

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)
20 февраля 2024

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-159/2024-КпР ИНВЕНТАРИЗАЦИОННЫЕ ПРОЦЕДУРЫ В ПРОЦЕССЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» допускает установление обязательного проведения инвентаризации федеральными стандартами. В свою очередь Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» требует обязательное проведение инвентаризации не только при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и при совершении различных фактов, в частности:

- при передаче (возврате) активов экономического субъекта, имущественного комплекса (за исключением обычной деятельности экономического субъекта) в аренду, управление, безвозмездное пользование, а также при отчуждении активов экономического субъекта;
- при смене работника, на которого возложена материальная ответственность;
- при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более 50 процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады) (при коллективной (бригадной) материальной ответственности);
- при установлении факта утраты или порчи (повреждения) активов;
- в случае пожара, аварии, стихийного бедствия, а также иного бедствия, в результате которого сложилась чрезвычайная ситуация;
- при реорганизации организации, за исключением случаев реорганизации в форме преобразования;
- при ликвидации организации.

Стандарт не уточняет содержание использованных в приведенных формулировках специальных понятий, в частности, «обычная деятельность», «отчуждение», «возложена материальная ответственность», «порча (повреждение) активов».

Так, понятие «обычная деятельность» в других ФСБУ не используется, вместо него употребляется понятие «обычные виды деятельности». Из-за этого непонятно, относится ли данная формулировка к обычным фактам в рамках вида деятельности, не являющегося для организации обычным. При этом само слово «обычный» субъективно. Кроме того, фраза «за исключением обычной деятельности экономического субъекта» сформулирована в Стандарте в отношении передачи активов в аренду, управление, безвозмездное пользование так, что ее относимость к отчуждению активов остается под вопросом. В свою очередь, понятием «отчуждение» в гражданском законодательстве обозначается изменение собственника вещи, в том числе любая продажа. Факты продажи активов происходят массово на ежедневной основе и составляют по существу основное содержание хозяйственной деятельности экономического субъекта (как минимум, для коммерческих организаций).

«Материальная ответственность» может возлагаться на работников не только договором о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, но и обычными регламентами выполнения трудовых функций, предполагающих использование имущества организации, когда у одного и того же объекта имущества материально ответственные лица постоянно меняются, в том числе несколько раз в течение суток (например, при сменном режиме работы).

Сбои в работе различных средств производства также случаются ежедневно, из-за чего неясно, какие из них следует считать «фактами порчи (повреждения) активов», а какие не следует. Например, если завис компьютер, это факт его порчи (повреждения) или нет? Зависит ли ответ на этот вопрос от роли компьютера (зависание ПК отдельного работника имеет другие последствия, чем зависание сервера, обеспечивающего работу сетевых ресурсов организации).

Буквальное следование указанным выше требованиям приведёт к проведению перманентной инвентаризации, что фактически заблокирует ведение организацией своей деятельности.

Между тем, при совершении экономическими субъектами многих действий, указанных в ФСБУ 28/2023 в качестве оснований для обязательной инвентаризации, положения гражданского, трудового и другого законодательства и без того уже требуют от участников отношений таких действий, которые подтверждают фактическое наличие всего передаваемого или имеющегося в наличии имущества, что по существу равносильно инвентаризации. Составляемые при осуществлении этих действий документы содержат перечень переданного (имеющегося в наличии) имущества и тем самым по существу выполняют функцию инвентаризационной ведомости. В таких случаях дополнительная инвентаризация (помимо уже проведенных процедур) является для экономического субъекта дублирующим избыточным неоправданным обременением, зачастую заведомо невыполнимым.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является формализация рационального подхода к выполнению требований обязательного проведения инвентаризации, который исключал бы неоправданное дублирование инвентаризационных процедур, осуществляемых экономическим субъектом в процессе его деятельности.

