

**А. А. Позов<sup>1</sup>**

канд. экон. наук, ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов

## **ИНВЕНТАРИЗАЦИИ И ИХ ВИДЫ**

Инвентаризация<sup>2</sup> — старейший прием экономической работы, насчитывающий несколько тысяч лет. Это не мешает ему оставаться важным этапом в работе бухгалтера. В полной силе сохраняются слова русского бухгалтера О. О. Бауэра: «...Инвентаризация — не только требование науки и закона, нет — она является простой необходимостью ориентироваться в своих делах, поэтому всякий человек, начинающий какое-либо хозяйство, торговлю и пр., прежде всего должен составить опись своим долгам и требованиям, иначе он не может знать, что у него имеется и что он должен другим» (Бауэр, 1912, с. 10).

Развитие хозяйства приводит и к усложнению инвентаризации, ее задач. Таким образом, возникает множество вопросов. И один из самых важных связан с пониманием инвентаризации как метода или предмета бухгалтерского учета.

### **Метод или предмет**

Подавляющее большинство исследователей определяют инвентаризацию как один из элементов метода бухгалтерского учета. Наиболее ярким выразителем этой идеи был В. Г. Макаров (1908—1988). Его трактовка основана на предположении, что инвентаризация — это перепись имущества, принадлежащего определенному хозяйствующему субъекту. Когда речь идет о переписи имущества в таком контексте, то можно выделить две проблемы: 1) переписывать ли имущество, принадлежащее хозяйствующему субъекту на праве частной собственности или находящееся в его владении; 2) фиксировать ли инвентаризируемые объекты в натуральном измерении или представлять их еще и в стоимостном.

Говоря о первой проблеме, нужно понимать, что переписать имущество, находящееся в собственности проверяемого субъекта, почти невозможно, так как инвентаризация проводится на определенном месте и, как правило, не может сразу же одновременно охватить все имущество собственника. Например, товары, отгруженные покупателю и перешедшие к нему согласно договору поставки в собственность, нельзя проверить на момент инвентаризации на предприятии, ибо они еще не поступили. Отсюда следует, что объектом инвентаризации должны быть все ценности, находящиеся во владении фирмы. Поэтому ценности,

---

<sup>1</sup> Электронный адрес: sachas1@yandex.ru.

<sup>2</sup> Термин «инвентаризация» пришел к нам из немецкого языка и первоначально звучал как инвентариум (1713 г.), потом инвентарий (1743 г.) и наконец, инвентаризация (1797 г.) (Соколов, 2000, с. 196).

которые находятся в фирме на момент проверки, должны войти в инвентаризационную ведомость. Такого понимания придерживается Т. В. Морозова, которая утверждает, что это правильно с точки зрения инвентаризации, но в то же время сомнительно с точки зрения юриспруденции, поскольку «имущество предприятия — это то, чем оно владеет» (Морозова, 1995, с. 50). Но при такой трактовке инвентаризации возникает риск, что материально ответственное лицо может представить ценности, не принадлежащие фирме, как ценности ей принадлежащие, что приведет к покрытию недостачи и/или пересортице.

Не менее важен вывод об инвентаризации ценностей в натуральном или же в стоимостном (денежном) измерении. В первом случае дело представляется относительно простым: переписывается то, что находится перед глазами. Но когда периодически начинают оценивать эти ценности, то проблема существенно усложняется. По этому поводу хорошо сказал О. Уайлд (1854—1900): «Люди знают цену вещей, но не знают их ценности». В этом случае сразу же возникает вопрос, как провести оценку инвентаризируемых объектов.

Противоречие между натуральным и стоимостным учетом вошло в современную бухгалтерию со времен Л. Пачоли (1445—1517): с одной стороны, он требовал составления инвентарной описи только в натуральном выражении (вес, число, мера), с другой — предлагал: «...Всем вещам поставить обычные цены. Последние назначай лучше выше, чем ниже. Например, если тебе кажется, что вещь стоит 20, то скажи 24, чтобы лучше удалась тебе прибыль» (Пачоли, 2001, с. 28, 45). Из этого простого примера видно, как четкий натуральный измеритель тут же трансформируется в весьма условный стоимостный.

