

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

*Национальные стандарты учета
и отчетности*

АНАЛИЗ СТРУКТУРЫ И СОДЕРЖАНИЯ ФСБУ 28/2023 «ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ»

Екатерина Константиновна КОПЫЛОВА ^{a,*},
Татьяна Ильинична КОПЫЛОВА ^b

^a кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения,
Институт управления и финансов, Байкальский государственный университет (БГУ),
Иркутск, Российская Федерация
kopylovaek@gmail.com
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 4750-7982

^b кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения,
Институт управления и финансов, Байкальский государственный университет (БГУ),
Иркутск, Российская Федерация
kopylovati@bgu.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 2652-1355

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 161/2023
Получена 24.04.2023
Получена в
доработанном виде
15.05.2023
Одобрена 13.06.2023
Доступна онлайн
17.07.2023

Специальность: 5.2.3

УДК 657.1

JEL: M40, M41

Аннотация

Предмет. В Министерстве юстиции Российской Федерации 5 апреля 2023 г. был зарегистрирован новый Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация». В этой связи представляет интерес аналитический обзор его структуры и содержания, которое раскрывает вопросы обязательной инвентаризации активов и обязательств экономических субъектов. **Цели.** Проанализировать структуру и содержание ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», выявить положения, которые основаны на прежних правилах инвентаризации, обозначить новшества утвержденного стандарта.

Методология. В ходе исследования были использованы следующие методы: сравнительный анализ, систематизация, группировка.

Результаты. Проведен сравнительный анализ содержания действующих нормативных документов в области инвентаризации и утвержденного ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», а также осуществлено сравнение структуры стандарта со структурой проекта ФСБУ «Инвентаризация». Определено, что утвержденный стандарт включает три раздела вместо четырех, представленных в его проекте. Обзор содержания утвержденного стандарта позволил заключить, что в нем регламентированы требования к обязательной инвентаризации активов и обязательств, в том числе сформулированы требования по документальному оформлению проверки, требования к инвентаризационной комиссии. В статье сгруппированы результаты инвентаризации по их стоимостной

Ключевые слова:

инвентаризация,
документы
инвентаризации,
результаты
инвентаризации,
бухгалтерский учет,
ФСБУ 28/2023

оценке и способу признания в учете с отражением бухгалтерских записей. На основе анализа содержания выявлены основные новшества ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», в частности, появление новой терминологии, введение альтернативных способов выявления фактического наличия объектов инвентаризации, уточнение оценки результатов инвентаризации и порядка их признания в бухгалтерском учете.

Выводы. Требования к инвентаризации активов и обязательств экономических субъектов регламентированы на уровне федеральных стандартов, что является несомненным достижением в повышении качества подготовки отчетной информации. ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» уникален, поскольку его аналога нет в международных стандартах. В целях правильного применения ФСБУ 28/2023, снижения расходов на организацию инвентаризации, распространения опыта ее проведения органам негосударственного регулирования следует разработать соответствующие рекомендации.

Область применения. Полученные результаты могут применяться как в теории бухгалтерского учета, так и в практике инвентаризации активов и обязательств.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

Для цитирования: Копылова Е.К., Копылова Т.И. Анализ структуры и содержания ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 7. – С. 769 – 790.

<https://doi.org/10.24891/ia.26.7.769>

В статье 11 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ¹ (далее – Закон № 402-ФЗ) установлена необходимость проведения инвентаризации активов и обязательств, в этой связи организационные и методические вопросы инвентаризации имеют актуальный характер для экономических субъектов, подпадающих под регулирование законодательства о бухгалтерском учете.

Вместе с тем до недавнего времени единственным актом, в котором раскрывались вопросы организации, порядка проведения, отражения результатов инвентаризации в учете, оставался приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49², утвердивший методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (далее – Методические указания № 49).

¹ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

² Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/

Положения принятого 28 лет назад нормативного документа потребовали актуализации из-за изменившихся условий деятельности экономических субъектов, влияния цифровизации экономики, в связи с чем уполномоченным федеральным органом (Минфином России) был подготовлен проект ФСБУ «Инвентаризация» в соответствии с картой программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022–2026 гг.³.

Первая редакция проекта ФСБУ «Инвентаризация» была размещена на официальном сайте разработчика 31 мая 2022 г. и предложена для публичного обсуждения, в ходе которого получила существенные замечания от заинтересованных лиц, среди которых были представители субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета (Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»)), Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», саморегулируемая организация аудиторов Ассоциация «Содружество») и представители крупнейших российских организаций различных экономических отраслей (например, АО «ОХК «Уралхим», ПАО «ГМК «Норильский никель», ПАО «Газпром нефть», ОАО «РЖД», ПАО «РусГидро», ПАО «НК «Роснефть» и другие).

По результатам трех месяцев публичных обсуждений проект стандарта получил 221 замечание, в том числе огромный вклад по рекомендациям к изменению проекта внес Фонд «НРБУ «БМЦ», на официальном сайте которого предложен самостоятельно разработанный формат проекта ФСБУ «Инвентаризация»⁴ от 26 августа 2022 г. Как итог, проект стандарта был доработан Минфином России и представлен 30 сентября 2022 г. на официальном сайте в новой редакции, здесь же можно было ознакомиться с перечнем полученных замечаний по проекту.

