

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)  
23 января 2024

## РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-157/2024-КпР

### ФАКТИЧЕСКОЕ НАЛИЧИЕ ИНВЕНТАРИЗИРУЕМЫХ ОБЪЕКТОВ

#### ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» предписывает при проведении инвентаризации выявлять фактическое наличие соответствующих объектов с целью сопоставить его с данными регистров бухгалтерского учета. Во исполнение этого требования пункт 3 ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» уточняет, что фактическое наличие активов и обязательств должно выявляться путем установления их действительного существования, оценки их состояния и обоснованности нахождения у экономического субъекта.

Однако Стандарт не уточняет, в чём должно выражаться установление «действительного существования» активов и обязательств, какие характеристики их «состояния» должны оцениваться, и в чём должна выражаться эта оценка, что подразумевается под «обоснованностью» нахождения актива или обязательства у экономического субъекта. Как, например, интерпретировать такой факт, когда на парковке предприятия находится остов автомобиля без стёкол и колёс? Риторическим является вопрос о том, что подтвердит констатация данного факта – действительное СУЩЕСТВОВАНИЕ автомобиля или наоборот, его действительное ОТСУТСТВИЕ. С одной стороны, действительно существует некий физический объект. С другой стороны, если речь идет об инвентаризации основных средств, то состояние физического объекта со всей очевидностью свидетельствует о том, что основное средство НЕ существует. Возможно, данный факт подтверждает действительное существование у организации ОБЯЗАТЕЛЬСТВА по утилизации автомобиля.

В отношении оценки состояния инвентаризируемых объектов ещё больше вопросов. До принятия ФСБУ 28/2023 понятие «оценка состояния» на практике, как правило, не отождествлялось и не ассоциировалось с понятием «выявление физического наличия». Однако новый Стандарт установил оценку состояния инвентаризируемых объектов в качестве одного из элементов выявления их фактического наличия. Между тем, в части активов, не имеющих физической материальной формы, как и всех обязательств, Стандарт не содержит каких-либо ориентиров для оценки их состояния. При этом даже в части активов, обладающих физической материальной формой, имеющиеся в Стандарте положения скорее добавляют новые вопросы, чем вносят ясность.

Что означает, например, выражение «активы, оказавшиеся испорченными (поврежденными)»? Какие признаки должны выявляться в ходе инвентаризации, чтобы свидетельствовать о том, что актив «испорчен» или «повреждён»? В чём должна измеряться эта «испорченность» или «повреждённость», какая степень «испорченности» или «повреждённости» должна приниматься во внимание? Например, следует ли считать поврежденным здание, на стене которого облупилась штукатурка? В чём должна выражаться оценка «возможности использования активов, оказавшихся испорченными (поврежденными), либо их продажи»? В каких финансовых показателях должны выражаться

результаты оценки состояния инвентаризируемых объектов, чтобы отразить их в бухгалтерском учёте? Вариативность возможных толкований выражения «оценка состояния» настолько широка, что организации не смогут без его уточнения осуществлять в ходе инвентаризации эту оценку.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является идентификация параметров и характеристик инвентаризируемых объектов, которыми должно подтверждаться (опровергаться) фактическое наличие активов и обязательств, в том числе, их действительное существование, оценка состояния и обоснованность нахождения у экономического субъекта.