Но при всех обстоятельствах инвентаризация: во-первых, позволяет установить объем и состав имущества, находящегося во владении хозяйствующего субъекта (это подчеркивал А. А. Гурский, утверждая, что «предметом счетоводства является имущество» (Гурский, 1913, с. 13)); во-вторых, проводится всегда по распоряжению субъекта, имеющего на это право (заметим, что субъекты могут быть разными, что влияет на классификацию инвентаризаций); в-третьих, приводит к возникновению юридических отношений между собственником имущества и лицами, которым собственник доверяет (это могут быть административно-правовые отношения, отношения в рамках договора о материальной ответственности); в-четвертых, формирует информационную базу, в которой можно отслеживать изменения в составе и объеме имущества в результате (и в ходе) хозяйственной деятельности.

Последнее обстоятельство привело некоторых авторитетных исследователей к выводу о том, что инвентаризация не может и не должна рассматриваться как метод бухгалтерского учета (Мезенцев, 1972). Сторонники такого взгляда считают методом бухгалтерского учета только двойную запись и вытекающие из нее баланс и счета. Подобная трактовка приводила к совершенно иному пониманию инвентаризации. Некоторые авторы стали трактовать ее не как метод, а как предмет бухгалтерского учета. Таким образом упор делается не на имущество, не на ценности, подлежащие регистрации, а на их информационное отражение в первичной документации. Инвентаризационная опись — результат натуральной проверки имущества и представляет собой один из вариантов первичных документов, таких, как накладная, счет-фактура или наряд. Именно документы создают правоотношения, и отсюда французский юрист Р. Саватье сделал очень правильный вывод: «Экономисты должны понимать, что имущество, которым они занимаются, это не реальное имущество, а имущественные права» (Саватье, 1972, с. 56).

Предполагалось, что при подобном подходе бухгалтеры должны исходить из старого латинского правила: «Quid non est in actis, non est in mundo — чего нет

в документах, того нет и на свете, т. е. для бухгалтера существует только то, что есть в документах, что в них не зарегистрировано, не может создавать правоотношений, а следовательно, не может существовать вообще» (Соколов, 2000, с. 3).

Изначально на это обратил внимание А. П. Рудановский (1863—1931). Он утверждал, что «...содержание баланса оформляется документами» (Рудановский, 1925, с. 173), т. е. бухгалтерский баланс не отражает, как это считает подавляющее большинство авторов, специалистов и, как это ни странно, заинтересованных лиц, реального положения дел, а демонстрирует только то, что представлено в документах. Совершенно очевидно, что это был новый взгляд на старую проблему.

Если инвентаризационная опись составлена, то по ней можно согласно подходу большинства проконтролировать все, что представлено в первичных документах, так как опирается на результаты инвентаризации. Сам баланс в этом случае понимается не только как преобразованная инвентарная опись, а как изображение имеющихся в собственности и владении хозяйствующего субъекта средств и источников. В этом случае и говорят об инвентаризации как о методе бухгалтерского учета, а баланс понимается как фотография финансового положения фирмы.

Во втором случае исходят из того, что баланс составляется не по инвентаризационной описи, а по Главной книге (*Libro maestro*), а сама опись — это не доказательство истинности баланса, а только один из первичных документов, на основе которого делаются уточняющие записи. Сам баланс представляет собой картину не истинного финансового положения, а только такого положения, которое соответствует документам.