В результате экспертизы проект Федерального стандарта, предлагаемый Советом по стандартам бухгалтерского учета, был принят и приказом Минфина России от 13.01.2023 № 4н был утвержден Федеральный стандарт 28/2023 «Инвентаризация»⁵ (далее – ФСБУ 28/2023), а с официального сайта разработчика исчез текст проекта стандарта. Отметим, что данный

³ Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022–2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н: приказ Минфина России от 22.02.2022 № 23н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_412530/d9ac9d6abb1256ad12beb1503a307db444197af1/

⁴ Проект ФСБУ «Инвентаризация» с внесенными замечаниями БМЦ.
URL: http://bmcenter.ru/Files/Proekt_FSBU_Inventarizaciya-BMC

стандарт не имеет полноценного аналога в международных стандартах, однако существуют требования по проведению инвентаризации в рамках получения аудиторских доказательств в конкретных случаях⁶.

Несмотря на то, что ФСБУ 28/2023 в обязательном порядке вступает в силу с 1 апреля 2025 г., организации могут принять решение о его применении до указанного срока и, следовательно, возникает необходимость в анализе его структуры и содержания. Следует отметить, что в научной среде пока не появились исследования относительно зарегистрированного в Министерстве юстиции Российской Федерации 5 апреля 2023 г. утвержденного стандарта, однако считаем возможным рассмотреть точки зрения разных авторов о проблемах проекта стандарта и общих вопросах инвентаризации.

Развитие стандартизации бухгалтерского учета в России за последние тридцать лет рассмотрено С.В. Козменковой и Р.А. Алборовым [1], актуальные аспекты регулирования учетной деятельности обозначены Г.Г. Печенниковой, Д.А. Одаховской и А.А. Пятаком [2]. Общие вопросы инвентаризации, поднимаемые за последние три года, обозначены Н.Т. Лабынцевым, И.В. Алексеевой, И.С. Моложавенко [3], цифровизация инвентаризации на государственном уровне рассмотрена Л.П. Балдановой, Ю.И. Зориной [4]. Роль инвентаризации в обеспечении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности исследована Т.Г. Арбатской [5, 6]. Обзор основных требований к инвентаризации, содержащихся в бухгалтерском законодательстве, представлен И.А. Слободняком и Е.К. Копыловой [7].

В связи с проявленным интересом к регламентации вопросов инвентаризации в научном сообществе появились труды, не только освещающие содержание проекта «Инвентаризация», но и комментирующие полученные замечания и рекомендации к разработанному проекту. В частности, Т.М. Кузьмина дает критический анализ проекта ФСБУ «Инвентаризация», прошедшего стадию публичного обсуждения, выявляет несовершенства проекта и формулирует вывод, что проект «не выполняет своей основной цели – приведение нормативного регулирования порядка проведения и оформления результатов инвентаризации активов и

⁵ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»: приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_443995/5186633417cc80bc2dfca8107c1913d0966e0d9c/

⁶ Международный стандарт аудита (МСА) 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»: приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317266/

обязательств в соответствие с действующими ФСБУ и особенностями функционирования экономических субъектов на современном этапе» [8].

С.В. Козменкова и А.В. Маркелова провели анализ структуры и содержания проекта ФСБУ, выделив сравнительные позиции с Методическими указаниями № 49, заключив, что «каких-то колоссальных изменений не внесено, но можно отметить, что были уточнены и модернизированы некоторые из них, а устаревшие требования к организации самого процесса инвентаризации были исключены, а также благодаря проекту нового стандарта должны быть сняты ограничения на применение современных технических средств при проведении инвентаризации» [9].

О.В. Ермакова и Н.Ф. Колесник в своей статье прокомментировали проект стандарта и отметили его качественное изменение в период разработки: «интересен сам факт преобразования проекта стандарта от документа, содержащего принципы работы, основанные на устаревших методах, до документа, включающего в себя актуальные современные методы сбора и учета информации» [10].

Проект стандарта, как новый этап регулирования бухгалтерского учета, рассматривается И.И. Просвириной, А.А. Галактионовой, В.А. Курзаковым⁷. Анализ проекта ФСБУ «Инвентаризация» также представлен в исследованиях М.Э. Михайловой⁸, Т.В. Спицыной⁹, Д.И. Шишкиной, Л.С. Хромцовой¹⁰, А.В. Пушнина¹¹, Ю.А. Ткаченко [11].

Проблемы оценки объектов инвентаризации в проекте стандарта рассмотрены Э.С. Дружиловской [12, 13].

⁷ Просвирина И.И., Галактионова А.А., Курзаков В.А. Проект ФСБУ «Инвентаризация» как новый этап регулирования бухгалтерского учета в России // Актуальные вопросы экономики и финансов: сборник статей II Международной науч.-практ. конференции. Ижевск: Удмуртский университет, 2022. С. 382–391.

⁸ Михайлова М.Э. Анализ проекта нового ФСБУ «Инвентаризация» // Развитие современной науки и образования: актуальные вопросы, достижения и инновации: сборник статей III Международной науч.-практ. конференции. Пенза: Наука и Просвещение (ИП Гуляев Г.Ю.), 2022. С. 137–139.

⁹ Спицына Т.В. ФСБУ «Инвентаризация»: проект // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2022. № 7.

¹⁰ Шишкина Д.И., Хромцова Л.С. Инвентаризация: действующие нормы и проект ФСБУ // Инновационные подходы в современной науке: сборник статей по материалам СХХI Международной науч.-практ. конференции. М.: Интернаука, 2022. Т. 13 (121). С. 44–50.

