

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)
23 января 2024

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-158/2024-КпР АЛЬТЕРНАТИВНЫЙ СПОСОБ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

При проведении инвентаризации согласно Федеральному стандарту бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», фактическое наличие объектов инвентаризации должно выявляться по всем активам путем установления их действительного существования, оценки их состояния и обоснованности нахождения у экономического субъекта. В отношении активов фактическое наличие объектов инвентаризации определяется путем подсчета, взвешивания, обмера, осмотра. Для случаев, когда применение таких способов в отношении отдельных видов активов невозможно или излишне затратно, ФСБУ 28/2023 допускает применение альтернативных способов выявления фактического наличия таких активов, обеспечивающих реализацию цели инвентаризации (в том числе видео-, фотофиксация).

Стандарт не содержит каких-либо пояснений о том, что могут представлять собой «альтернативные» способы выявления фактического наличия объектов. При этом упомянутая в скобках «видео-, фотофиксация» не вносит в этом вопросе ясности, так как она не является альтернативой подсчету, взвешиванию, обмеру, осмотру, а служит одним из возможных средств подсчета, взвешивания, обмера, осмотра. Об использовании технических средств дистанционной трансляции сигнала (видеосвязь или др.) при проведении инвентаризации подробно изложено в Рекомендации Р-127/2021-КпР «Дистанционная инвентаризация».

Между тем, организации на практике нуждаются в формализации такого способа выявления фактического наличия инвентаризируемых объектов, который мог бы служить реальной альтернативой подсчету, взвешиванию, обмеру, осмотру. В деятельности организаций используются активы, имеющие физическую материальную форму, к которым отсутствует физический и визуальный доступ. Например, инженерные коммуникации прокладываются в стенах и перекрытиях зданий, трубопроводы проходят под водой, под землёй, добывающее оборудование располагается в шахтах, скважинах и т.д. Установить действительное существование таких объектов прямым путем затруднительно или в ряде случаев невозможно, вне зависимости от того, какие технические средства при этом используются. Как правило, их нельзя напрямую подсчитать, взвесить, обмерить, и даже просто осмотреть, в том числе с помощью видео-, фотофиксации. Вряд ли отвечает целям инвентаризации и целям бухгалтерского учета извлечение из скважин насосно-компрессорных труб ради установления факта их наличия.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является формализация альтернативного способа выявления фактического наличия объектов, имеющих материальную физическую форму, при невозможности или затруднительности применения способов, непосредственно указанных в ФСБУ 28/2023.

РЕШЕНИЕ

1. При проведении инвентаризации экономический субъект может определять физическое наличие материальных объектов, физический доступ к которым затруднен, косвенно путем фиксации результатов функционирования этих объектов. Например, наличие инженерных коммуникаций в перекрытиях зданий, под землей, под водой может быть удостоверено подачей соответствующих сигналов, электроэнергии, воды, газа и т.п. Аналогично, наличие добывающего оборудования в шахте, скважине может быть удостоверено выходом соответствующего минерального ресурса.
2. В случае применения экономическим субъектом альтернативного способа выявления фактического наличия инвентаризируемых объектов, указанного в пункте 1 настоящей Рекомендации, для оценки состояния таких объектов, могут использоваться количественные и качественные параметры результатов их функционирования.
3. Такие технические средства, как фото, видео или др. могут использоваться при инвентаризации как в случае выявления фактического наличия инвентаризируемых объектов непосредственно путем подсчета, взвешивания, обмера, осмотра, так и в случае выявления их фактического наличия косвенно путем фиксации результатов их функционирования в соответствии с пунктами 1, 2 настоящей Рекомендации.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с частью 2 статьи 11 Федерального закона «О бухгалтерском учете» при инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» не определяет способы, которыми должно выявляться фактическое наличие инвентаризируемых объектов.

В соответствии с пунктом 4 ФСБУ 28/2023 фактическое наличие объектов инвентаризации должно определяться:

а) путем подсчета, взвешивания, обмера, осмотра, если иное не установлено Стандартом в отношении активов, объектов бухгалтерского учета, которые согласно федеральным стандартам бухгалтерского учета не учитываются в составе активов, но подлежат отражению в бухгалтерском учете на забалансовых счетах и (или) информация о которых подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, имущества, не учтенного экономическим субъектом. В случае, когда применение способов выявления фактического наличия отдельных видов активов, предусмотренных Стандартом, невозможно или излишне затратно, допускается применение альтернативных способов выявления фактического наличия объектов таких активов, обеспечивающих реализацию цели инвентаризации (в том числе видео-, фотофиксация);

б) путем проверки документов, выполнения расчетов в отношении активов, относящихся к нематериальным активам и капитальным вложениям в них, денежным средствам на счетах в кредитных и иных организациях, финансовым вложениям, дебиторской задолженности, и иных аналогичных активов, обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств, источников финансирования деятельности экономического субъекта, объектов бухгалтерского учета, которые согласно федеральным стандартам бухгалтерского учета не учитываются в составе обязательств, но подлежат отражению в бухгалтерском учете на забалансовых счетах и (или) информация о которых подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, имущественных прав и обязательств, не учтенных экономическим субъектом.

ФСБУ 28/2023 не содержит ограничений по содержанию альтернативных способов выявления фактического наличия инвентаризируемых объектов, при условии, что эти способы обеспечивают реализацию цели инвентаризации. Когда речь идет об инвентаризации активов, имеющих материальную физическую форму, для целей инвентаризации принципиальным является вопрос их способности функционировать. Результаты функционирования этих объектов могут фиксироваться без прямого физического доступа к самим объектам. Поскольку получение результатов без обеспечивающего их объекта невозможно, фиксация этих результатов является достаточным свидетельством фактического наличия самого инвентаризируемого объекта. Таким образом, физическое наличие материальных объектов, физический доступ к которым затруднен, может определяться косвенно путем фиксации результатов функционирования этих объектов.

Упоминание в подпункте «а» пункта 4 ФСБУ 28/2023 видео-, фотофиксации не ограничивает экономические субъекты в применении технических средств в рамках определенных способов выявления фактического наличия инвентаризируемых объектов. Видео-, фотофиксация, равно как и другие приёмы с применением различных технических устройств могут понадобиться как в случае выявления фактического наличия инвентаризируемых объектов непосредственно путем подсчета, взвешивания, обмера, осмотра, так и в случае выявления их фактического наличия косвенно путем фиксации результатов их функционирования. Основа для выводов о допустимости применения при инвентаризации дистанционных технологий изложена в Рекомендации Р-127/2021-КпР «Дистанционная инвентаризация».

Вышеизложенное обоснование возможности выявления фактического наличия труднодоступных материальных объектов путем фиксации результатов их функционирования не означает, что данный способ является единственной альтернативой прямому подсчету, взвешиванию, обмеру, осмотру. Другие возможные альтернативные способы не являются предметом настоящей Рекомендации, в связи с чем их описание и обоснование для них не приводится.