

# Инвентаризация: вчера и сегодня

## Inventory: Yesterday and Today

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-8-36-40

**Н.А. Миславская**, д-р экон. наук, профессор  
Департамента аудита и корпоративной отчетности  
Финансового университета при Правительстве  
Российской Федерации (Финуниверситета)

**e-mail:** finac-natalya@mail.ru

**N.A. Mislavskaya**, Doctor of Economic Sciences,  
Professor, Department of Audit and Corporate Reporting,  
Financial University under the Government of the Russian  
Federation (Financial University)

**e-mail:** finac-natalya@mail.ru

**Аннотация.** В статье проводится ретроспективный анализ роли и значения инвентаризации как в процессе осуществления хозяйственной деятельности, так и в системе бухгалтерского учета. Прослеживается трансформация инвентаризации от основного учетного приема до одного из паритетных методов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Также проанализированы новшества, привнесенные соответствующим Федеральным стандартом бухгалтерского учета, который вступит в действие в 2025 г. Сделан вывод о повышении роли проведения инвентаризации на современном этапе развития бухгалтерского знания.

**Ключевые слова:** элемент метода бухгалтерского учета, физическая инвентаризация, достоверность, контроль, требования к инвентаризации, статический учет, динамический учет.

**Abstract.** The article provides a retrospective analysis of the role and importance of inventory, both in the process of economic activity and in the accounting system. The transformation of the inventory from the main accounting method to one of the parity methods of accounting and preparation of accounting (financial) statements is traced. The innovations introduced by the relevant Federal Accounting Standards, which will come into force in 2025, are also analyzed. The conclusion is made about the increasing role of inventory at the present stage of development of accounting knowledge.

**Keywords:** accounting method element, physical inventory, reliability, control, inventory requirements, static accounting, dynamic accounting.

В ходе эволюции бухгалтерской науки трансформируются взгляды и отношение специалистов к отдельным элементам метода бухгалтерского учета. Речь идет о документации, отношении к которой в эпоху цифровизации можно назвать неоднозначным; об оценке и калькуляции, которые целиком и полностью подверглись изменениям в эпоху внедрения Международных стандартов финансовой отчетности; о бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая утратила жесткий характер унификации и трансформировала целевую установку. Менее зависимыми от той или иной общественно-экономической формации и микро- и макроэкономических задач, стоящих перед нашим государством, являются счета и двойная запись. В то же время план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций за несколько последних десятилетий претерпел определенные изменения. Соответственно были изменены взгляды на отражение экономических событий на счетах бухгалтерского учета.

Очевидно, что только инвентаризация была и остается неизменной компонентой метода бухгалтерского учета, и связано это с той непреходящей ролью и значимостью, которую она играет в организации хозяйственной деятельности человечества.

Логично предположить, что инвентаризация существовала на протяжении всей истории человечества, еще до появления первых денег — более 7 тысяч лет до нашей эры. В этот период инвентаризация «носила исключительно натуральный и информационный характер» [1, с. 397].

Первые сохранившиеся и дошедшие до нас сведения о проведении инвентаризации относятся к третьему тысячелетию до нашей эры. В эпоху Древнего Египта господствовала парадигма материального учета и инвентаризация была ее основным методом. Интересно, что «все средства производства... были в государственной собственности» [6, с. 20], проверка наличия движимого и недвижимого имущества носила как дискретный (пре-



рывный), так и текущий (перманентный) характер.

В Средние века уже применялись инвентарные балансы, с помощью которых исчислялся конечный финансовый результат отчетного периода, а также составлялась упрощенная инвентарная опись.

В XVII в. во Франции был утвержден Кодекс норм коммерческого права, в котором с целью предупреждения банкротства предпринимателей было сформулировано требование проведения физической инвентаризации всего имущества, а также дебиторской и кредиторской задолженностей каждые два года. «Все розничные торговцы через шесть месяцев после начала своей деятельности должны были составить инвентаризационную опись всего своего движимого и недвижимого имущества, дебиторской и кредиторской задолженности, и были обязаны обновлять ее каждые два года» [4, с. 18].