¹¹ Пушнин А.В. Инвентаризация в условиях эволюции учетной системы России // Новеллы права, экономики и управления: материалы VIII Международной науч.-практ. конференции. Гатчина: ГИЭФПТ, 2023. Т. 1. С. 237–240.

Практически все указанные исследователи отмечают, что разработанный проект стандарта опирается на Методические указания № 49 и не содержит существенных изменений.

С момента утверждения ФСБУ 28/2023 в ресурсах сети Интернет появляются статьи о содержании стандарта, отмечается, что в сферу действия ФСБУ 28/2023 входит только инвентаризация, проводимая в обязательном порядке¹², систематизируется терминология стандарта и выделяются условия проведения инвентаризации¹³, обозначаются особенности проверки отдельных учетных объектов¹⁴.

Ввиду многообразия комментариев на предмет данной статьи представляется актуальным выявить позиции, опирающиеся на прежние правила инвентаризации, обозначить новшества утвержденного стандарта, а также сравнить позиции проекта ФСБУ «Инвентаризация» и утвержденного стандарта ФСБУ 28/2023.

Анализ структуры утвержденного стандарта ФСБУ 28/2023 позволил заключить, что документ содержит 35 пунктов и три раздела:

- «Общие положения»;
- «Требования к инвентаризации»;
- «Обязательное проведение инвентаризации».

Вместе с тем проект ФСБУ «Инвентаризация» включал также 35 пунктов и следующие 4 раздела:

- «Общие положения»;
- «Требования к инвентаризации»;
- «Обязательное проведение инвентаризации»;
- «Порядок отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете».

В ходе экспертизы статьи последнего раздела проекта стандарта были внедрены в раздел «Требования к инвентаризации» ФСБУ 28/2023, в целом

¹² Новый ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»: цели, сроки проведения и оформление результатов инвентаризации // БУХ.1С. 13.04.2023. URL: <https://buh.ru/articles/documents/166512/>

¹³ Петрова Н. ФСБУ 28/2023: новые правила инвентаризации // Клерк.Ру. 13.04.23. URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/568809/>

¹⁴ Новый ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»: что нужно знать // Бухгалтерия.ру. 12.04.2023. URL: <https://www.buhgalteria.ru/article/novyy-fsbu-28-2023-inventarizatsiya-chto-nuzhno-znat>

изменилась последовательность представления пунктов проекта в окончательно утвержденном стандарте, а также переформулировано содержание некоторых пунктов. Для наглядности сравнительные позиции структуры проекта и утвержденного стандарта (в разрезе пунктов) представлены в *табл. 1*.

В разделе «Общие положения» ФСБУ 28/2023 определено, что документ устанавливает требования к инвентаризации активов и обязательств экономических субъектов (кроме организаций бюджетной сферы – для этой категории стандарт не установил требования), а также случаи, сроки, порядок обязательного проведения, перечень объектов учета. Кроме того, в пункте 2 стандарт определяет, что инвентаризация драгоценных металлов и драгоценных камней проводится в соответствии с другим нормативным актом, подобное правило закреплено в пункте 1.3 Методических указаний № 49 и пункте 2 проекта ФСБУ «Инвентаризация».

Раздел «Требования к инвентаризации» ФСБУ 28/2023 содержит требование полноты инвентаризации: фактическое наличие активов и обязательств должно выявляться путем установления их действительного существования, оценки их состояния и обоснованности нахождения у экономического субъекта (пункт 3). Следовательно, при инвентаризации следует подтвердить не только фактическое существование объекта, но и его состояние и право собственности на активы, обоснованность возникновения задолженности. В этом прослеживается место инвентаризации как одного из элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивающего контроль учетных объектов. С другой стороны, проверка обоснованности отражения объектов в бухгалтерском учете характеризует инвентаризацию как процедуру внутреннего контроля. Своевременное отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете позволяет формировать достоверную отчетную информацию. Таким образом, пункт 3 ФСБУ 28/2023, на наш взгляд, описывает основную цель проведения инвентаризации, тогда как в пункте 1.4 Методических указаний № 49 надлежащее состояние и обоснованность отражения всех учетных объектов не заявлены в качестве целей.

Стандарт устанавливает два варианта выявления фактического наличия объектов инвентаризации и перечисляет их в пункте 4:

- подсчет, взвешивание, обмер, осмотр, альтернативные способы (например, видео-, фотофиксация);
- проверка документов, выполнение расчетов.

При этом последний вариант установления фактического наличия применяется к тем объектам инвентаризации, которые относятся к обязательствам, источникам финансирования деятельности, капитальным вложениям в нематериальные активы, объектам нематериальных активов, дебиторской задолженности, финансовым вложениям, объектам, учитываемым на забалансовых счетах в отношении имущественных прав и обязательств. Следует отметить, что в пункте 2.7 Методических указаний № 49 выделены всего три способа инвентаризации активов: обязательный подсчет, взвешивание, обмер. Относительно инвентаризации обязательств и отдельных активов в Методических указаниях № 49 установлены правила документальной проверки (например, пункт 3.8 – в отношении инвентаризации нематериальных активов).

