

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ КАК ОСНОВНОЕ УСЛОВИЕ ТРАНСФОРМАЦИИ НАЦИОНАЛЬНОЙ ОТЧЕТНОСТИ В МСФО

Статья посвящена изучению инвентаризации как одного из обязательных этапов при составлении отчетности в соответствии с международными требованиями представления информации. В ней раскрыты отличительные черты признания активов и обязательств между национальным и международным учетом, а также отражены последствия изменений в учетных оценках таких объектов в результате проведенной инвентаризации.

На сегодняшний день множество компаний, банков, а также страховых организаций обязаны представлять финансовую отчетность не только в соответствии с национальной системой бухгалтерского учета (далее – НСБУ), но и по принципам международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО).

Значение отчетности велико, ведь благодаря ей многие пользователи могут сделать вывод о финансовом положении организации и определиться, нужно ли вкладывать денежные средства в инвестирование новых проектов.

Методика формирования национальной отчетности по МСФО определяет все те же этапы подготовки отчетности, имеющиеся в национальном учете.

Инвентаризация является первоначальным и одним из важнейших условий, приводящим данные бухгалтерского учета в сопоставимый вид, ведь изменениям, произошедшим за отчетный период, необходимо дать правдивую оценку.

Сущность инвентаризации заключается в определении соответствия данных бухгалтерского учета их фактическому наличию. В международной практике при проведении инвентаризации параллельно с определением фактического наличия активов и обязательств, учитывается их справедливая оценка, физическое состояние и возможность дальнейшего использования [1].

На примере Унитарного предприятия «Мозырский комбинат противопожарных работ» разберем отличительные черты.

При инвентаризации долгосрочных активов стоит обратить внимание на состав, структуру, способы определения и начисления амортизации и переоценки основных средств, нематериальных активов. Следует различать, когда затраты на приобретение и введение в эксплуатацию актива будут учитываться в общей сумме затрат, а когда списываться на расходы организации. То есть просто проверки фактического наличия всех зданий, оборудования, компьютерной техники недостаточно, так как для того, чтобы оценить действительную их стоимость и эффективность используемого оборудования, необходимо провести детальный разбор всех составляющих.

В начислении амортизации тоже можно было бы разобраться, но при проведении инвентаризации данный вопрос даже не рассматривается. Включение основного средства в состав той или иной группы определяет будущий способ начисления амортизации, что в дальнейшем сказывается на сумме амортизационных затрат, подлежащих включению в себестоимость продукции и размере полученной прибыли.

Международный стандарт IAS 16 «Основные средства» требует отражать в учете активы по справедливой стоимости, а значит, что при проведении инвентаризации стоимость оборудования и автомобилей должна быть достоверно определена, как если бы организация имела бы планы о продаже этого оборудования и получении реальных денег от сделки [2].

Рассмотрим конкретный пример. В собственности исследуемой организации имеется легковой автомобиль Lada Largus KSOY5L. Стоимость данного автомобиля по состоянию на 1 января 2021 года составляет 16,00 тыс. руб., в то время, как рыночная стоимость определилась в 15,00 тыс. руб. В таком случае согласно международному стандарту IAS 16 «Основные средства» в бухгалтерском учете проведем корректировочную запись, отражающую справедливую стоимость автомобиля (таблица 1 и таблица 2).

Таблица 1 – Корректировочные записи при определении справедливой стоимости легкового автомобиля Lada Largus KSOY5L до утверждения бухгалтерской отчетности

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
1 Скорректирована сумма амортизации легкового автомобиля Lada Largus KSOY5L	02	91.4	0,16
2 Скорректирована стоимость легкового автомобиля Lada Largus KSOY5L	91.4	01	1,00

Таблица 2 – Корректировочные записи при определении справедливой стоимости легкового автомобиля Lada Largus KSOY5L после утверждения бухгалтерской отчетности

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
1 Скорректирована сумма амортизации легкового автомобиля Lada Largus KSOY5L	02	84	0,16
2 Скорректирована стоимость легкового автомобиля Lada Largus KSOY5L	01	84	1,00

Проведение ежегодной переоценки обязательно регламентируется международным стандартом IAS 16 «Основные средства», а в соответствии с национальным законодательством переоценка проводится лишь в случае достижения 100 % уровня инфляции в ноябре отчетного года к декабрю предшествующего.

