных средств можно организовать по группам: компьютерная техника в один квартал, мебель – в другой и так далее. Соответствующие замечания дал и БМЦ, подчеркнув, что необходимо исключить требования о неременной привязке инвентаризации физических объектов к концу года: «Более равномерное распределение в течение года задействованных в инвентаризации ресурсов способствует повышению ее качества. Единовременное отвлечение ресурсов, напротив, снижает качество инвентаризации» (6). В итоге проект Стандарта изменили, и дали организациям право самостоятельно распределять инвентаризации по году, оставив обязательной периодичность проведения (только для целей составления годовой отчетности, а не для всех случаев обязательной инвентаризации):

– для библиотечных фондов 1 раз в 5 лет,

– для остальных основных средств и незавершенных капитальных вложений 1 раз в 3 года,

– для запасов 1 раз в год,

– для иных объектов инвентаризации ежегодно, не ранее чем за 3 месяца до отчетной даты (по сути – осталось старое требование – инвентаризировать не ранее 1 октября).

Возникает вопрос: почему не подверглась сомнению норма о проведении инвентаризации основных средств 1 раз в 3 года? Конечно, организация может проводить инвентаризацию этих активов и каждый год, проект стандарта это разрешает, ведь требование звучит как «не реже чем раз в три года». Но согласно п. 37 ФСБУ 6/2020 «Основные средства», все компании в конце отчетного года обязаны проверять по всем ОС срок полезного использования, способ амортизации и ликвидационную стоимость. Это равносильно обязательной ежегодной инвентаризации.

Принципиальным изменениям подвергся пункт 26 проекта ФСБУ, в котором идет речь о дате отражения результатов инвентаризации в целях составления годовой отчетности. В первоначальном варианте предлагалось это делать последним календарным днем отчетного года. Однако БМЦ в своих замечаниях подчеркнул, что такое требование является необоснованным, так оно «по сути запрещает отражать результаты на более ранние даты отчетного периода, вынуждая организацию во всех случаях ждать конца года». БМЦ указывает: «Такой запрет приводит к искажению данных регистров и абсурден, так как отражение результатов инвентаризации непосредственно после ее проведения соответственно датам инвентаризации разных активов и обязательств является естественным, логичным и разумным» (6). В итоге в проекте стандарта осталось уточнение в отношении особых ситуаций:

– при реорганизации – результаты инвентаризации отражаются перед составлением передаточного акта или разделительного баланса;

– при ликвидации – результаты инвентаризации отражаются перед составлением промежуточного ликвидационного баланса.

В остальных случаях необходимо руководствоваться ст. 11 Федерального закона от 06.12.11 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Согласно части 4 статьи 11 этого закона, результаты инвентаризации «подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация» (4).

Общим требованиям к процессу инвентаризации посвящена 3 глава проекта Стандарта. Обращаем внимание читателя на важный момент: проект Стандарта изначально предусматривал определять фактическое наличие объектов «путем подсчета, взвешивания, обмера». БМЦ предложил избавиться от устаревшей формулировки и модернизировать стандарт, разрешив использовать современные технологии. Таким образом, текст стандарта стал более современным и близким к реальности:

- фактическое наличие устанавливается с помощью контрольных процедур,
- контрольные процедуры организация выбирает самостоятельно, исходя из характера объектов и условий их нахождения,

- допускается применение дистанционных технологий: фото-, видео- фиксация, использование средств телекоммуникационной связи. То есть удостовериться в наличии основного средства можно, например посредством видеозвонка в другой регион страны, где находится это основное средство и материально-ответственное за него лицо.

Коснемся вопроса о требованиях, предъявляемых к инвентаризационной комиссии. Проект Стандарта изначально включал следующие требования:

- а) утверждение персонального состава постоянно действующей и рабочих инвентаризационных комиссий;

- б) участие всех членов инвентаризационной комиссии в проведении инвентаризации. Отсутствие хотя бы одного члена инвентаризационной комиссии при проведении инвентаризации является основанием для признания результатов инвентаризации недействительными;

- в) полнота и точность внесения данных о фактическом наличии объектов инвентаризации в документы инвентаризации,

правильность и своевременность оформления таких документов.

Критике со стороны БМЦ подвергся пункт б). С этим сложно не согласиться: для проверки наличия разных видов имущества требуются разные специалисты, а значит невозможно создать универсальную комиссию, которая сможет проверить, к примеру, и количество химических реагентов и число колесных пар на складе. БМЦ так формулирует свое замечание: «Формальное создание «рабочей инвентаризационной комиссии» по существу ничем не отличается от проведения инвентаризации не всеми членами «большой» инвентаризационной комиссии».