Новшеством ФСБУ 28/2023 является добавление альтернативных способов выявления фактического наличия объектов инвентаризации, поскольку современные цифровые технические достижения позволяют значительно сократить время проверки, сформировать более точные расчеты, подготовить отчеты по проверке в удобном формате. Это неоспоримое достоинство стандарта. Например, организации, занимающиеся разработкой песчаных и гравийных карьеров, оценивают фактическое наличие добытого сырья с помощью съемки с квадрокоптера. Также затруднительно представить проведение инвентаризации нефтепродуктов без использования современного оборудования. К примеру, на автозаправочных станциях частота инвентаризации составляет один день: проводятся контрольные замеры перед каждой сменой оператора-кассира с помощью датчиков уровня топлива «Стрела».

В пользу применения альтернативных способов выявления фактического наличия объектов высказывается Т.М. Кузьмина: «...видеосвязь позволяет в режиме реального времени транслировать процесс удаленно проводимой инвентаризации, видеосъемка при помощи беспилотных летательных аппаратов (дронов) помогает фиксировать наличие или отсутствие объектов в труднодоступных для человека местах, более того, современное программное обеспечение помогает автоматически формировать отчеты об инвентаризации в требуемом формате» [8].

Кроме способов обнаружения фактического наличия объектов инвентаризации, стандарт в пункте 7 предусматривает требования по обеспечению условий проведения инвентаризации (например, обеспечение средствами связи, измерительными и контрольными приборами и др.).

Документирование проверки – еще одно требование, устанавливаемое в пунктах 5, 6, 26–35 ФСБУ 28/2023 для оформления сведений о фактическом

наличии объектов инвентаризации, сопоставления их с данными регистров бухгалтерского учета, оформления результатов инвентаризации и ходе проверки.

Данные регламентации полностью согласуются с требованиями статей 9, 11 Закона № 402-ФЗ и положениями ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»¹⁵. ФСБУ 28/2023 предлагает к документам инвентаризации квалифицировать инвентаризационные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости (пункт 5). При этом перечень открыт и допускается применение комбинированных документов. В пункте 35 стандарта перечислены документы, которые могут быть приобщены к документам инвентаризации (в частности, объяснения материально ответственного лица, технические расчеты, акты обмеров). В пунктах 26–35 ФСБУ 28/2023 перечисляются требования к документальному оформлению хода проверки, при этом некоторые положения пересекаются с Методическими указаниями № 49. В частности, в пункте 26 ФСБУ 28/2023 отмечено, что инвентаризационная комиссия до начала проверки получает последние на момент инвентаризации первичные учетные документы и председатель визирует их соответствующей надписью, похожее требование содержится в пункте 2.4 Методических указаний № 49. Согласно пункту 30 стандарта, если после инвентаризации материально ответственное лицо обнаружит ошибку в документе, то оно должно немедленно заявить об этом инвентаризационной комиссии, а не председателю, как указано в пункте 2.13 Методических указаний № 49.

Однако в стандарте появилась и новая формулировка требований, в частности, по исправлению ошибок в документе инвентаризации – исправление должно быть удостоверено подписями всех членов инвентаризационной комиссии и соответствующего материально ответственного лица (пункт 34). В пункте 2.13 Методических указаний № 49 дается более общая формулировка по исправлению ошибок: в установленном порядке.

Также в стандарте, пункт 29, поясняется, что доступ в места, где находятся проверяемые активы, в случае длящейся инвентаризации должен быть ограничен через установку сигнализации, видеонаблюдения, опечатывания помещений. Таким образом, набор ограничений к местам проверки в стандарте шире, чем в Методических указаниях № 49 (в пункте 2.12 предусмотрено только опечатывание помещений).

¹⁵ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»: утв. приказом Минфина России от 16.04.2021 № 62н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/5af1b0879371c2e83cf6586cdf86e982a599ffeb/

Новшеством в терминологии ФСБУ 28/2023 следует признать квалификацию результатов инвентаризации. В пункте 9 стандарта уточнено, что результаты инвентаризации подлежат отражению в бухгалтерском учете на основании их квалификации, утвержденной руководителем экономического субъекта по представлению лиц, на которых возложено проведение инвентаризации. Стандарт дает полное пояснение, что понимать под квалификацией результатов инвентаризации: это определение объектов инвентаризации, оказавшихся в излишке или недостатке с учетом норм естественной убыли; определение возможности дальнейшего использования, в том числе продажи, поврежденных и испорченных активов; определение наличия пересортицы; установление оснований для возмещения недостачи активов, для признания дебиторской задолженности сомнительной или безнадежной, для списания обязательств, для доначисления или дописания иных бухгалтерских объектов.

По общему правилу результаты инвентаризации подлежат регистрации в бухгалтерском учете на основании их квалификации в том отчетном периоде, по состоянию на который проводилась инвентаризация (пункт 10 ФСБУ 28/2023, пункт 4 статьи 11 Закона № 402-ФЗ), однако стандарт в пункте 10 уточняет некоторые аспекты отражения при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Например, если инвентаризацию активов проводили не ранее 1 октября отчетного года, то ее результаты допускается регистрировать в учете того отчетного периода, в котором была закончена проверка, но не позднее 31 декабря. Аналогичное требование содержалось в пункте 31 проекта ФСБУ «Инвентаризация». В пункте 5.5 Методических указаний № 49 формулировка отличается: «результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете».

В пунктах 11–14 ФСБУ 28/2023 сформулированы методические аспекты отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете, которые сгруппированы в *табл. 2*.

