

УДК 657.1

В.В. Морун

ГБОУ ВО «Альметьевский государственный нефтяной институт», Альметьевск,
email: v_morunov@mail.ru

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ КАК СПОСОБ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С НОРМАМИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Ключевые слова: инвентаризация, бухгалтерская (финансовая) отчетность, качество учетной информации, федеральные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, стандартизация учетных процессов.

В статье рассмотрен вопрос организации и проведения инвентаризации как одного из ключевых этапов учетного процесса в соответствии с нормативными требованиями, включая нормы нового ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», а также рассмотрен подход к инвентаризации как способу обеспечения качества учетной информации в рамках отечественного законодательства о бухгалтерском учете.

V.V. Morunov

State budgetary educational institution of higher education "Almetyevsk state oil institute",
Almetyevsk, email: v_morunov@mail.ru

INVENTORY AS A WAY TO ENSURE THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION IN ACCORDANCE WITH REGULATIONS LEGISLATION ON ACCOUNTING

Keywords: inventory, accounting (financial) reporting, quality of accounting information, federal accounting standards, international financial reporting standards, standardization of accounting processes.

The article considers the issue of organizing and conducting an inventory as one of the key stages of the accounting process in accordance with regulatory requirements, including the norms of the new FSBU 28/2023 "Inventory", and also considers an approach to inventory as a way to ensure the quality of accounting information within the framework of domestic legislation on accounting.

Повышение качества учетной информации связано в первую очередь с организацией учетного процесса и всеми его последующими этапами. В соответствии с действующими нормативными документами в области регулирования бухгалтерского учета, инвентаризация является необходимой процедурой, направленной на обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета, сохранность имущества экономического субъекта, а также на обеспечение внутреннего контроля.

Цель исследования

Исследование нормативного регулирования инвентаризации как способа обеспечения качества учетной информации в соответствии с нормами законодательства о бухгалтерском учете и стандартами ведения бухгалтерского учета, а также определения дальнейших

перспектив нормативного развития в данной области

Материал и методы исследования

В качестве источников и материалов для исследования служат нормативные правовые акты, а также материалы исследований, проведенных автором ранее. В работе использованы теоретические и эмпирические методы научного исследования, такие как методы анализа и синтеза, методы сравнения, методы наблюдения и моделирования.

Результаты исследования и их обсуждение

Исследование в рамках настоящей работы предлагается начать с анализа норм Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) [2] как с основного нормативного

правового акта в области регулирования отечественного бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 2 ст. 1 Закона № 402-ФЗ под бухгалтерским учетом понимается формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных нормами Закона № 402-ФЗ, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности [2].

Таким образом, под учетной информацией следует понимать документированную систематизированную информацию об объектах бухгалтерского учета. При этом структура объектов бухгалтерского учета представлена в нормах ст. 5 Закона № 402-ФЗ, в частности факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности экономического субъекта, доходы, расходы, иные объекты, установленные нормами федеральных стандартов бухгалтерского учета [2]. Таким образом, перечень возможных объектов бухгалтерского учета не закрытый и предполагает кратко большую детализацию.

В рамках статьи 11 Закона № 402-ФЗ рассматривается инвентаризация только активов и обязательств (статья так и называется «Статья 11. Инвентаризация активов и обязательств») [2]. В соответствии с нормами п. 1 ст. 11 Закона № 402-ФЗ активы подлежат инвентаризации. При этом, в соответствии с нормами п.2 ст.11 Закона № 402-ФЗ – при инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

Анализ вышеприведенных норм на уровне только Закона № 402-ФЗ заставляет сделать ряд значительных для целей настоящего исследования выводов.

Во-первых, все активы и обязательства необходимо инвентаризировать, т.е. слово «подлежат» в данном случае подчеркивает требование об обязательном включении всех активов и обязательств в инвентаризационные документы и проведении в отношении их проверки на предмет фактического наличия и соответствия учетным данным.

Во-вторых, само проведение соответствия между фактическим наличием активов и обязательств с учетными данными (сформированной ранее учетной информацией), приводит к образованию новых объектов бухгалтерского учета – излишков и недостач по результатам проведенной инвентаризации (как отмечалось выше, в нормах статьи 5 Закона № 402-ФЗ перечень возможных объектов учета не ограничен).

В-третьих, возможные излишки и недостачи по результатам проведенной инвентаризации могут появиться путем сопоставления фактического наличия активов и обязательств с данными регистров бухгалтерского учета (п. 2 ст. 11 Закона № 402-ФЗ): вариант сверки фактического наличия с данными, содержащимися в первичных учетных документах, при инвентаризации в рамках Закона № 402-ФЗ даже не рассматривается, хотя теоретически возможен. При этом, следует обратить внимание, что в нормах п. 1 ст. 10 Закона № 402-ФЗ указано, что данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета [2]. При дальнейшем отдельном исследовании регистров бухгалтерского учета целесообразнее, считаем, обратиться к нормам Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [5], поскольку в рамках именно данного стандарта более детально и более структурированно утвержден подход к регистрам бухгалтерского учета как к документам бухгалтерского учета.