РЕШЕНИЕ

1. При документальном оформлении экономическим субъектом сведений о фактическом наличии объектов инвентаризации, сопоставления их с данными регистров бухгалтерского учета, результатов инвентаризации допускается использовать в качестве документов инвентаризации документы, составленные или полученные в процессе деятельности экономического субъекта, в частности, для оформления его гражданско-правовых отношений с контрагентами, работниками, государственными органами, для регулирования вопросов материальной ответственности (такие, например, как передаточный акт) при одновременном соблюдении всех условий, указанных в пункте 2 настоящей Рекомендации.
2. Составленный или полученный в процессе деятельности экономического субъекта документ допускается использовать в качестве документа инвентаризации, если этот документ:
 - а) удостоверяет фактическое наличие соответствующих объектов на дату, по состоянию на которую должна проводиться инвентаризация;
 - б) содержит информацию о соответствующих объектах, необходимую для целей проведения инвентаризации;
 - в) отвечает установленным Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и ФСБУ 27/2021 требованиям к документам бухгалтерского учета.

- 3.** В случае использования экономическим субъектом в качестве документов инвентаризации документов, составленных или полученных в процессе его деятельности, в соответствии с пунктом 1 настоящей Рекомендации, все оформленные этими документами результаты рассматриваются в целях инвентаризации, как если бы они были получены непосредственно в рамках инвентаризации. Экономический субъект не обязан в рамках инвентаризации осуществлять действия с целью повторного получения этих результатов.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с частью 2 статьи 11 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (далее – Федеральный закон) при инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета. В соответствии с частью 4 этой же статьи выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация. Федеральный закон не включает в содержание инвентаризации ничего иного помимо выявления фактического наличия соответствующих объектов в целях сопоставления его с данными регистров бухгалтерского учета, и не рассматривает результатом инвентаризации ничего иного помимо регистрации в бухгалтерском учете выявленных расхождений между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета.

В соответствии с частью 1 статьи 19 Федерального закона экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. В соответствии с частью 2 этой же статьи экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя). С учетом требований части 1 статьи 9 и частей 1 и 2 статьи 10 Федерального закона предупреждение расхождений между действительными последствиями фактов хозяйственной жизни и соответствующими данными регистров бухгалтерского учета, своевременное выявление этих расхождений и их регистрация является важнейшей задачей внутреннего контроля. В этой связи инвентаризация выступает одним из базовых элементов систем внутреннего контроля организаций и должна организовываться во взаимосвязи с другими элементами этой системы.

В соответствии с пунктом 15 ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» проведение инвентаризации обязательно в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, а также в следующих случаях:

а) при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Экономический субъект вправе проводить инвентаризацию библиотечных фондов один раз в пять лет, иных основных средств – один раз в три года;

б) при передаче (возврате) активов экономического субъекта, имущественного комплекса (за исключением обычной деятельности экономического субъекта) в аренду, управление, безвозмездное пользование, а также при отчуждении активов экономического субъекта;

в) при смене работника, на которого возложена материальная ответственность;

г) при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более 50 процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады) (при коллективной (бригадной) материальной ответственности);

- д) при установлении факта утраты или порчи (повреждения) активов;
- е) в случае пожара, аварии, стихийного бедствия, а также иного бедствия, в результате которого сложилась чрезвычайная ситуация;
- ж) при реорганизации организации, за исключением случаев реорганизации в форме преобразования;
- з) при ликвидации организации.

Для целей Стандарта работники, на которых возложена материальная ответственность, а также руководители коллектива (бригадиры) и члены коллектива (бригады) при коллективной (бригадной) материальной ответственности именуются вместе материально ответственными лицами.

В «Описании проблемы» изложены неопределенности, содержащиеся в формулировках пунктов «б», «в», «д» пункта 15 ФСБУ 28/2023. Если понимать эти формулировки буквально, то организация должна проводить постоянную инвентаризацию в режиме нон-стоп, что очевидно не соответствует целям Федерального закона «О бухгалтерском учете», идее ФСБУ 28/2023 и намерениям его разработчика. Если же при понимании положений пункта 15 ФСБУ 28/2023 исходить из соображений разумности и здравого смысла, то в силу отмеченных неопределенностей любое суждение будет в значительной степени субъективным. Так или иначе, организация не сможет уверенно ответить на вопрос, есть ли у неё обязанность провести инвентаризацию в данном конкретном случае или нет.

