

ПАРАДОКСЫ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

ЛУКИН В. А.

кандидат экономических наук

МАЛЯРЕВСКИЙ Ю. Д.

кандидат экономических наук

ОЛЬХОВСКАЯ В. В.

Харьков

Первое письменное свидетельство о двойной записи содержится в работе Луки Пачоли «Трактат о счетах и записях», вышедшей в 1494 году. И хотя двойная запись как учетный прием, как метод бухгалтерского учета, конечно же, сформировалась несколько ранее этого времени, все равно она насчитывает не более чем несколько столетий. Счета возникли несколько тысяч лет назад, о чем есть многочисленные письменные свидетельства. Когда возникла инвентаризация, не знает никто, но это, по-видимому, был первый специальный прием, который использовался для осуществления учетной деятельности.

И, тем не менее, не смотря на древность инвентаризации, в ней имеются определенные противоречия и парадоксы, не разрешенные в нашем учете до настоящего времени.

Вопросы теории и практики проведения инвентаризации рассматривают многие исследователи, как в области бухгалтерского учета, так и в области экономического контроля. Большинство авторов рассматривает их в рамках общей теории, некоторые посвящают этим вопросам отдельные исследования (см., например, [1, 2, 3]).

Цель статьи – рассмотрение противоречий инвентаризации как метода бухгалтерского учета и метода экономического контроля.

Основное противоречие и, к какой-то мере, двойственность инвентаризации заключается в том, что инвентаризация это одновременно и метод бухгалтерского учета и метод экономического контроля. Скорее всего, экономический контроль и бухгалтерский учет в древ-

ности возникли одновременно как единая работа по обеспечению жизнедеятельности человека, и это единство нашло отражение в функциях бухгалтерского учета, одной из которых является контрольная функция. Хотя по этому поводу высказывались и другие мнения. Так, Я. В. Соколов считает, что контроль первичен по отношению к учету: «После некоторых раздумий можно сделать вывод, о том, что учет возник в связи с потребностью в контроле; теперь же, наоборот, считается что контроль – одна из функций бухгалтерского учета... Однако исторически учет – дитя контроля» [4, с. 10]. В настоящее же время бухгалтерский учет и экономический контроль – это два разных научных направления, два разных вида практической деятельности, две экономические специальности, хотя и имеющие общие корни. С одной стороны, это бухгалтер, а с другой, ревизор, эксперт, аудитор, т. е. контролер. И не всегда хороший бухгалтер сможет стать хорошим ревизором и наоборот. Причина в том, что при общности базового образования требования к бухгалтерам и ревизорам все же различаются как по применяемым ими методам исследования информации, так и по технологии выполняемых операций. Поэтому бухгалтерский учет и экономический контроль – это две специальности, различающиеся, в первую очередь, по применяемым специальным методам исследования и обработки информации. В учете это документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, баланс и отчетность. В контроле – это две группы специальных методов исследования информации: методы документального контроля и методы фактического контроля. Но среди всех этих методов есть только один, который в теории и на практике широко применяется и в учете и в контроле. Это инвентаризация.

Инвентаризация – это способ выявления фактического наличия имущества и состояния расчетов. Инвентаризация позволяет установить фактическое состояние имущества и расчетов предприятия (откорректировать учетные данные) и правильно отразить его на счетах бухгалтерского учета, но в то же время это и контрольное действие по установлению фактического

состояния имущества и расчетов. То есть это действительно и метод бухгалтерского учета, и метод фактического контроля. Противоречие между ними мнимое, и как видим, легко разрешаемое. Оно связано с единими корнями обоих научных направлений, обоих видов практической деятельности, обоих учебных дисциплин. Но из этого противоречия вытекает несколько парадоксов, свойственных нашей национальной учетной и контрольной практике.