Кроме вышеизложенного, также следует обратить внимание, что в соответствии с нормами п. 3 ст. 11 Закона № 402-ФЗ экономическим субъектом (предположительно – в рамках отдельно стандарта экономического субъекта) должны быть определены случаи, порядок и сроки проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих ей, но за исключением обязательного проведения инвентаризации [2]. А в отношении обязательного проведения инвентаризации п. 3 ст. 11 Закона № 402-ФЗ гласит, что такая инвентаризация регулируется законодательством

Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами [3].

Учитывая вышеизложенное, в качестве итогового представляется возможным сформулировать вывод об инвентаризации как о важной и неотъемлемой части всего учетного процесса, осуществляемого экономическим субъектом в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.

Кроме норм Закона № 402-ФЗ к другим основным нормативным документам, регулирующим процесс проведения инвентаризации, представляется возможным отнести:

– Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (далее – ФСБУ 28/2023) (подлежит обязательному применению экономическими субъектами с 01.04.2025) [6],

– Инструкции о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении (утв. Приказом Минфина России от 09.12.2016 № 231н (ред. от 22.06.2020), зарегистрирован в Минюсте России 09.01.2017 № 45111) [7],

– Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (далее – Методические указания № 49) [8] (с 01.04.2025 не подлежит применению в связи с изданием ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»).

При этом, отнесение Методических указаний № 49 к нормативным документам считаем весьма условным, поскольку документ не зарегистрирован в Минюсте России.

В продолжении исследования рассмотрим нормы ФСБУ 28/2023, и первое, на что следует обратить внимание, что данное ФСБУ не имеет аналогичного стандарта в составе международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО).

В пункте 3 ФСБУ 28/2023 сформулирован четкий тезис о том, что инвентаризация должна проводиться в отношении всех активов и обязательств, являющихся объектами данной инвентаризации. Таким образом, законодателем сформулировано жесткое правило о том, что в рамках обеспечения процессов внутреннего контроля (ст. 19 Закона № 402-ФЗ)

подлежат инвентаризации все активы и обязательства, что, в свою очередь, безусловно повышает качество учетной информации как результата учетного процесса и акцентирует внимание на инвентаризации как неотъемлемой составляющей учетного механизма.

Кроме этого, здесь также следует обратить также внимание, что законодателем введен новый бухгалтерский термин «объект инвентаризации» (в рамках Методических рекомендаций № 49 такой термин не вводился). Следуя логике п.п. 4, 5, 7, 8, 9 ФСБУ 28/2023, сформулируем, что к объектам инвентаризации относятся все активы и обязательства экономического субъекта, которые подлежат инвентаризации. Продолжая логику, также представляется возможным определить, что субъектом инвентаризации (или инвентаризационного процесса) является экономический субъект, определяемый в соответствии с нормами п. 1 ст. 2 Закона № 402-ФЗ.

Анализ и развитие на данном этапе норм ФСБУ 28/2023 уже позволяет подчеркнуть, что в нормах нового ФСБУ 28/2023 прослеживается логика процессного подхода, который безусловно, меняет подход к инвентаризации как к структурированному процессу, в рамках которого уже представляется возможным выделить элементы: объект, субъект, внешние стандарты, внутренние стандарты. Подобная нормативная динамика дополнительно подчеркивает на законодательном уровне намерения в сторону стандартизации инвентаризационного процесса с целью повышения ее качественного уровня, и, следовательно, обеспечения и повышения качества учетной информации. Продемонстрируем сформулированные выводы на других примерах.

В первую очередь необходимо отметить, что порядок проведения инвентаризации в экономическом субъекте, наконец-то, закреплён в статусе отдельного федерального стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ 28/2023). Здесь также следует напомнить, что Методические указания № 49 не являются нормативным правовым актом и таким образом со стороны государства инвентаризация, как самостоятельный процесс, получила более значительные полномочия.

С другой стороны, возможно предположить, что законодателем ранее были предоставлены полномочия экономическому субъекту самостоятельно определять порядок проведения инвентаризации в рамках стандарта экономического субъекта на основании норм статьи 21 Закона № 402-ФЗ (к документом в области регулирования бухгалтерского учета в отношении том числе и стандарты экономической субъекта), данная инициатива не получила предполагаемого эффекта по причине явного отсутствия нормативно закрепленного контроля проведения за процессом инвентаризации и ее результатами, и зачастую инвентаризация носила формальный характер. Закрепление процесса инвентаризации в рамках норм отдельного самостоятельного Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 существенно повышает статус инвентаризационного процесса и акцентирует внимание пользователей учетной информации на требования государства к повышению качества учетной информации.

