

Принята Комитетом по рекомендациям (КпР) 2020-09-24

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-120/2020-КпР

«АКТИВЫ, ВЫЯВЛЕННЫЕ В РЕЗУЛЬТАТЕ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В хозяйственной деятельности организации случаются ситуации, когда в результате проведения инвентаризации выявляется имущество, соответствующее признакам актива, но не учтенное в качестве такового в регистрах бухгалтерского учета. На практике зачастую такое имущество приходится аналогично безвозмездно полученному: оно оценивается по рыночной стоимости, и его признание относится на финансовый результат в качестве прочих доходов.

Такая практика ухудшает качество бухгалтерской отчетности, поскольку приводит к признанию в составе финансового результата искусственных сумм, возникающих не вследствие фактов хозяйственной жизни, а вследствие устранения недочетов в организации регистрации прошлых фактов хозяйственной жизни.

Необходимо определить корректный порядок учета выявленных в результате инвентаризации активов.

РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется к выявлению активов в результате инвентаризации в той части, в которой это выявление связано с обнаружением несоответствия результатов инвентаризации с зафиксированными ранее данными в регистрах бухгалтерского учета. Настоящая Рекомендация не применяется к выявлению активов в результате инвентаризации в той части, в которой инвентаризация используется организацией непосредственно в качестве инструмента обычного получения первичной информации о фактах хозяйственной жизни с целью их своевременной регистрации, когда данные по результатам инвентаризации заносятся в регистры бухгалтерского учета впервые.
2. Выявление в результате проведения инвентаризации имущества, соответствующего признакам актива организации, но не учтенного в регистрах бухгалтерского учета, не является фактом хозяйственной жизни. Такое выявление является получением информации о свершившихся ранее фактах хозяйственной жизни. Данная информация

свидетельствует об ошибке, заключающейся в неотражении или некорректном отражении таких фактов в бухгалтерском учете.

3. Выявление актива в результате инвентаризации отражается в порядке, предусмотренном для исправления ошибок в бухгалтерском учете.
4. В случае незначительности информации¹ о выявленном в результате инвентаризации активе, организация может учитывать последствия такого выявления, руководствуясь требованием рациональности.
5. В случае существенности информации о выявленном в результате инвентаризации активе, организация учитывает последствия такого выявления путем приведения данных бухгалтерского учета к виду, как если бы соответствующие факты хозяйственной жизни были учтены надлежащим образом в тех периодах, когда они имели место.
6. В случае невозможности применения пункта 5 настоящей Рекомендации в силу отсутствия соответствующей информации организация приходит к выявленному в результате инвентаризации имуществу, соответствующее признакам актива, по балансовой стоимости аналогичных активов, а при отсутствии таковых – по справедливой стоимости.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с частью 8 статьи 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» факт хозяйственной жизни – сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств. Инвентаризация не отвечает данному определению. При инвентаризации выявляются последствия фактов хозяйственной жизни, имевших место до ее проведения. То есть, инвентаризация представляет собой способ проверки или (реже) первичного получения информации о свершившихся фактах хозяйственной жизни.

В некоторых случаях инвентаризация используется организацией непосредственно в качестве инструмента обычного получения первичной информации о фактах хозяйственной жизни с целью их своевременной регистрации, когда данные по результатам инвентаризации заносятся в регистры бухгалтерского учета впервые. Например, количество остатков запасов может определяться не по данным о поступлениях и выбытиях, а по данным проводимой ежемесячно или с иной периодичностью инвентаризации остатков запасов. Другим примером является проведение инвентаризации имущества, оставленного подрядчиком по окончании работ, которое по договору переходит в собственность заказчика. В подобных случаях выявление актива является основанием для его первичного признания. Такое признание отражается в бухгалтерском учете в обычном порядке, который определяется соот-

¹ Незначительная информация определена в п.7.4 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008.

ветствующими требованиями нормативных правовых актов, регулирующих учет активов данного вида. Такие случаи не являются предметом настоящей Рекомендации.

Проблема, решаемая в настоящей Рекомендацией, касается тех случаев, когда инвентаризация является инструментом проверки, и выявление активов в результате инвентаризации связано с обнаружением несоответствия результатов инвентаризации с зафиксированными ранее данными в регистрах бухгалтерского учета.

Согласно пункту 2 Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 (далее – ПБУ 22) неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации является ошибкой. Выявление в результате проведения инвентаризации имущества, соответствующего признакам актива организации, но не учтенного в регистрах бухгалтерского учета в качестве актива, свидетельствует о том, что в этих регистрах имело место неотражение или неправильное отражение прошлых фактов хозяйственной жизни. Таким образом, указанное выявление имущества представляет собой выявление ошибки в бухгалтерском учете.

ПБУ 22 предусматривает различный порядок исправления ошибки в зависимости от ее существенности. При этом в соответствии с пунктом 3 ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

В соответствии с пунктом 14 ПБУ 22 ошибка предшествующего отчетного года, не являющаяся существенной, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

Вместе с тем Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (далее – ПБУ 1) расширяет возможности организации по отражению последствий выявления несущественной ошибки. Так пункт 7.4. ПБУ 1 освобождает организации от обязанности применять федеральные стандарты, в том числе ПБУ 22, в той степени, в которой это применение приводит к формированию несущественной информации. При этом ПБУ 1 определяет несущественность информации по существу так же, как ПБУ 22 определяет несущественность ошибки. Несущественной является такая информация, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности. Отнесение информации к несущественной (аналогично ПБУ 22) организация осуществляет самостоятельно исходя как из величины, так и характера этой информации. В указанных случаях

пункт 7.4 ПБУ 1 наделяет организации правом выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности (без применения пунктов 7, 7.1 Положения, обязывающих применять федеральные стандарты). Исходя из этого организация вправе решать вопрос последствий выявления несущественной ошибки не только путем ее исправления в порядке, предусмотренном пунктом 14 ПБУ 22, но и любым другим способом, который считает более рациональным.

В соответствии с пунктом 2 ПБУ 22/2010 существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется: 1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка); 2) путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов. Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).

Таким образом в случае выявления в результате инвентаризации неучтенного актива, информация о котором существенна, организация должна привести данные учета к такому виду, как если бы соответствующие факты хозяйственной жизни были учтены надлежащим образом в тех периодах, когда они имели место.

В случае невозможности восстановить информацию непосредственно о фактах хозяйственной жизни, в результате которых должен был быть признан обнаруженный актив, организация может основываться на косвенных данных. Так, стоимость, которую имел бы актив, если бы был учтен своевременно в надлежащем порядке, при невозможности ее определения прямым путем, может быть определена косвенно исходя из балансовой стоимости аналогичных активов. В этом случае организация основывается на предположении, что обнаруженный актив, если бы учитывался надлежащим образом без ошибок, имел бы к моменту обнаружения такую же учетную стоимость, какую имеют аналогичные активы (при необходимости могут быть сделаны корректировки в связи с разными датами признания и различиями в неаналогичных характеристиках).

В крайнем случае, когда отсутствуют аналогичные активы, организация может основывать восстановление учетных данных об обнаруженном активе на его справедливой стоимости, определяемой с учетом текущего состояния актива. В этом случае справедливая стоимость актива выступает не в качестве оценки, по которой приходится актив как «безвозмездно полученный», а в качестве единственного доступного источника информации о той стоимости, которую имел бы актив, если бы был учтен своевременно в надлежащем порядке, ввиду отсутствия других более релевантных источников такой информации.