Первый из этих парадоксов заключается в том, что инвентаризация, которая считается одним из методов экономического контроля, на самом деле является для предприятий методом внутреннего контроля, а внешние контрольные органы, по крайней мере, некоторые из них, не имеют возможности не только ее проводить самостоятельно на предприятии, но и даже присутствовать при ее проведении, что существенно снижает (если даже совсем не нивелирует) роль и значение инвентаризации как метода фактического контроля. То есть при декларируемой обязательности применения инвентаризации как метода экономического контроля фактически это метод внутреннего для предприятия контроля, к которому не имеют отношения внешние контрольные органы.

Суть проблемы состоит в следующем. В настоящее время в Украине действует параллельно три общегосударственных нормативных акта регламентирующих проведение инвентаризации. Это Постановление Кабинета Министров Украины № 158 от 02.03.1993 года, которым утверждено «Положение об инвентаризации имущества государственных предприятий, подлежащих приватизации, а также имущества государственных предприятий и организаций, передаваемого в аренду» (далее Положение № 158), приказ Министерства финансов Украины № 69 от 11.08.1994 года, которым утверждена «Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов» (далее Инструкция Минфина № 69) и приказ Главного управления Государственного казначейства Украины № 90 от 30.10.1998 года, которым утверждена «Инструкция по инвентаризации материальных ценностей, расчетов и других статей баланса бюджетных учреждений» (далее Инструкция Госказначейства № 90).

Во всех этих нормативных документах установлено общее правило, что инвентаризация проводится по решению органа или лица, в ведении которого находится предприятие. Это либо руководство предприятия (согласно Инструкции Минфина № 69 и Инструкции Госказначейства № 90), либо органы приватизации или арендодатель (согласно Положению № 158). В любом случае внешние контрольные органы (налоговая служба, милиция и т.д., кроме контрольно-ревизионной службы) в проведении инвентаризации не участвуют. Они имеют право только требовать проведения инвентаризации. Согласно этим нормативным документам, ответственность за организацию и проведение инвентаризации несут руководители предприятий. Как организуется контроль за качеством проведения инвентаризации ни в Инструкциях, ни в Положении не указывается.

Таким образом, для органов внешнего контроля инвентаризация фактически не является методом контроля, хотя в теории этот факт не признаётся – во всех учебных пособиях по экономическому контролю, будь то аудит или ревизия, инвентаризация по определению считается методом фактического контроля. На самом же деле органы внешнего контроля имеют право проверять все документы на предприятии (проводить документальный контроль), но лишены права проводить фактический контроль в виде инвентаризации, а без проверки соответствия документальных данных фактическому состоянию имущества и расчетов контроль не может считаться полноценным.

Правда, в законах об основных контрольных службах установлен порядок, что эти службы имеют право требовать проведения инвентаризации, однако это право не дает возможности контролировать качество проведения инвентаризации, так как предприятия имеют право проводить инвентаризацию без участия контролеров.

Пример. В газете «Бухгалтерия» № 10 за 8 марта 2010 года было опубликовано два информационных письма, комментирующих нормативно-правовую базу Украины по вопросу возможности присутствия налоговых инспекторов при проведении инвентаризации на предприятии.

В письме Минфина Украины со ссылкой на Инструкцию № 69 делается вывод, что «Інструкція № 69 не містить вимог щодо включення до складу комісії інших осіб, ніж зазначені в підпунктах 11.1, 11.2 пункту 11 цієї Інструкції» [5, с.39].

В комментарии ДПС Украины этот факт так же не отрицается, однако указывается, что «Державна податкова служба України вважає, що інвентаризація, яка проводиться за ініціативою уповноваженого представника органу ДПС, має проводитися у присутності осіб, що ініціювали інвентаризацію» [6, с. 39].

Формально, с точки зрения нормативно-правовой базы Украины, мнение Минфина Украины является полностью обоснованным, но по сути, то есть с точки зрения теории контроля – права налоговая служба: инвентаризация действительно «має проводитися у присутності осіб, що її ініціювали».

Как видим, контрольные органы (в частности, налоговая служба) пытаются опротестовать право предприятий проводить инвентаризацию без участия контрольных органов, но безуспешно. А как защитить свои права во взаимоотношениях с контрольными органами предприятиям всегда подскажут и помогут консультанты (см., например, [7, с.40], [8, с.34]).