Анализ норм пункта 4 ФСБУ 28/2023 также подчеркивает, что в рамках рассматриваемого стандарта при проведении инвентаризации представляется возможным выделить два значительных подпроцесса:

1) к первому относится соотнесение учетных данных с фактическими путем подсчета, взвешивания, обмера, осмотра и другие способы (в том случае, если фактический подсчет объектов инвентаризации представляется возможным);

2) ко второму подпроцессу относятся проверка документов и выполнение расчетов, поскольку данные объекты инвентаризации не могут быть проинвентаризированы фактически (например, нематериальные активы, капитальные вложения, денежные средства на счетах в кредитной организации, финансовые вложения, дебиторская задолженность, отложенные налоговые активы и обязательства, источники финансирования, денежные обязательства, забалансовые и другие объекты инвентаризации).

Пункты 5 и 6 ФСБУ 28/2023 посвящены документальному оформлению процесса инвентаризации и ее результатов. В частности, в соответствии

с пунктом 5 ФСБУ 28/2023 установлено, что сведения о фактическом наличии инвентаризации, сопоставление с данными регистром бухгалтерского учета и результаты инвентаризации подлежат оформлению документами (акты инвентаризации, инвентаризационные описи, сличительные ведомости, акты расследования, объяснительные записки материально-ответственных лиц и другие), которые в рамках данного пункта обозначены общим термином «документы инвентаризации».

А в пункте 6 ФСБУ 28/2023 устанавливаются требования к составлению, хранению и исправлению документов инвентаризации такие же, как к первичным учетным документам и регистрам бухгалтерского учета (документам бухгалтерского учета), установленные нормами законодательства о бухгалтерском учете и ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [5,6].

Поскольку требования к инвентаризационным документам аналогичны требованиям к документам бухгалтерского учета, логичным представляется ранее сформулированный вывод о том, что излишки и недостачи, полученные в результате проведенной инвентаризации, можно отнести теперь к самостоятельным объектам бухгалтерского учета. При этом, логичным представляется также вывод и о возможности отнесения к «документам бухгалтерского учета», введенными в оборот нормами ФСБУ 27/2021, и «инвентаризационных документов», введенными в рамках ФСБУ 28/2023.

Данный вывод, в свою очередь, доказывает тезис о появлении новой логики построения федеральных стандартов, направленных в своей актуальной редакции на более тесную взаимосвязь между нормами Закона № 402-ФЗ и федеральными стандартами, а также между федеральными стандартами (например, подобная взаимосвязь в рамках настоящей работы продемонстрирована между нормами Закона № 402-ФЗ, ФСБУ 27/2021 и ФСБУ 28/2023). Основной целью такого подхода, как нам представляется, выступает демонстрация законодателем для пользователей учетной информации подхода в обла-

сти бухгалтерского законодательства к дальнейшему более структурированному регулированию бухгалтерского учета, как самостоятельной и в большей мере организованной отрасли права. А это уже в свою очередь является в достаточно большей мере серьезным шагом на пути повышения качества учетной информации.

Технологический порядок проведения инвентаризации, закрепленный в последующих пунктах (п.п. 7-35 ФСБУ 28/2023) в целом соответствует установленным ранее правилам (нормы Методических указаний № 49), кроме ряда актуальных новшеств, на которых хотелось бы остановиться подробнее.

В частности, в рамках стандарта ФСБУ 28/2023 ничего определенного не сказано относительно формата проведения инвентаризации. Например, предлагается рассмотреть дистанционный формат. Здесь следует уточнить, что в соответствии с нормами Рекомендации Фонда «НРБУ «БМЦ» Р-127/2021-КпР «Дистанционная инвентаризация» (далее – Рекомендация Р-127/2021-КпР, принятой Комитетом по рекомендациям (КпР) 20.05.2021, авторами предлагается вариант проведения инвентаризации в дистанционном формате [10]. В частности, в рамках п. 3 Рекомендации Р-127/2021-КпР при проведении инвентаризации активов и обязательств для выявления фактического наличия соответствующих объектов экономической субъект вправе применять дистанционные технологии, позволяющие с учетом требования рациональности установить факт наличия или отсутствия проверяемых объектов, а также их состояние и необходимые характеристики. При этом допускается использование технических средств дистанционной трансляции сигнала (видеосвязь или др.), в том числе на большие расстояния [10]. Проводя параллель с нормами ФСБУ 28/2023, необходимо отметить, что в соответствии с положениями пп. «а» п. 4 ФСБУ 28/2023 в случаях, если применение способов выявления фактического наличия отдельных видов активов, предусмотренных нормами ФСБУ 28/2023, невозможно или предполагает появление излишних расходов, связанных с проведением ин-