Следует отметить, что ФСБУ 28/2023 формирует общий порядок оценки и отражения на бухгалтерских счетах результатов инвентаризации, для получения конкретной корреспонденции счетов необходимо воспользоваться Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н)¹⁶.

¹⁶ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/

В разделе «Обязательное проведение инвентаризации» ФСБУ 28/2023 регламентированы обязательные случаи проверки и их сроки, требования к инвентаризационной комиссии, некоторые аспекты проверки отдельных видов активов. В частности, в пункте 15 стандарта представлен закрытый список случаев обязательной проверки, новшеством по сравнению с предыдущими требованиями является проведение инвентаризации при возврате активов экономического субъекта, имущественного комплекса из аренды, управления, безвозмездного пользования, снятие необходимости проверки при реорганизации в форме преобразования, а также при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии более 50 процентов членов коллектива, по требованию одного или нескольких сотрудников при коллективной ответственности. Отметим, что данные требования предусматривались в проекте стандарта (пункт 12) и широко обсуждались на страницах экономической литературы. Например, С.В. Козменкова и А.В. Маркелова отмечают, что «в проекте были расширены ситуации обязательной инвентаризации» [9].

В пунктах 19–22 ФСБУ 28/2023 установлены требования относительно инвентаризационной комиссии экономического субъекта в случае обязательной инвентаризации. Стандарт дает право формировать несколько инвентаризационных комиссий при большом объеме работ, похожее требование содержится и в пункте 2.2 Методических указаний № 49.

В пункте 20 стандарта вводится запрет на включение в состав комиссии сотрудников с материальной ответственностью по проверяемым объектам, однако их присутствие при проверке обязательно (пункт 23), что не является новацией и закреплено в пункте 2.8 Методических указаний № 49. Вместе с тем в пункте 21 стандарта вводится требование о признании результатов инвентаризации недействительными, если отсутствует одна пятая или более членов проверяющей комиссии. Еще одним новшеством стандарта является расширенный перечень случаев, когда экономическому субъекту допускается не создавать инвентаризационную комиссию (пункт 22), например, если работниками являются только руководитель и главный бухгалтер, тогда как в пункте 2.2 Методических указаний № 49 сформулированы два случая: малый объем работ и наличие ревизионной комиссии.

В пунктах 23–25 ФСБУ 28/2023 содержатся требования к инвентаризации отдельных объектов бухгалтерского учета. К примеру, инвентаризация запасов проводится по их местонахождению и каждому материально ответственному лицу. Следует отметить, что в отличие от Методических указаний № 49 ФСБУ не содержит подробных инструкций по

инвентаризации отдельных объектов бухгалтерского учета и предоставляет экономическим субъектам самостоятельный выбор в организации проверки таких объектов на уровне локальных актов.

Таким образом, основными новшествами ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» по сравнению с положениями предыдущих нормативных актов, принятых в отношении инвентаризации, являются:

- уточнение сферы применения стандарта (в отношении обязательной инвентаризации не распространяется на организации бюджетной сферы);
- раскрытие сути инвентаризации и ее целей (выявление фактического наличия активов и обязательств путем установления их действительного существования, оценки их состояния и обоснованности нахождения у экономического субъекта);
- формулировка понятийного аппарата (объекты инвентаризации, квалификация результатов инвентаризации, документы инвентаризации и др.);
- введение альтернативных способов выявления фактического наличия объектов инвентаризации (в частности, видео- и фотофиксация);
- совершенствование требований по документированию проверки со ссылкой на требования, установленные Законом № 402-ФЗ и ФСБУ 27/2021;
- уточнение стоимостной оценки результатов инвентаризации, а также порядка их признания в бухгалтерском учете (в частности, появилось три способа оценки излишков объектов инвентаризации);
- расширение списка обязательных случаев проведения инвентаризации (например, при возврате активов из аренды);
- увеличение объема прав для решения организационных вопросов проведения инвентаризации (например, при принятии решения по проверке допускается отсутствие не более одной пятой членов инвентаризационной комиссии);
- уточнение случаев, когда разрешается не создавать инвентаризационную комиссию (к примеру, если работником экономического субъекта является только руководитель).

Обобщая представленное, можно сформулировать вывод, что результаты данного исследования подтвердили актуальность и дискуссионность

вопросов инвентаризации в связи с утверждением нового Федерального стандарта ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация». Инвентаризация по сути является одним из важнейших контрольных бухгалтерских инструментов. До недавнего времени основные правила ее проведения, отражения ее результатов в бухгалтерском учете не были регламентированы на уровне федеральных стандартов.

В статье представлен анализ структуры утвержденного стандарта ФСБУ 28/2023 и раскрыто его содержание, проведено сравнение прежних правил инвентаризации и вновь введенных, выделен ряд новшеств ФСБУ 28/2023.

Дальнейшее развитие положений утвержденного стандарта, на наш взгляд, возможно через принятие органами негосударственного регулирования бухгалтерского учета соответствующих рекомендаций. На сегодняшний день такие рекомендации разработаны для отдельных спорных вопросов инвентаризации Фондом «НРБУ «БМЦ» (в частности, это Рекомендация Р-127/2021-КпР «Дистанционная инвентаризация»¹⁷, Рекомендация Р-120/2020-КпР «Активы, выявленные в результате инвентаризации»¹⁸).