В первом случае между балансом и реальной действительностью как бы ставится знак равенства, во втором предполагается, что между ними есть только некоторая корреляционная связь и задача бухгалтера оценить ее близость к единице. Для первого подхода характерно понимание баланса как «извлечения из инвентаря». Типичным представителем такого подхода был Ф. Ляйтнер (1874—1946). Для второго понимание баланса сводилось к «синтезу незакрывшихся счетов». Эта идея развивалась Э. Леоте (1845—1902) и А. Гильбо (1819—1895) (Кошкин, 1940, с. 57, 21).

Таким образом, мы сталкиваемся с принципиально разным пониманием инвентаризации и можно спросить, а какое понимание правильное? В этом случае следует дать ответ: с точки зрения здравого скептицизма оба понимания правильны и, если хотите, оба ложны. Это вытекает из апории изостении (Соколов, 2008, с. 18—19).

И тут мы приходим к положению, о котором шла речь в начале статьи: как только бухгалтеры переходят от натурального измерителя к стоимостному, мир очевидности приобретает неопределенные формы.

Если речь идет об аудите бухгалтерской отчетности, для которого присущ рискованный подход, то для того, чтобы компенсировать аудиторский риск, аудитор оценивает качество проводимой инвентаризации. В британской практике существует дополнение к национальным стандартам аудита APB Practice Note 25 «Attendance at stocktake», в котором приведен обязательный перечень аудиторских процедур при посещении инвентаризации аудитором. Руководствуясь APB Practice Note 25, аудитор должен получить свидетельства: «...1) о фактическом наличии ценностей; 2) о ценностях, принадлежащих фирме и не принадлежащих ей; 3) о достоверности отраженной в учете информации в части полноты охвата учетных единиц и их оценки» (APB PN 25 «Attendance at stocktake»). В целях же составления бухгалтерской отчетности более чем достаточно использовать данные Главной книги. Отсюда следует, что вся сущность аудита сводится

к трансформации динамического баланса, составленного администрацией (в учете для оценки используются фактически уплаченные цены), в баланс статический (используются продажные цены, а в условиях МСФО так называемые справедливые цены). Самым главным надо признать то, что в теории статического баланса инвентаризация выступает как метод бухгалтерского учета, позволяющий подтвердить истинность бухгалтерского баланса. В теории динамического баланса она становится частью первичной документации и выступает как предмет бухгалтерского учета.

На практике все зависит от того, ради какой цели проводится инвентаризация, и что важнее выяснить: адекватность баланса или Главной книги. В этом плане необходимо соотнести свою работу с тем, о какой инвентаризации идет речь, а для этого нужна их классификация.

Традиционная бухгалтерия классифицирует инвентаризации по двум основаниям: *полноте* и *плановости*. В первом случае выделяют *сплошные* и *выборочные*, во втором — *плановые* и *внезапные* инвентаризации. Соответственно всех авторов можно разделить на две группы. Одни признают только первое основание (А. И. Лозинский, А. Л. Борисова, М. И. Вайсман, Г. С. Дундуков, Л. Ф. Галкин и др.), другие вводят второе основание (В. П. Осипов, Б. А. Титов, М. И. Карауш, С. Г. Овсянников, В. Г. Макаров, К. Я. Анджан, П. П. Коротков, Б. И. Гаврилов, В. М. Мурашко, Г. И. Моисеенко, А. Д. Зыков и др.). Классическая западная литература, следуя традиции знаменитого итальянского бухгалтера Д'Альвизе (1860—1943), вводит несколько оснований для классификации. С некоторыми изменениями и дополнениями эти классификации повторяют Я. В. Соколов и В. Я. Соколов (Соколов, 2000, с. 184; Соколов, 2007, с. 40). Однако эти классификации не увязаны с пониманием информационных источников бухгалтерского баланса. В данной статье предлагается существенное уточнение сложившихся подходов к классификации, которая должна быть составлена не по двум, а по нескольким основаниям:

**К<sub>1</sub> — по полноте проверяемых объектов.** Тут можно выделить: полные, комбинированные и частичные инвентаризации.