Таким образом, все нормативные акты учитывают только одну сторону инвентаризации, а именно ту, что она является методом бухгалтерского учета. То, что она одновременно является и методом фактического контроля ни один нормативный акт предусматривает.

Второй парадокс заключается в том, что инвентаризация, которая считается методом контроля, на самом деле является методом самоконтроля (по крайней мере, для бухгалтерии).

Согласно нормативным документам по проведению инвентаризации руководитель предприятия несет ответственность за организацию, своевременность и правильность ее проведения, но фактически проводят инвентаризацию рабочие инвентаризационные комиссии, назначенные приказом руководителя. В их состав обычно включаются представители бухгалтерии и других отделов и служб предприятия. Например, в Инструкции Минфина № 69 записано: «На підприємствах, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях збереження та виробництва розпорядчим документом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товарознавця, економіста, бухгалтера та інших досвідчених працівників, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік» (пункт 11.2 Инструкции). Считается, что все члены инвентаризационной комиссии являются представителями администрации и защищают её интересы, а второй стороной в этом процессе являются материально ответственные лица без участия которых проводить инвентаризацию не разрешается.

Однако бухгалтеры, кроме того, что они являются представителями администрации предприятия, представляют при проведении инвентаризации и свои интересы; они должны быть заинтересованы в уточнении данных бухгалтерского учета. Но, с другой стороны, в процессе проведения инвентаризации их деятельность также контролирует администрация, как деятельность наемных работников, ведущих учет.

Интересно мнение, высказанное на этот счет Я. В. Соколовым: «Инвентаризация, в сущности, и есть процесс снятия натуральных остатков и тут возникает вопрос: кто должен заниматься инвентаризацией:

одни говорят – бухгалтеры, ибо именно им надо соотнести учетную информацию с фактическим положением дел;

другие, в том числе и автор (Я. В. Соколов), полагают, что это дело администрации, которая вынуждена контролировать материально ответственных лиц и бухгалтеров» [9, с. 183].

Для разрешения проблемы нужен независимый и ответственный орган, который мог бы обеспечить объективность результатов инвентаризации. В качестве варианта проведения инвентаризации независимым органом Я.В. Соколов приводит пример Польши: «В Польше были созданы специальные агентства по проведению инвентаризаций. Они заключают договоры с организациями и по первому их требованию присылают представителей для проведения инвентаризации. Бухгалтерия получает документы от агентства, констатирующие наличие ценностей, которые были предметом проверки. Благодаря такому подходу достигается большая требовательность к качеству проведения инвентаризации, так как агентство не заинтересовано в сокрытии недостатков. Важно, что если люди агентства проводят некачественную инвентаризацию, то агентство платит организации

неустойку за допущенные огрехи» [9, с. 196]. Может быть, стоило учесть вариант проведения инвентаризации независимым органом (например, аудиторской компанией) и в нашей нормативной базе.

Третий парадокс состоит в том, что в отечественной нормативной базе не предусмотрено присутствие третьей стороны или ее представителей при проведении инвентаризации, считается, что это внутреннее дело самого предприятия и проводится инвентаризация с участием двух сторон: инвентаризационной комиссии и материально ответственного лица. Присутствие третьих лиц и Положение № 158, и обе Инструкции не предусматривают. Однако возможны варианты, когда такое присутствие должно быть обязательным. Имеется в виду следующее. Бывают случаи, когда ущерб предприятию нанесен действиями или бездействием третьей стороной. В этом случае предприятие проводит инвентаризацию, определяет размер ущерба и передает материалы в суд с иском о возмещении ущерба. Виновная сторона может узнать о своей вине только после передачи дела в суд, а участие в проведении инвентаризации и, соответственно, в установлении истинного размера ущерба она, согласно нормативным документам по проведению инвентаризации, не принимает.