## РЕШЕНИЕ

1. Для выявления фактического наличия инвентаризируемых объектов при инвентаризации достаточным является установление только тех их параметров и характеристик, с которыми федеральные стандарты бухгалтерского учета увязывают признание, классификацию, оценку и списание активов и обязательств. Экономический субъект не обязан при инвентаризации устанавливать какие-либо дополнительные параметры и характеристики инвентаризируемых объектов, от которых не зависят признание, классификация, оценка или списание соответствующих активов и обязательств в бухгалтерском учете.
2. Действительное существование актива или обязательства и обоснованность его нахождения у экономического субъекта считаются установленными, когда в отношении соответствующего объекта подтверждено соблюдение всех условий признания и отсутствие оснований для списания актива или обязательства. Для этой цели (помимо специфических условий для отдельных видов активов и обязательств) в отношении активов устанавливается наличие у экономического субъекта соответствующих прав и способность объекта приносить экономические выгоды; в отношении обязательств устанавливается наличие у экономического субъекта соответствующей обязанности и будущий отток экономических выгод, к которому приведет исполнение этой обязанности. При этом факт физического существования или отсутствия материального объекта имущества рассматривается как частный случай свидетельства соблюдения или несоблюдения критериев признания актива или обязательства (наряду с другими свидетельствами) сообразно применимым правилам бухгалтерского учета.
3. Оценка состояния актива или обязательства считается установленной, когда в отношении соответствующего объекта определены и актуализированы все его параметры и характеристики, от которых зависят элементы балансовой стоимости актива или обязательства и его классификация в бухгалтерском учете. В частности, для установления испорченности (поврежденности) физического материального объекта проверяются те его свойства, от которых зависит обесценение соответствующего актива. Примеры оценки состояния отдельных видов инвентаризируемых объектов приведены в разделе «Иллюстративные примеры» настоящей Рекомендации.
4. Указанные в настоящей Рекомендации параметры и характеристики инвентаризируемых объектов могут устанавливаться по выбору экономического субъекта непосредственно в ходе инвентаризации либо за рамками инвентаризации в ходе организации и осуществления внутреннего контроля. Экономический субъект не обязан в ходе инвентаризации дублировать установление тех параметров и характеристик инвентаризируемых объектов, которые и без того устанавливаются экономическим субъектом за рамками инвентаризации через организацию и осуществление внутреннего контроля (при условии их актуализации на отчетную дату или дату инвентаризации).

## ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии со статьёй 11 Федерального закона «О бухгалтерском учете»:

1. Активы и обязательства подлежат инвентаризации.
2. При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.
3. Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.
4. 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 устанавливает других обязанностей инвентаризации помимо инвентаризации активов и обязательств. Соответственно, содержание инвентаризационных процедур должно определяться тем, насколько они касаются активов и обязательств. Федеральный закон не ставит перед экономическим субъектом при инвентаризации иных задач помимо выявления фактического наличия соответствующих объектов. Соответственно, содержание инвентаризационных процедур должно быть нацелено на выявление фактического наличия инвентаризируемых объектов постольку, поскольку это связано с учётом активов и обязательств. Федеральный закон не предусматривает иного предназначения результатов инвентаризации помимо регистрации в бухгалтерском учете выявленных при инвентаризации расхождений между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета. Соответственно, содержание инвентаризационных процедур должно обеспечивать проверку тех параметров инвентаризируемых объектов, в которых выражается информация об активах и обязательствах в регистрах бухгалтерского учета.

В соответствии с пунктом 3 ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» фактическое наличие активов и обязательств должно выявляться путем установления их действительного существования, оценки их состояния и обоснованности нахождения у экономического субъекта. Стандарт не определяет, в чём именно должно выражаться действительное существование инвентаризируемых объектов, по каким параметрам должно оцениваться их состояние и чем должно обосновываться их нахождение у экономического субъекта.

В соответствии с пунктом 9 ФСБУ 28/2023 результаты инвентаризации подлежат отражению в бухгалтерском учете на основании их квалификации, утвержденной руководителем экономического субъекта по представлению лица (лиц), на которое (которые) возложено проведение инвентаризации. Для целей Стандарта под квалификацией результатов инвентаризации понимается определение: а) объектов инвентаризации, оказавшихся в излишке; б) утраченных активов и активов, оказавшихся испорченными (поврежденными) (недостача активов) в пределах, сверх или в отсутствие норм естественной убыли; в) возможности использования активов, оказавшихся испорченными (поврежденными), либо их продажи; г) наличия пересортицы активов; д) наличия оснований для возмещения недостачи активов экономическому субъекту, для признания дебиторской задолженности сомнительной или безнадежной, для списания обязательств, для доначисления или дописания иных объектов бухгалтерского учета.