**К<sub>1.1</sub>** — сплошная проверка всего имущества, принадлежащего предприятию и находящегося у него на хранении имущества третьих лиц и обязательств, представляет собой весьма длительное и дорогостоящее мероприятие. Деятельность фирмы в соответствии с планом проведения инвентаризации может быть приостановлена. Такие инвентаризации проводятся во всех случаях, когда этого требует закон. В частности, это связано с тем, что согласно бухгалтерской традиции баланс должен базироваться на результатах подобной инвентаризации.

**К<sub>1.2</sub>** — проверка отдельных статей баланса или отдельных подразделений, но проводимая сплошным методом и одновременно. Представляет собой одну из разновидностей выборочной инвентаризации. Основной смысл ее проведения — сосредоточиться на однородной совокупности данных. Например, инвентаризация только денежных средств в кассе, готовой продукции, товаров и т. д. Администрация фирмы самостоятельно планирует частоту и объем инвентаризаций постоянно действующей комиссией, созданной по приказу руководителя. К подобным инвентаризациям прибегают в тех случаях, когда возникает подозрение в незаконных действиях каких-то ответственных лиц фирмы.

**К<sub>1.3</sub>** — сочетание разномоментных частичных и выборочных инвентаризаций, проводимых при постоянной работе инвентаризационной комиссии в течение определенного отчетного периода. Требуется четкой организации работ с целью проверки всего имущества и обязательств вышеназванным способом. Для того чтобы положиться на результаты подобных инвентаризаций, аудиторам, например, необходимы обязательные выборочные инвентаризации наибо-

лее существенных величин на дату составления баланса. При этом они руководствуются тремя базовыми принципами: «1) за проведение инвентаризации отвечает администрация фирмы; 2) уровень доверия к результатам инвентаризации зависит от состояния системы внутреннего контроля; 3) инвентаризация должна быть хорошо спланирована администрацией, а ее посещение соответственно хорошо спланировано аудитором» (Audit framework, 1996, с. 317).

Кроме того, необходимо отметить и ряд базовых требований, которые выдвигаются в отношении качества инвентаризационных работ, проводимых фирмой, что также оценивает аудитор: «1) группа инвентаризаторов должна быть достаточно независима, обладать необходимыми навыками и ресурсами настолько, чтобы это позволило положиться на полученные ей результаты; 2) работа группы должна быть документирована на уровне таких же высоких стандартов, которые действуют в аудите; 3) полученные группой инвентаризаторов результаты должны быть представлены в такой форме, чтобы, во-первых, были осуществимы корректировки на уровне бухгалтерских записей (когда возникают отклонения) и, во-вторых, возможно было выяснить причины отклонений; 4) каждая позиция материальных ценностей должна подлежать проверке хотя бы один раз в течение года» (там же).

Объем, периодичность, сроки инвентаризаций типа  $K_{1,3}$  определяются инвентаризационной комиссией, а их целевое назначение аналогично  $K_{1,2}$ .

**$K_2$  — по принадлежности проверяемых объектов** выделяют: 1) собственное имущество на хранении, находящееся на принадлежащих или арендуемых площадях фирмы; 2) собственное имущество на хранении, у третьих лиц или в пути; 3) имущество третьих лиц, на хранении в фирме.

$K_{2,1}$  — предполагает полный пересчет всех ценностей. На средства, не находящиеся в собственности предприятия, составляются отдельные описи, и они пересчитываются отдельно от собственных средств. Задачи данного вида инвентаризации — правильно определить в совокупности проверяемых объектов места хранения ценностей (собственные или арендованные) и принадлежность ценностей (собственники). Этот тип инвентаризации необходим для контроля материально ответственных лиц, запрещая им предъявлять ценности, находящиеся во владении, вместо ценностей, которые должны находиться на праве собственности.