Публичные обсуждения проекта стандарта привели к его «осовремениванию» еще в одной части. Изначально в проект была включена дословная формулировка из Методических рекомендаций: «материально-ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все приходные и расходные документы сданы в бухгалтерскую службу или переданы инвентаризационной комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие – списаны в расход». Эту формулировку можно смело назвать архаизмом, поскольку она подразумевает бумажный документооборот и неприменима к электронному документообороту. В современных условиях сотрудники всё реже осуществляют обмен бумажными документами, приход и выбытие ценностей фиксируется средствами автоматизации без передачи бумажных документов из одного отдела в другой. Обновленный проект стандарта уже не содержит данной формулировки.

Проект Стандарта содержал указание о необходимости составления документов о фактическом наличии инвентаризуемых объектов не менее чем в двух экземплярах. Замечания БМЦ привели к тому, что пункт был исключен, как неприменимый для документов, составленных в электронном виде.

Также благодаря замечаниям БМЦ, из проекта Стандарта ушла устаревшая и по факту невыполнимая формулировка: «документ, содержащий сведения о фактическом наличии инвентаризируемых объектах, должен быть подписан

всеми членами инвентаризационной комиссии» (6). На практике сбор подписей всех членов комиссии уже давно представляет из себя формальность: подписи собираются лишь на бумаге. Присутствие полного состава инвентаризационной комиссии иногда бессмысленно – например, в ситуации, когда в состав комиссии входят 5 человек, а инвентаризации подлежит небольшой офисный кабинет. А иногда – это невыполнимо, как указывает БМЦ: «доступ всех участников инвентаризации к проверяемым объектам часто технически невозможен, а иногда опасен и даже законодательно запрещен» (6).

Исчез из проекта стандарта еще один устаревший пункт: « В случае если инвентаризация активов проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся такие активы, в отсутствие инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны». БМЦ сделал следующее замечание: «Непонятно, почему опечатываться должно именно помещение, а не шкаф или сейф, почему данный вопрос не может решиться такими

средствами, как видеонаблюдение, сигнализация и т.п.)» (6).

Всеобщая цифровизация экономики признана также в пункте 25 проекта Стандарта: «Документы инвентаризации составляются на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью» (6). А пункт 26 проекта допускает использование современных средств фиксации информации как источников сведений об объектах: «документ, содержащий сведения о фактическом наличии инвентаризируемых объектах, должен содержать в частности ссылку на фото – и (или) видео-материалы (при наличии), в которых зафиксировано наличие (отсутствие) инвентаризированных объектов».

Инвентаризация является мощным инструментом внутреннего контроля, в результате использования которого руководитель может получить подробную информацию о состоянии имущества и обязательств организации, а внешние пользователи делать выводы о ее финансовом положении.

Библиографический список

1. Российская Федерация. Приказы. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 N 57837. [Электронный ресурс]. URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/18ae7e0209c0fcd71bb531b56fe671a1c9e61af4/ (дата обращения 11.11.2022).

2. Российская Федерация. Приказы. Приказ Минфина России от 22.02.2022 N 23н. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 – 2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. N 83н. Зарегистрировано в Минюсте России 24.03.2022 N 67877. [Электронный ресурс]. URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=DIzskQ&base=LAW&n=412530&dst=100011&field=134#iVAs8NTeN4kLfUq61/> (дата обращения 11.11.2022).

3. Российская Федерация. Приказы. Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н (ред. от 11.04.2018). Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Зарегистрировано в Минюсте России 27.08.1998 N 1598. [Электронный ресурс]. URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&ts=Wn3S9NTGwv6mZS725&cacheid=E85EC8CBFE629A1A395F933F7BCEEB7E&mode=splus&rnd=DIzskQ&base=LAW&n=296977#tkfT9NTmdamaSDC7> (дата обращения 11.11.2022).

4. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете: №402-ФЗ от 06.12.2011 (ред. от 30.12.2021). Принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года; одобрен Советом Федерации 22 января 2020 года. [Электронный ресурс]. URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&ts=0gyFANTeFUK0L5hp&cacheid=9DCBC2CC6360D6545DF6E4445B9BD892&mode=splus&rnd=DIzskQ&base=LAW&n=389500&dst=100000001#MLzFANTo326WkSS21> (дата обращения 11.11.2022).

5. Российская Федерация. Приказы. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010). Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. [Электронный ресурс]. URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&ts=BJWIANTCq02kB3w91&cacheid=270F57123E2352CD57D01978E95CC60E&mode=splus&md=DIzsKQ&base=LAW&n=107970&dst=1000000001#4TYIANTKwQsqH5Fk> (дата обращения 11.11.2022)

6. Свод замечаний к проекту ФСБУ «Инвентаризация», официальный сайт «Фонда развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», [Электронный ресурс]. URL: http://bmcenter.ru/Files/svod_zamechaniy_k_FSBU_Inventarizaciya-v-rabote (дата обращения 10.11.2022).

7. Интернет-газета «Бухгалтерия.ру», [Электронный ресурс]. URL: www.buhgalteria.ru/article/obzor-novyy-fsbu-inventarizatsiya (дата обращения 09.11.2022).