В формулировках данного пункта использована терминология, которая в своем обычном лексическом значении применима исключительно к материальным физическим объектам имущества (кроме подпункта «д»). Однако большинство объектов инвентаризации (все обязательства и многие виды активов) таковыми не являются. Кроме того, даже для тех немногих видов активов, которые имеют материальную форму, физическое существование объекта имущества является лишь одним из многих (но не единственным и не всегда) признаком фактического наличия актива. В «Описании проблемы» приведен пример, когда факт существования физического материального объекта свидетельствует о фактическом отсутствии актива и одновременно о фактическом наличии обязательства.

При этом Стандарт не уточняет, что означает формулировка «объекты инвентаризации, оказавшиеся в излишке», по каким критериям следует считать актив «утраченным», а по каким – «испорченным» или «поврежденным», в чем именно должна в таких случаях выражаться оценка «возможности использования» актива, что означает понятие «пересортицы» активов.

Между тем, поскольку результатами инвентаризации являются расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета, которые подлежат регистрации в бухгалтерском учете, эти результаты должны выражаться в том же виде, в котором выражаются данные регистров. Информация об активах и обязательствах отражается в регистрах бухгалтерского учета в виде денежно выраженных показателей сообразно учетной политике экономического субъекта, формируемой в соответствии с требованиями федеральных стандартов к признанию, классификации, оценке и списанию активов и обязательств. Соответственно, фактическое наличие активов и обязательств должно выявляться через эти показатели.

В частности, актив или обязательство может считаться «действительно существующим», а его «нахождение у экономического субъекта» – «обоснованным», если соблюдаются условия признания сообразно его классификации в бухгалтерском учете и отсутствуют основания для списания. При этом «оценка состояния» инвентаризируемого объекта должна выражаться в признаках принадлежности к соответствующему классу, виду, группе активов или обязательств, а также в параметрах его балансовой стоимости. Только в таком выражении данные о фактическом наличии инвентаризируемых объектов сопоставимы с данными регистров бухгалтерского учета об активах и обязательствах. Соответственно, только при таком выражении результаты инвентаризации способны быть зарегистрированными в бухгалтерском учете, как этого требует Федеральный закон.

В этой связи при инвентаризации должны устанавливаться те параметры и характеристики инвентаризируемых объектов, с которыми федеральные стандарты бухгалтерского учета увязывают признание, классификацию, оценку и списание активов и обязательств. В частности, объект инвентаризации «оказывается в излишке» тогда, когда он соответствует всем условиям признания в качестве актива или обязательства, но в регистрах бухгалтерского учета он таковым не числится, либо, когда фактическая текущая стоимость актива или обязательства, исчисленная по правилам расчета балансовой стоимости, оказывается выше балансовой стоимости, отраженной в регистре бухгалтерского учета. Аналогично, «недостача» объекта инвентаризации выражается в том, что отраженный(ое) в регистрах бухгалтерского учета актив или обязательство по факту не соответствует условиям его признания в качестве такового, либо, когда фактическая текущая стоимость актива или обязательства, исчисленная по правилам расчета балансовой стоимости, оказывается ниже балансовой стоимости, отраженной в регистре бухгалтерского учета. Что касается выявленных при инвентаризации фактов физического существования или отсутствия материальных объектов имущества, то их уместно рассматривать лишь в отношении

отдельных видов активов и обязательств и только как частный случай свидетельства соблюдения или несоблюдения критериев признания (наряду с другими критериями) сообразно применимым правилам бухгалтерского учета.