В 1675 г. один из авторов Кодекса, юрист и предприниматель Жак Савари, в комментариях к данному документу отмечал, что именно инвентаризация является основой для составления баланса, для подтверждения его достоверности. То есть баланс рассматривался как «составная часть инвентаризационной ведомости, как завершающий этап, на котором итоги инвентаризационной описи представляются в форме бухгалтерского счета» [2, с. 42].

В подобной парадигме, которую впоследствии назовут статическим бухгалтерским учетом, наша профессия просуществовала до середины XX столетия. После внедрения в практику учета двойной записи (диграфический учет) философия бухгалтерского знания, его целевые установки были изменены, поскольку в учетную практику вошли такие абстрактные категории, которые не подлежали физической инвентаризации (амортизация, расходы и доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов). Этот учет был назван динамическим бухгалтерским учетом, его главной целевой установкой являлся учет движения капитала в процессе осуществления хозяйственной деятельности (в отличие от статического учета, приоритетной целью которого было определение финансового результата и стоимости имущества). Инвентаризация перестала играть определяющую роль в процессе бухгалтерского учета, ее глав-

ной функцией стал контроль, а также предоставление дополнительной информации об объектах учета. Таким образом, под инвентаризацией стали понимать «выявление фактического состояния материальных ценностей, денежных средств и расчетов путем переписи в натуре и сверки полученных данных с данными учета для устранения возможных расхождений их с действительностью» [3, с. 215].

Следовательно, в исторической ретроспективе развития бухгалтерского учета в результате смены статической учетной парадигмы на динамическую изменилась цель проведения инвентаризации. При этом сам процесс ее организации и проведения, по сути, остался прежним, и вряд ли можно ожидать в этом отношении значительных перемен.

В то же время с 1 апреля 2025 г. на территории Российской Федерации будет действовать новый Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», утвержденный приказом Минфина России от 13.01.2023 № 4н (далее — Стандарт). В связи с этим возникают два закономерных вопроса:

1) какие новшества присутствуют в данном документе по сравнению с его предшественником (Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13.07.1994 № 49);

2) в связи с чем была подготовлена новая редакция документа, регламентирующая порядок проведения инвентаризации?

Попытаемся ответить на поставленные вопросы.

Новый документ предназначен для применения всеми экономическими субъектами, кроме организаций бюджетной сферы. В нем уточнены и закреплены понятия, связанные с процессом организации и проведения инвентаризации, которые ранее не формулировались на официальном уровне: объекты инвентаризации, результаты инвентаризации, квалификация результатов инвентаризации, фактическое наличие результатов инвентаризации, документы инвентаризации, срок проведения инвентаризации, материально ответственные лица.

В Стандарте впервые четко определены требования, предъявляемые к инвентаризации:

- инвентаризации подлежат все активы и обязательства организации, информация о которых подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности (отражаемые на балансовых и на забалансовых счетах бухгалтерского учета);

- помимо традиционных способов проведения инвентаризации (обмер, подсчет, осмотр) при необходимости возможно применение альтернативных способов (фото- и видеофиксация, проверка документов);

- документальное оформление процесса и результатов инвентаризации может оформляться не только такими традиционными формами, как инвентаризационные описи, списочные ведомости, акты инвентаризации, но и документами, в которых содержатся сведения о наличии объектов инвентаризации и ее результатах одновременно;

- для проведения инвентаризации должны быть созданы определенные условия — процесс должен быть обеспечен соответствующими техническими и транспортными средствами, средствами коммуникации, необходимыми измерительными приборами и тарой;

- отражение результатов инвентаризации должно происходить в соответствии с квалификацией ее результатов, утвержденной руководителем организации по представлению ответственного за проведение инвентаризации лица. Результаты могут быть квалифицированы как излишки; утраченные активы и активы, оказавшиеся испорченными в пределах, сверх или в отсутствие норм естественной убыли; пересортица и т.д.