Пример. Магазин находится на первом этаже жилого дома. Произошла авария водопровода, и жильцы верхнего этажа залили складское помещение магазина. По инструкции магазин имеет полное право провести инвентаризацию в складском помещении своими силами, не пригласив жильцов к участию в ней; по результатам ее потребовать от жильцов верхнего этажа возместить ущерб, возникший в результате порчи товаров.

Может быть, жильцы и виноваты в том, что складское помещение залито водой, но они должны иметь возможность убедиться, что их не обманывают, что все списанное действительно испорчено по их вине. А для этого их должны пригласить к участию в инвентаризации как сторону, от которой требуют возмещения ущерба. Действующая нормативная база по проведению инвентаризации такого случая не предусматривает. И такое положение дел нельзя признать нормальным.

Последний парадокс заключается в том, что инвентаризация как метод бухгалтерского учета и метод экономического контроля применяется только в отношении юридических лиц (предприятий). Возможности инвентаризации как метода контроля доходов и расходов физических лиц (граждан) не используются. В свое время налоговой службе разрешалось в отношении физических лиц использовать так называемые косвенные методы определения доходов и расходов, составным элементом которых являлась и инвентаризация. Постановлением Кабинета Министров Украины № 697 от 27.05.2002 года была утверждена Методика определения сумм налоговых обязательств по косвенным методам.

Этой Методикой определялось, что «визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами може здійснюватися органами державної податкової

служби лише стосовно ... податку на доходи фізичних осіб (щодо суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб)» все остальные граждане (не субъекты предпринимательской деятельности, а именно, коррупционеры, госслужащие-взяточники и т. д.) предусмотрительно были лишены такой возможности, почувствовать на себе действие этой Методики. Их расходы никто не имел права сопоставлять с величиной их доходов. Вот и ездят по нашим дорогам чиновники с зарплатой в несколько тысяч гривен в месяц на личных автомобилях стоимостью в сотни своих месячных заработных плат, и растут вокруг наших городов своеобразные «долины нищих» из особняков стоимостью миллионы долларов.

Однако в настоящее время даже эта неполная по своим возможностям методика отменена (Постановлением КМУ № 788 от 20.08.2005 года).

ВЫВОД

Рассмотренные парадоксы легко разрешаются путем совершенствования законодательной и нормативной базы по проведению инвентаризации и согласованию ее с теорией учета и контроля. Необходимо системно рассмотреть всю нормативно-правовую базу по проведению инвентаризации и однозначно определиться с правами, обязанностями и ответственностью всех сторон, участников и заинтересованных лиц в работе по проведению инвентаризации. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. Бардаш С. В. Инвентаризация: теория, практика, компьютеризация. — Житомир, 1999. — 372 с.
2. Калюга Е. В. Зміст, порядок проведення і вдосконалення методичних прийомів інвентаризації // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 5. — С. 24 — 30.
3. Чудовец В. Научно-практический подход к определению этапов проведения инвентаризации // Бухгалтерский учет и аудит. — 2007. — № 8. — С. 12 — 19.
4. Соколов Я. В., Терехов А. А. Очерки развития аудита. — М., 2004.
5. Лист МФУ від 02.12.2009 р. № 31-21020-04-10/32859 «Інвентаризація у присутності представників контролюючих органів» // Бухгалтерія, № 10, 8 березня 2010. — С. 39.
6. Лист ДПА України від 25.01.2010 р. № 616/6/10-5015/103 «Правомірність включення до складу інвентаризаційної комісії працівників органів ДПС» // Бухгалтерія, № 10, 8 березня 2010. — С. 39.
7. Данилюк І. Коментар до Листа від 02.12.2009 р. № 31-21020-04-10/32859 Міністерства фінансів України та Листа від 25.01.2010 р. № 616/6/10-5015/193 // Бухгалтерія, № 10, 8 березня 2010. — С. 40.
8. От редакции. Комментарии к Письму Государственной налоговой администрации Украины от 25.01.2010 г. 616/6/10-5015/193 // Бухгалтер, № 8 2010. — С. 34.
9. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.