вентаризации, то стандарт допускает применение альтернативных способов проведения инвентаризации, например, видео-, фотофиксацию [10]. Таким образом, законодатель не исключил возможность применения положений рекомендации Р-127/2021-КпР в случае закрепления экономическим субъектом норм данной рекомендации как применимой при формировании учетной информации (например, в рамках учетной политики для целей бухгалтерского учета или в рамках стандарта экономического субъекта). Здесь также необходимо обратить внимание на нормы пп. 5 п. 1 ст. 21 Закона № 402-ФЗ, в соответствии с которыми к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся стандарты экономического субъекта [2]. Поэтому включение в положения стандарта экономического субъекта норм, регламентирующих порядок проведения инвентаризации в дистанционном формате, не противоречит нормам ФСБУ 28/2023.

Отдельно следует остановиться на новых нормах п. 11 ФСБУ 28/2023, в соответствии с которыми активы, оказавшиеся в излишке по итогам инвентаризации, подлежат принятию к бухгалтерскому учету по их справедливой стоимости, либо по балансовой стоимости, либо по балансовой стоимости аналогов. Говоря о справедливой стоимости, следует отметить, что данная норма уже введена в бухгалтерский оборот в рамках новых ФСБУ (п. 14 ФСБУ 5/2019 «Запасы» [3] и п. 15 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [4]). И в рамках п. 11 нового ФСБУ 28/2023 законодатель также направляет читателей к нормам Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [9], в соответствии с п. 2 которой под справедливой стоимостью понимается оценка, основанная на рыночных данных. При этом, с целью исключения потенциальных рисков и организации порядка принятия к бухгалтерскому учету излишков по справедливой стоимости в дальнейшем, данные процедуры следует формализовать в рамках отдельного стандарта экономического субъекта, который в соответствии с нормами п. 1 ст. 21 Закона № 402-ФЗ, также

является документом в области регулирования бухгалтерского учета.

Выводы

Анализ положений нормативных документов, регулирующих порядок проведения и документального оформления инвентаризации, включая нормы нового ФСБУ 28/2023, позволяет сделать выводы о повышении требований законодателя к системности и минимизации неясностей и противоречий в нормах

отечественного законодательства о бухгалтерском учете, включая федеральные стандарты бухгалтерского учета, а также демонстрирует пользователям учетной информации намерения по сближению норм отечественных федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) с нормами международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), что в конечном итоге демонстрирует направление на повышение качественного уровня учетной информации.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (от 16.04.2022 № 99-ФЗ) // СПС «Консультант плюс», 2023.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023) // СПС «Консультант плюс», 2023.
3. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...») (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 № 57837) // СПС «Консультант плюс», 2023.
4. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 № 60399) // СПС «Консультант плюс», 2023.
5. Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н (ред. от 23.12.2021) «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (Зарегистрировано в Минюсте России 07.06.2021 № 63814) // СПС «Консультант плюс», 2023.
6. Приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (Зарегистрировано в Минюсте России 05.04.2023 № 72888) // СПС «Консультант плюс», 2023.
7. Приказ Минфина России от 09.12.2016 № 231н (ред. от 22.06.2020) «Об утверждении Инструкции о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении» (Зарегистрировано в Минюсте России 09.01.2017 № 45111) // СПС «Консультант плюс», 2023.
8. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» // СПС «Консультант плюс», 2023.
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 11.07.2016) // СПС «Консультант плюс», 2023.
10. Рекомендация Р-127/2021-КпР «Дистанционная инвентаризация», принятой Комитетом по рекомендациям (КпР) 20.05.2021 // СПС «Консультант плюс», 2023.
11. Алибеков Ш.И., Морун В.В., Нурмухаметов И.Ф. Определение качества аудиторской деятельности в соответствии с нормативно-правовыми актами РФ // *Управленческий учет*. 2020. № 1. С. 17-21.
12. Морун В.В., Алеткин П.А., Нурмухаметов И.Ф. Нормативные основы обеспечения качества учетной информации // *Управленческий учет*. 2023. № 3. С. 72-77.
13. Морун В.В. Стандартизация как инструмент повышения качества учетной информации в соответствии с нормами законодательства о бухгалтерском учете // *Управленческий учет*. № 3 (2023). С. 396-402.
14. Морун В.В. О нормативном обеспечении качества учетной информации, подлежащей обязательному аудиту // *Вестник научных конференций*. 2022. № 12-3(88). С. 60-61.
15. Морун В.В. Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности как критерий ее качества // *Вестник научных конференций*. 2022. № 12-3(88). С. 59-60.