Результаты инвентаризации отражаются в бухгалтерском учете организации в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация. Подходы к оценке по выявленным расхождениям с данными бухгалтерского учета зависят от квалификации результатов инвентаризации:

- излишки активов подлежат оценке по справедливой стоимости в соответствии с требованиями Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»;

- в случае выявления недостачи происходит отражение ее результатов по балансовой стоимости;

- расхождения в суммах дебиторской и кредиторской задолженности корректируются в соответствии с имеющимися подтверждающими документами;

- оценочные обязательства, а также суммы отложенных налоговых активов или обязательств должны подтверждаться соответствующими расчетами, выполненными работниками бухгалтерии.

Правила отражения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета определены следующим образом:

- излишки активов относятся на доходы организации;

- стоимость испорченных, утраченных активов относится либо на виновных лиц, либо на расходы организации;

- стоимость испорченных активов, но пригодных для дальнейшего использования или продажи, корректируется на сумму их обесценения;

- стоимость дебиторской задолженности и обязательств с истекшим сроком давности, долгов, нереальных для взыскания, списывается с бухгалтерского баланса в соответствии с требованиями федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ);

- расхождения в суммах дебиторской задолженности и обязательств, а также в суммах отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств учитываются по правилам, установленным соответствующими ФСБУ.

Третий раздел Стандарта посвящен вопросам организации и проведения обязательной инвентаризации. Новым является то, что для каждого случая обязательного проведения инвентаризации определена ее конкретная дата.

Также новацией является возможность не создавать инвентаризационную комиссию, в случае если:

- в организации осуществляют трудовую деятельность только главный бухгалтер и руководитель (или только руководитель);

- организация для проведения инвентаризации прибегает к услугам аудиторской компании или индивидуального аудитора;

- проведение инвентаризации относится к полномочиям ревизионной комиссии, которая создается в соответствии с уставом организации.



При проведении инвентаризации необходимо обеспечить участие в этом процессе всех членов инвентаризационной комиссии. Однако Стандартом допускается, что при отсутствии менее одной пятой членов инвентаризационной комиссии проведение процедуры считается возможным (в предыдущем документе при отсутствии даже одного члена комиссии проведение инвентаризации было запрещено).

Логика построения федеральных стандартов бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» должна строиться на установлении требований к проведению инвентаризации (ст. 21, часть 3, п. 4) а также случаев, сроков и порядка проведения инвентаризации, перечня ее объектов (ст. 11, часть 3). Очевидно, что новый Стандарт отличается новаторской структурой по сравнению с предыдущим действующим документом, он полностью согласуется и основывается на положениях Закона о бухгалтерском учете.

Появление Стандарта является ожидаемым, так как Министерство финансов Российской Федерации выполняет свою функцию по регламентации национального бухгалтерского учета в соответствии с требованиями Закона о бухгалтерском учете. Однако обращает на себя внимание тот факт, что, несмотря на неизменный вектор движения бухгалтерского учета в сторону соответствия требованиям МСФО, аналогов новому документу там нет. Данный факт говорит о повышении актуальности проведения инвентаризации, и мы связываем это со следующими обстоятельствами.

Теория современного бухгалтерского знания, в соответствии с которой мы сегодня осуществляем практическую учетную работу, содержит в себе ряд еще не решенных проблем и противоречий, что подрывает доверие к данным бухгалтерской (финансовой) отчетности. Приведем лишь некоторые примеры.

Традиционно при решении вопроса о признании активов в системе бухгалтерского учета определяющим является факт принадлежности конкретного ресурса организации на правах собственности. В этом случае активы могут рассматриваться в качестве обеспечения долгов экономического субъекта, «что позволяет оценивать показатели ликвидности ком-

пании как индикаторы обеспечения обязательств имуществом» [5, с. 3].

Наряду с данным подходом основанием для признания активов в бухгалтерском учете являются понесенные организацией расходы, направленные на получение прибыли в будущем (концепция динамического баланса). Подобная учетная практика приводит к дополнительному притоку активов в бухгалтерский баланс, причем эти объекты учета никоим образом не связаны с приобретением имущества организации (расходы будущих периодов, отложенные налоговые активы, незавершенное производство). Следовательно, концепция динамического баланса больше подходит для отражения рентабельности затрат организации, но не ее активов. В самом деле, если под активом понимаются расходы, которые организация понесла, чтобы получить прибыль в будущем, то соотносить их с уже полученной прибылью (за счет расходов отчетного периода) представляется не логичным.