Таким образом, полагаем, что для правильного применения ФСБУ 28/2023 в целях снижения расходов на организацию инвентаризации, распространения опыта ее проведения согласно положениям утвержденного стандарта, следует в ближайшее время разработать разъясняющие рекомендации.

Подводя итог, отметим, что Г.Г. Печенникова, Д.А. Одаховская и А.А. Пятак справедливо замечают, что «крайне необходимо пересмотреть и переоценить значимость формируемой в бухгалтерском учете информации» [2].

Полагаем, что новые правила организации и проведения инвентаризации, закрепленные в утвержденном Федеральном стандарте ФСБУ 28/2023, обеспечат уверенность в формировании достоверной полезной отчетной информации.

¹⁷ Рекомендация Р-127/2021-КпР «Дистанционная инвентаризация».
URL: http://bmcenter.ru/Files/R_KpR_Inventarizaciya_po_divizionam

¹⁸ Рекомендация Р-120/2020-КпР «Активы, выявленные в результате инвентаризации».
URL: http://bmcenter.ru/Files/R_KpR_Ocenks_imushestva_pri_inventarizacii

Таблица 1**Сравнительный анализ структуры ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» и его проекта****Table 1****A comparative analysis of the structures of FSBU 28/2023 – Taking Inventory Standard and its draft**

Объект сравнения	ФСБУ 28/2023	Проект ФСБУ «Инвентаризация»
Стандарт устанавливает требования к инвентаризации активов и обязательств экономических субъектов (кроме организаций бюджетной сферы), случаи, сроки, порядок обязательного проведения, перечень учетных объектов, подлежащих инвентаризации при ее обязательном проведении	Пункт 1	Пункт 1
Уточнение по инвентаризации драгоценных металлов и драгоценных камней	Пункт 2	Пункт 2
Фактическое наличие должно выявляться по всем объектам инвентаризации (активам, обязательствам) путем установления их действительного существования, оценки их состояния, обоснованности нахождения у экономического субъекта	Пункт 3	Пункт 3, частично пункт 4
Возможности определения фактического наличия объектов инвентаризации (подсчет, взвешивание, обмер, осмотр, альтернативные способы, проверка документов, выполнение расчетов)	Пункт 4	Пункт 6
Требования к документальному оформлению сведений о фактическом наличии объектов инвентаризации и ходе проверки	Пункты 5, 6, 26–35	Пункты 8, 9, 21–30
Организация условий для полного и точного определения фактического наличия объектов инвентаризации	Пункт 7	Пункт 10
Результаты инвентаризации подлежат отражению в бухгалтерском учете на основании их квалификации	Пункты 8, 9	Пункт 7, пункт 11
Сроки регистрации результатов инвентаризации в бухгалтерском учете	Пункт 10	Пункт 31
Оценка результатов инвентаризации при принятии	Пункт 11	Пункт 32
Порядок отражения результатов инвентаризации на бухгалтерских счетах	Пункты 12–14	Пункт 33–35
Обязательные случаи проведения инвентаризации	Пункт 15	Пункт 12
Сроки проведения инвентаризации в обязательных случаях	Пункты 16, 17	Пункт 13
Объекты бухгалтерского учета, подлежащие обязательной инвентаризации	Пункт 18	Пункт 14
Требования к инвентаризационной комиссии	Пункты 19–22	Пункты 15–17
Требования к инвентаризации отдельных объектов бухгалтерского учета	Пункты 23–25	Пункты 18–20

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring

Таблица 2**Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете****Table 2****Recognition of inventory results in accounting**

Результаты инвентаризации	Оценка результатов при принятии	Порядок отражения результатов на бухгалтерских счетах			
		способ признания	экономическое содержание	корреспонденция счетов	
				Дебет	Кредит
Активы, оказавшиеся в излишке	Справедливая стоимость или балансовая стоимость или балансовая стоимость аналогичных объектов	Относится на доходы экономического субъекта	Учтены излишки активов, выявленные в результате инвентаризации	Счета активов	91.1
Недостача активов (утраченные, испорченные (поврежденные) активы)	Балансовая стоимость активов	Относится на виновных или иных лиц (при наличии оснований для возмещения) или на расходы экономического субъекта (при отсутствии оснований для возмещения) с учетом требований пункта 14 ФСБУ 28/2023	Отражена недостача активов	94	Счета активов
			Недостача активов, для которых экономическим субъектом установлены нормы естественной убыли, отнесена на затраты (расходы на продажу при осуществлении торговой деятельности)	20 (44)	94
			Недостача активов (в том числе сверх норм естественной убыли) отнесена на виновных лиц при наличии оснований для возмещения	73.2	94
			Отражена недостача активов, возникшая при транспортировке от поставщика	94	60
			Включена в затраты (расходы на продажу) отчетного периода сумма недостачи активов, полученных от поставщика,	20 (44)	94