В данной организации переоценка основных средств не проводилась последние два года, следовательно, необходимо провести расчеты по отдельной группе основных средств, кроме вышеуказанного автомобиля, результаты отразить корректировочными записями. До переоценки износ основных средств составлял 67 % (таблица 3).

Таблица 3 – Корректировочные записи при переоценке основных средств

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
1 Отражена сумма дооценки первоначальной стоимости ОС	01	83	310
2 Отражена сумма дооценки накопленной амортизации ОС	83	02	208

Важным моментом в определении стоимости основного средства является готовность объекта к введению в эксплуатацию и определение суммы затрат на его создание. Так при рассмотрении затрат, включаемых в стоимость основного средства, вводимого в эксплуатацию, могут возникнуть вопросы у инвентаризационной комиссии. Разница заключается во времени включения данных затрат. В IAS 16 затраты включаются в первоначальную стоимость лишь до завершения работ. Инструкция № 26 определяет иной порядок, затраты включаются до момента ввода в эксплуатацию. В результате образуется

временная разница, влекущая в последствие уменьшение стоимости основного средства и увеличение убытков. Например, в данной организации был взят кредит общей суммой 5 тыс. руб. на создание заправочной станции для огнетушителей сроком на 2 года под 12 % годовых. Работы по созданию заправочной станции составили 10 месяцев и были завершены в августе 2020 года. Ввод в эксплуатацию объекта состоялся в декабре текущего года. Необходимо определить сумму капитализации процентов и внести корректировочные записи в бухгалтерский учет за 2020 год с учетом требований МСФО (таблица 4 и таблица 5).

Таблица 4 – Корректировочные записи при списании начисленных процентов до утверждения бухгалтерской отчетности

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
1 Отражены начисленные проценты по НСБУ	08	67	1,2
2 Пересчет начисленных процентов по МСФО	08	67	0,8
3 Скорректирована сумма начисленных процентов, исключенных из стоимости актива	91.4	01	0,4

Таблица 5 – Корректировочные записи при списании начисленных процентов после утверждения бухгалтерской отчетности

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
1 Отражены начисленные проценты по НСБУ	08	67	1,2
2 Пересчет начисленных процентов по МСФО	08	67	0,8
3 Скорректирована сумма начисленных процентов, исключенных из стоимости актива	84	01	0,4

Инвентаризация краткосрочных активов включает изучение состава, структуры, условий хранения, соотношения данных, указанных на упаковке, с данными, отраженными в документах, а также определение текущей стоимости.

Очень важно при сверке наличия конкретных материалов обращать внимание на марку, код и номер партии, чтобы своевременно выявить случаи подмены похожего, но не аналогичного товара, указанного в документах. Анализ состава запасов помогает принять решение о правильности включения запасов именно в эту классификацию, ведь некоторые запасы могут относиться на другие счета активов, например запасы, использованные в качестве компонента основных средств, созданных собственными силами.

При инвентаризации производится также проверка данных по счетам, отражающих фактическую стоимость материальных запасов. Согласно международному стандарту IAS 2 «Запасы», запасы должны оцениваться либо по цене продажи, либо по справедливой цене [2].

На данном предприятии при проведении инвентаризации были выявлены извещатели, учетная стоимость которых составила 9,5 тыс. руб. и оказалась выше, чем цена их продажи на рынке. Рыночная стоимость продажи составила 9 тыс. руб. В таком случае необходимо провести корректировочную запись, отражающую изменение в стоимости извещателей (таблица 6 и таблица 7).