Между тем, при совершении экономическими субъектами действий, изменяющих правомочия собственников (владения, пользования, распоряжения), положения гражданского законодательства и без того уже требуют от сторон действий, подтверждающих фактическое наличие всего передаваемого имущества. Такие действия по существу равносильны инвентаризации. Акт приемки-передачи или аналогичный документ содержит перечень переданного имущества и тем самым по существу выполняет функцию инвентаризационной ведомости при отчуждениях, передачах в аренду и т.п.

Аналогичным образом обстоит дело с материальной ответственностью работников организации. Положения Гражданского и Трудового кодексов в совокупности со связанными подзаконными нормативными правовыми актами и без того уже требуют от сторон договоров о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности действий, подтверждающих фактическое наличие всего передаваемого под материальную ответственность имущества, в том числе при смене лиц в этих договорах. Выполнение этих требований по существу равносильно инвентаризации. Подписываемые при совершении этих действий документы содержат перечень имущества, фактическое наличие которого подтверждено, и тем самым по существу выполняют функцию инвентаризационной ведомости.

Также, если имущество застраховано, то при установлении факта его утраты или порчи (повреждения), в случае пожара, аварии, стихийного бедствия и др. стороны договора страхования проведут процедуры, необходимые для подтверждения фактического наличия (или отсутствия) и состояния соответствующих объектов и оформят результаты соответствующими документами. В подобных случаях необходимость в проведении инвентаризации (в соответствующей части) отпадает, так как последствия факта хозяйственной жизни уже выявлены с помощью аналогичной процедуры, проведенной сторонами договора.

Во всех указанных выше случаях в силу уже проведенных по существу инвентаризационных процедур надобность в дополнительной инвентаризации автоматически отпадает. Дополнительные дублирующие процедуры лишены смысла и являлись бы для экономического субъекта избыточным неоправданным обременением.

ФСБУ 28/2023 требует от экономических субъектов документального оформления инвентаризации, в связи с чем Стандартом вводится понятие «документов инвентаризации». Это требование аналогично требованию статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» к документальному оформлению фактов хозяйственной жизни первичными учетными документами. Согласно пункту 6 ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» документы инвентаризации составляются в соответствии с требованиями, установленными для первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» с учетом положений ФСБУ 28/2023.

В свою очередь в соответствии с подпунктом «г» пункта 9 ФСБУ 27/2021 при составлении экономическим субъектом первичных учетных документов допускается использовать в качестве первичных учетных документов документы, составленные или полученные в процессе деятельности экономического субъекта, в частности, для оформления его гражданско-правовых отношений с контрагентами, работниками, государственными органами, для управления экономическим субъектом (в частности, договор, кассовый чек, квитанция об оплате, авансовый отчет, судебный акт, торговый товарный счет) при условии, что указанные документы содержат все установленные частью 2 статьи 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете" обязательные реквизиты первичного учетного документа.

Это допущение по существу освобождает экономические субъекты от совершения дублирующих действий по документальному оформлению фактов хозяйственной жизни, когда такие действия уже выполнены экономическим субъектом в ходе его деятельности. Содержащиеся в самом ФСБУ 28/2023 требования к документам инвентаризации не препятствуют применению этого допущения. Предписывая применять данную норму (как и другие нормы ФСБУ 27/2021) в отношении документов инвентаризации, ФСБУ 28/2023 тем самым освобождает экономический субъект от дублирования в ходе инвентаризации тех действий, которые по существу уже выполнены в процессе его деятельности.

Освобождение от дублирования совершенных в процессе деятельности экономического субъекта по существу инвентаризационных процедур автоматически снимет вопрос трактовки используемых в пункте 15 ФСБУ 28/2023 понятий «обычная деятельность», «отчуждение», «возложение материальной ответственности», «порча (повреждение) активов» и др. Для решения вопроса о наличии или отсутствии обязанности по проведению инвентаризации в каждой конкретной ситуации вместо субъективной трактовки указанных понятий будет применяться более простой и четкий критерий. Организация будет проводить инвентаризацию и документировать ее результаты в той части, в которой фактическое наличие соответствующих объектов по состоянию на соответствующую дату не выявлено и не задокументировано в процессе деятельности экономического субъекта.