Такой же подход целесообразен и в отношении оценки состояния инвентаризируемых объектов. «Испорченность» или «поврежденность» актива в смысле целей инвентаризации выражается в том, насколько отраженная в регистре бухгалтерского учета балансовая стоимость не оправдана экономическими выгодами, который этот актив способен принести в будущем. С этой точки зрения должны оцениваться «возможности использования» актива. Конкретные количественные параметры, которые необходимо определить для этой цели, зависят от правил оценки соответствующего вида активов. В отношении активов, оценка которых основывается на сумме прошлых затрат, федеральные стандарты предусматривают различные правила обесценения. Кроме того, для амортизируемых активов федеральные стандарты предусматривают пересмотр элементов амортизации. В отношении активов, оцениваемых по справедливой стоимости, актуальны те параметры актива, от которых зависит справедливая стоимость. В частности, при наличии физических повреждений материальных объектов необходимо, чтобы эти повреждения принимались во внимание при определении возмещаемой суммы или чистой стоимости продажи актива, при пересмотре элементов его амортизации или при оценке его справедливой стоимости.

Те параметры и характеристики инвентаризируемых объектов, от которых не зависят ни признание (списание), ни классификация, ни оценка соответствующих активов и обязательств в бухгалтерском учете, являются для целей инвентаризации неактуальными. Выявление таких параметров и характеристик при инвентаризации избыточно.

В соответствии с частью 1 статьи 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» 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).

Цели и задачи инвентаризации в целом схожи с целями и задачами внутреннего контроля. В этом смысле инвентаризация может рассматриваться как один из инструментов внутреннего контроля. Многие процедуры, обеспечивающие верификацию и актуализацию данных регистров бухгалтерского учета об активах и обязательствах (тесты на обесценение, пересмотр элементов амортизации, оценка справедливой стоимости и т.п.), осуществляются организациями в текущем режиме за рамками инвентаризации в ходе обычного осуществления внутреннего контроля. При условии актуализации релевантных параметров и характеристик инвентаризируемых объектов на отчетную дату или дату инвентаризации, дублирование их установления непосредственно в ходе инвентаризации очевидно избыточно. В этой связи в ходе инвентаризации имеет смысл устанавливать только те параметры и характеристики инвентаризируемых объектов, которые не охвачены текущими обычными процедурами внутреннего контроля.

## **ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ**

### **Оценка состояния объектов инвентаризации**

В настоящей Рекомендации приведены лишь некоторые примеры оценки состояния объектов инвентаризации исключительно с целью иллюстрации задач этой оценки. Многообразие процедур оценки состояния не исчерпывается приведенными примерами.



Процедура оценки состояния	Инвентаризируемые активы или обязательства	Нормативное основание
Пересчёт временных разниц путём сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с их стоимостью, принимаемой для целей налогообложения	Отложенные налоговые обязательства Отложенные налоговые активы	п.8 ПБУ 18/02
Проверка величины на предмет уточнения	Оценочные обязательства	п.23 ПБУ 8/2010
Сравнение фактической себестоимости с чистой стоимостью продажи	Запасы	п.28 ФСБУ 5/2019
Проверка на обесценение	Капитальные вложения Основные средства Нематериальные активы Поисковые активы Права пользования активом	п.17 ФСБУ 26/2020 п.38 ФСБУ 6/2020 п.43 ФСБУ 14/2022 п.19 ПБУ 24/2011 п.10 ФСБУ 25/2018
Проверка элементов амортизации на соответствие условиям использования	Основные средства Нематериальные активы Поисковые активы Права пользования активом	п.37 ФСБУ 6/2020 п.42 ФСБУ 14/2022 п.16 ПБУ 24/2011 п.10 ФСБУ 25/2018
Актуализация текущей справедливой (рыночной) стоимости	Запасы Инвестиционная недвижимость Финансовые вложения Финансовые обязательства	п.34 ФСБУ 5/2019 п.38 ФСБУ 6/2020 п.20 ПБУ 19/02 п.7.1 ПБУ 1/2008
Оценка ожидаемых кредитных убытков	Инвестиции в аренду Дебиторская задолженность	п.10 ФСБУ 25/2018 п.70 ПБУ №34н, п.7.1 ПБУ 1/2008