Таблица 6 – Корректировочные записи при определении справедливой стоимости извещателей до утверждения бухгалтерской отчетности

	Корреспонденция счетов	
--	------------------------	--

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Скорректирована сумма извещателей	90.10	10	0,5

Таблица 7 – Корректировочные записи при определении справедливой стоимости извещателей после утверждения бухгалтерской отчетности

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
Скорректирована сумма извещателей	84	10	0,5

При проверке наличия собственных средств учитываются направления расходования прибыли в соответствии с пунктами, определенными учетной политикой и уставом организации.

Инвентаризация расчетов заключается во взаимной сверке с каждым дебитором и кредитором по суммам совершенных операций, устанавливается возможность заключения актов взаимных требований, определяются суммы дебиторской и кредиторской задолженностей, в том числе нормальной и просроченной.

В национальном учете организациями применяется практика создания по просроченной дебиторской задолженности резерва по сомнительным долгам. Организации в случае не поступления денег за реализованный товар имеют право создать резерв и уменьшить дебиторскую задолженность. Однако в международном стандарте IAS 36 «Обесценение активов» начисление резервов (снижение стоимости в учете) по активам предусмотрено в том случае, если их справедливая стоимость становится ниже балансовой [2].

По итогам работы инвентаризационной комиссии была выявлена неиспользованная сумма резерва по сомнительным долгам в размере 1,5 тыс. руб. В соответствии с принципом осмотрительности данный резерв должен быть списан (таблица 8 и таблица 9).

Таблица 8 – Корректирующие записи при списании резерва по сомнительным долгам до утверждения бухгалтерской отчетности

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
Списание суммы созданного резерва	63	90.07	1,5

Таблица 9 – Корректирующие записи при списании резерва по сомнительным долгам после утверждения бухгалтерской отчетности

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
Списание суммы созданного резерва	63	84	1,5

Как бы не был налажен учет в любой организации, автоматизированы все возможные процессы, инвентаризация активов и обязательств должна проводиться обязательно. Отклонения, приводящие к искажению финансовой отчетности, необходимо выявлять и устранять своевременно, следовательно, именно *инвентаризация*, должна проводиться не только на бумаге путем составления инвентаризационных описей и подписания их комиссией, а действительно должен быть проделан человеческий труд по организации и проведению данной работы. Ведь в дальнейшем полученные сведения, помогут вашей организации построить перспективное будущее.

Используя полученные данные, проведем анализ последствий, влияющих на финансовое положение организации (таблица 10).

Таблица 10 – Анализ финансового положения организации по состоянию на 01.01.2021 г.

Показатели	НСБУ	МСФО	Отклонения	Нормат. значение
Собственные оборотные средства, тыс. руб.	270	228	-42	х
Коэффициент текущей ликвидности	2,30	2,09	-0,21	Не менее 1,5
Коэффициент обеспеченности КА СОС на к. г.	0,56	0,44	0,12	Не менее 0,2
Коэффициент обеспеченности фин. об-в активами	0,34	0,20	-0,14	Не более 0,85

Внесенные изменения в национальную отчетность влекут за собой ухудшение финансового положения организации. Данная таблица свидетельствует о том, что в исследуемой организации показатели финансового положения, как в НСБУ, так и в соответствии с МСФО, находятся в пределах нормативных значений, но в системе МСФО, имеющаяся тенденция ведет к снижению показателей, что предполагает повышение уровня достоверности бухгалтерской отчетности.

Литература

1 Инструкция по инвентаризации активов и обязательств [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 30 нояб. 2007 г. № 180. – Режим доступа : <https://bii.by>. – Дата доступа : 18.04.2021.

2 О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь, 19.08.2016г., № 657/20. – Режим доступа : <https://bii.by>. – Дата доступа : 18.04.2021.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