Далее, в соответствии с подходами МСФО, мы сегодня должны отражать в учетной системе ресурсы, приносящие организации доход, и право собственности здесь не играет определяющей роли. То есть в бухгалтерской (финансовой) отчетности будут фигурировать не только активы, принадлежащие компании, но и иные активы, задействованные в процессе получения прибыли. Однако выполнить данный теоретический посыл на практике затруднительно, так как к ресурсам, имеющим отношение к генерированию доходов, относятся и сотрудники компании с их профессиональными навыками и умениями, и ситуация на рынке, и удобное местоположение организации и многое другое.

Таким образом, «активы — это всегда некоторая показываемая нам часть того, с помощью чего живет и зарабатывает доходы компания» [5, с. 3].

Еще одним сложным методологическим вопросом является оценка объектов бухгалтерского учета, то есть демонстрация в финансовой отчетности учетных объектов посредством использования денежного измерителя. Если мы акцентируем внимание на обеспечении долгов организации собственным имуществом, то для целей оценки необходимо использовать ликвидационную стоимость ак-

тивов. В парадигме динамического баланса мы должны оценивать активы в соответствии с понесенными на их приобретение расходами. Помимо отмеченного, мы сегодня в большинстве случаев должны использовать справедливую стоимость при оценке имущества организации.

Более того, при расчете рентабельности активов необходимо будет учитывать, что значение знаменателя по большей мере представляет собой капитализированные расходы, от которых ожидается получение прибыли в будущих отчетных периодах.

В результате мы имеем ряд противоречий, при которых, например, организация может демонстрировать в бухгалтерской (финансовой) отчетности значительное количество активов, а произвести расчеты по долгам экономической субъект не сможет. Или в бухгалтерском балансе фигурирует прибыль, а денежных средств для осуществления реальных выплат нет.

Очевидно, что объяснить подобные несоответствия управляющему менеджменту организации и инвесторам, не обладающим специальными знаниями в области бухгалтерского учета, весьма затруднительно, и доверие к бухгалтерской (финансовой) отчетности снижается. Учитывая тот факт, что «важнейшей характеристикой нашей цивилизации является то, что мы все получаем выгоду от знаний, которыми сами не располагаем» [7, с. 34], концепт доверия к данным финансовой отчетности приобретает определяющую роль в развитии

экономики как для отдельной страны, так и для мирового сообщества в целом.

Отмеченное актуализирует значимость проведения инвентаризации, и появление нового соответствующего Стандарта можно только приветствовать.

В заключение хочется обратить внимание коллег на интересный феномен. Нам казалось, что времена господства статической парадигмы в бухгалтерском учете (XIII–XIX столетия) канули в лету и никогда не вернуться на наше профессиональное поприще. Напомним, что тогда инвентаризация рассматривалась как главный, основополагающий прием ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако на фоне современных методологических проблем результаты проведения инвентаризации начинают выполняться для заинтересованных пользователей, помимо контрольной, новую, «разъяснительную» функцию. Инвесторы и менеджеры высшего звена, стремясь получить ответы на приведенные выше парадоксальные вопросы бухгалтерского учета, формируют запрос на «достоверное отражение финансового состояния хозяйствующего субъекта с целью выявления достаточности ресурсов (активов) для погашения имеющейся кредиторской задолженности» [1, с. 398]. А значит, пришло время обратить внимание профессионального сообщества на возможность методологического симбиоза между статической и динамической теориями бухгалтерского учета.

## Литература

1. Андреева О.М. Инвентаризация. Историко-теоретический аспект // Экономика и предпринимательство. — 2015. — № 3 (ч. 2).
2. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2007.
3. Макаров В.Г., Белоусов М.С. Теории бухгалтерского учета. — М.: Госфиниздат, 1955.
4. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / пер. с нем.; под ред. проф. Я.В. Соколова. — М. Финансы и статистика, 2003.
5. Пятов М.Л. Бухгалтерский учет и эпоха доверия [Электронный ресурс]. — URL: <https://buh.ru/articles/documents/48552/>
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
7. Хайек Ф.А. Право, законодательство и свобода. — М.: ИРИСЭН, 2006.