			в пределах норм естественной убыли		
			Недостача активов сверх норм естественной убыли, возникшая при транспортировке от поставщика, отнесена на иных лиц (расчеты по претензии)	76.2	94
			Недостача активов отнесена на расходы экономического субъекта (при отсутствии оснований для возмещения)	91.2	94
Пересортица активов	Балансовая стоимость активов	Зачет излишков и недостач активов допускается за один и тот же период, у одного и того же материально ответственного лица в отношении активов одного и того же наименования в тождественных количествах	Отражены в учете излишки активов в результате пересортицы	Счета запасов и аналогичных активов	94
			Отражена в учете недостача активов в результате пересортицы	94	Счета запасов и аналогичных активов
			Приняты к учету оставшиеся излишки сверх зачета пересортицы	Счета запасов и аналогичных активов	91.1
			Списана разница в ценах по выявленной недостаче в результате пересортицы за счет материально ответственного лица	73.2	94
Стоимость испорченных (поврежденных) активов, подлежащих использованию или продаже	Сумма с учетом обесценения активов, определяемого в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета соответствующих объектов	Стоимость активов корректируется на сумму обесценения	Отражено обесценение испорченных (поврежденных) активов, подлежащих использованию или продаже	91.2	Счета оценочных резервов (14) или субсчета для отражения обесценения активов (напр., 02/обесц.)

Суммы дебиторской задолженности и обязательств, по которым истек срок исковой давности, иные долги, нереальные к взысканию	Расхождения в суммах дебиторской задолженности и обязательств учитываются в суммах, вытекающих из подтверждающих документов, расхождения в суммах оценочных обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств – в суммах, подтвержденных соответствующим и расчетами	Списываются с бухгалтерского баланса в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета соответствующих объектов	Списаны суммы дебиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности, списаны долги, нереальные к взысканию	63	Счета задолженности
			Учтена на забалансовом учете списанная задолженность	007	–

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Козменкова С.В., Алборов Р.А. Итоги и перспективы развития бухгалтерского учета в России (1991–2021 гг.) // *Международный бухгалтерский учет*. 2022. Т. 25. Вып. 11. С. 1261–1282.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1261>
2. Печенникова Г.Г., Одаховская Д.А., Пятак А.А. Актуальные аспекты регулирования учетной деятельности // *Baikal Research Journal*. 2023. Т. 14. № 1. С. 1–10. URL: <http://brj-bguer.ru/reader/article.aspx?id=25685>
3. Лабынцев Н.Т., Алексеева И.В., Моложавенко И.С. Организация и методическое обеспечение проведения инвентаризации отдельных активов и обязательств на промышленных предприятиях оборонного комплекса // *Учет и статистика*. 2021. № 3. С. 37–49.
URL: <https://uchet.rsue.ru/pdf/3-2021.pdf>
4. Балданова Л.П., Зорина Ю.И. Цифровизация государственной инвентаризации лесов как инструмент актуализации фонда лесовосстановления // *Известия Байкальского государственного университета*. 2021. Т. 31. № 2. С. 262–270.
URL: [https://doi.org/10.17150/2500-2759.2021.31\(2\).262-270](https://doi.org/10.17150/2500-2759.2021.31(2).262-270)

5. *Арбатская Т.Г.* Роль инвентаризации в обеспечении достоверности бухгалтерской отчетности организаций бюджетной сферы // *Финансовый журнал*. 2020. Т. 12. № 2. С. 96–110.
URL: https://www.finjournal-nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2020/2/statii/06_2_2020_v12.pdf
6. *Арбатская Т.Г.* Особенности раскрытия информации об активах сектора государственного управления в балансе // *Известия Байкальского государственного университета*. 2022. Т. 32. № 4. С. 660–671.
URL: <http://izvestia.bgu.ru/reader/article.aspx?id=25579>
7. *Слободняк И.А., Копылова Е.К.* Обзор основных требований к инвентаризации, содержащихся в законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // *Аудиторские ведомости*. 2014. № 2. С. 46–61.
URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/93448-obzor-osnovnykh-trebovanij-inventarizacii-soderzhashhixsya-zakone-buxgalterskom>
8. *Кузьмина Т.М.* Проект ФСБУ «Инвентаризация»: ожидание и реальность // *Транспортное дело России*. 2022. № 4. С. 48–50.
URL: https://doi.org/10.52375/20728689_2022_4_48
9. *Козменкова С.В., Маркелова А.В.* Проект ФСБУ «Инвентаризация»: анализ структуры и содержания // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2022. № 19. С. 2–10.
URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=49541805>
10. *Ермакова О.В., Колесник Н.Ф.* Комментарии к новому ФСБУ «Инвентаризация» // *Управленческий учет*. 2022. № 12. С. 64–70.
URL: <https://doi.org/10.25806/uu12-1202264-70>
11. *Ткаченко Ю.А.* О ФСБУ 28/2022 «Инвентаризация» // *Белгородский экономический вестник*. 2023. № 1. С. 98–101.
URL: <http://dspace.bstu.ru/handle/123456789/4548>
12. *Дружиловская Э.С.* Новые ФСБУ и их влияние на оценку учетных объектов коммерческих и некоммерческих организаций // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2022. № 14. С. 2–15.
13. *Дружиловская Э.С.* Система оценок в проектах ФСБУ. Идеальная система оценок в бухгалтерском финансовом учете и отчетности // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2022. № 17. С. 2–10.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

*National Standards of Accounting
and Reporting*

FEDERAL ACCOUNTING STANDARD FSBU 28/2023 – *TAKING INVENTORY*: AN ANALYSIS OF THE STRUCTURE AND CONTENT

Ekaterina K. KOPYLOVA ^{a,*},
Tat'yana I. KOPYLOVA ^b

^a Institute of Management and Finance, Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation
kopylovaek@gmail.com
ORCID: not available

^b Institute of Management and Finance, Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation
kopylovati@bgu.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 161/2023
Received 24 April 2023
Received in revised
form 15 May 2023
Accepted 13 June 2023
Available online
17 July 2023

JEL classification:
M40, M41

Keywords: inventory
papers, stocktaking,
results of inventories,
accounting, FAS FSBU
28/2023

Abstract

Subject. This article examines and discusses the structure and content of the new Federal Accounting Standard FSBU 28/2023 – *Taking Inventory*, registered by the Ministry of Justice of the Russian Federation on April 5, 2023.

Objectives. The article aims to analyze the structure and content of the FSBU 28/2023 – *Taking Inventory* Standard, identify provisions that are based on the previous inventory rules, and identify the approved Standard's new developments.

Methods. For the study, we used the methods of comparative analysis, systematization, and grouping.

Results. Based on a comparative analysis of the content of present-day regulatory documents in the field of inventory and the approved Standard FSBU 28/2023 – *Taking Inventory*, as well as a comparison of its structure with the structure of its draft, the article finds that the approved Standard includes three sections instead of the four presented in its draft, and describes the regulation of its requirements. The article groups the inventory results according to the valuation and the method of recognition in accounting with the reflection of accounting records and identifies the main developments of the Standard.

Conclusions and Relevance. Federal Accounting Standard FSBU 28/2023 – *Taking Inventory* is unique because there is no analogue in international standards. To correctly apply FSBU 28/2023, reduce the cost of organizing an inventory, and disseminate its implementation practices, self-regulation (non-government) bodies should develop appropriate recommendations. The results obtained can be applied both in the theory of accounting and in the practice of inventory of assets and liabilities.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

Please cite this article as: Kopylova E.K., Kopylova T.I. Federal Accounting Standard FSBU 28/2023 – *Taking Inventory: An Analysis of the Structure and Content*. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 7, pp. 769–790.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.7.769>

References

1. Kozmenkova S.V., Alborov R.A. [Development of accounting in Russia (1991–2021): The results and prospects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 11, pp. 1261–1282. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1261>
2. Pechennikova G.G., Odakhovskaya D.A., Pyatak A.A. [Current aspects of accounting regulation activities]. *Baikal Research Journal*, 2023, vol. 14, no. 1, pp. 1–10. (In Russ.)
URL: <http://brj-bguep.ru/reader/article.aspx?id=25685>
3. Labyntsev N.T., Alekseeva I.V., Molozhavenko I.S. [Organization and methodological support for the inventory of individual assets and liabilities at industrial enterprises of the defense complex]. *Uchet i statistika = Accounting and Statistics*, 2021, no. 3, pp. 37–49.
URL: <https://uchet.rsue.ru/pdf/3-2021.pdf> (In Russ.)
4. Baldanova L.P., Zorina Yu.I. [Digitalization of State inventory of forests as a tool of updating the reforestation fund]. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2021, vol. 31, no. 2, pp. 262–270. (In Russ.)
URL: [https://doi.org/10.17150/2500-2759.2021.31\(2\).262-270](https://doi.org/10.17150/2500-2759.2021.31(2).262-270)
5. Arbatskaya T.G. [Importance of inventory in ensuring accurate presentation of financial reporting by public sector entities]. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2020, vol. 12, no. 2, pp. 96–110. (In Russ.)
URL: https://www.finjournal-nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2020/2/statii/06_2_2020_v12.pdf
6. Arbatskaya T.G. [Features of disclosure of information about assets of public administration sectors in the balance sheet]. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2022, vol. 32, no. 4, pp. 660–671.
URL: <http://izvestia.bgu.ru/reader/article.aspx?id=25579> (In Russ.)
7. Slobodnyak I.A., Kopylova E.K. [Review of the main requirements for inventory contained in Law No. 402-FZ – On Accounting]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2014, no. 2, pp. 46–61.

- URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/93448-obzor-osnovnyx-trebovanij-inventarizacii-soderzhashhixsya-zakone-buxgalterskom> (In Russ.)
8. Kuz'mina T.M. [Draft Federal Accounting Standard "Inventory": Expectation and reality]. *Transportnoe delo Rossii = Transport Business of Russia*, 2022, no. 4, pp. 48–50. (In Russ.)
URL: https://doi.org/10.52375/20728689_2022_4_48
9. Kozmenkova S.V., Markelova A.V. [Draft Standard FSBU – Inventory: An analysis of the structure and content]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2022, no. 19, pp. 2–10.
URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=49541805> (In Russ.)
10. Ermakova O.V., Kolesnik N.F. [Comments on the new FSB – Inventory]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2022, no. 12, pp. 64–70. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.25806/uu12-1202264-70>
11. Tkachenko Yu.A. [On FAS 28/2022 – Inventory]. *Belgorodskii ekonomicheskii vestnik = Belgorod Economic Bulletin*, 2023, no. 1, pp. 98–101. URL: <http://dspace.bstu.ru/handle/123456789/4548> (In Russ.)
12. Druzhilovskaya E.S. [New FSBU Standards and their impact on the assessment of accounting objects of commercial and non-profit organizations]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2022, no. 14, pp. 2–15. (In Russ.)
13. Druzhilovskaya E.S. [An assessment system in FSBU projects. The ideal evaluation system in financial accounting and reporting]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2022, no. 17, pp. 2–10. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.