$K_{2,2}$  — ценности, отпущенные на сторону, переданные в аренду, переработку, на комиссию, отгруженные покупателю, — инвентаризируются лицом, ответственным за их хранение или транспортировку. Это разновидность  $K_{2,1}$ .

$K_{2,3}$  — собственник проводит инвентаризацию документов о передаче ценностей, занося данные документы в описи по видам ценностей и местам их нахождения. Собственнику не следует пренебрегать последующим пересчетом ценностей в натуре. С этой целью периодически должны проводиться выборочные и частичные инвентаризации принадлежащих фирме средств, находящихся на хранении, в эксплуатации, переработке или транспортировке у других организаций.

**$K_3$  — по цели проведения инвентаризации** делятся на: 1) вступительные; 2) последующие, текущие; 3) ликвидационные.

$K_{3,1}$  — необходимы при начале любой хозяйственной деятельности. Например, актуально в случае формирования капитала фирмы различного рода активами, которые вносят учредители. Инвентаризация в этом смысле выполняет роль надежного информационного источника для первичной регистрации фактов хозяйственной жизни.

$K_{3,2}$  — инвентаризации, которые не входят в группы  $K_{3,1}$  и  $K_{3,3}$ . Среди них выделяются установленные законодательно: при подтверждении баланса, еже-

годные, при стихийных бедствиях, хищениях, при переоценке ценностей, при передаче ценностей, при смене материально ответственных лиц.

**К<sub>3.3</sub>** — в связи с прекращением деятельности организации должны проводиться сплошные инвентаризации. Их первоочередная цель сводится к выявлению обеспеченности обязательств.

**К<sub>4</sub>** — *по последовательности проведения* различают: 1) от объекта к регистру; 2) от регистра к объекту.

**К<sub>4.1</sub>** — в этом случае проводится опись всего имеющегося имущества в натуре, а затем полученные натуральные остатки сравниваются с учетными данными. Именно на таком подходе настаивали классики учета. Так, Дж. Никольсон и Дж. Рорбах писали: «Сверка действительных остатков ценностей, находящихся в производстве, с книжным их выражением» (Никольсон, Рорбах, 1926), тем самым подтверждая значимость изложенного метода проведения инвентаризации. Приверженцем данного подхода в России был глава школы петербургских бухгалтеров Е. Е. Сиверс (1852—1917). Основным контрольным моментом в данном случае требует, чтобы материально ответственные лица не знали остатков на дату проведения инвентаризации. Они выводятся после ее проведения. В условиях компьютеризации возможен вариант блокировки доступа материально ответственных лиц к функции вывода данных об остатках на экран или в виде распечатки на дату инвентаризации. Возобновление доступа возможно только после колляции — сличения фактических и учетных данных.

**К<sub>4.2</sub>** — данный вариант может быть оправдан для выборочных инвентаризаций, так как он не может предотвратить пропуск объектов наблюдения. Сейчас при обычных инвентаризациях этот подход, к сожалению, получает все большее распространение. Вводятся специальные бланки инвентаризационных описей, где проставлены рядом колонки: остатки по учетным данным и фактическое наличие. Сплошь и рядом инвентаризаторы, в числе которых часто фигурируют бухгалтеры, заранее заполняют первую колонку, и, как результат, при самом добросовестном заполнении излишки ценностей и неоприходованные товары по результатам инвентаризации не выявляются.

**К<sub>5</sub>** — *по субъекту (организатору) инвентаризации* выделяют: 1) внутренние и 2) внешние.

**К<sub>5.1</sub>** — проводятся по инициативе собственников, внутренних служб. Например, по инициативе отдела информационных технологий в случае внедрения компьютерной системы с целью ввода данных на определенную дату. Некоторые авторы, например Е. Е. Сиверс, считают, что инвентаризация внутри предприятия может быть проведена только по инициативе собственника (Сиверс, 1915, с. 142). Однако это не совсем верно, так как объектом инвентаризации является имущество, находящееся во владении фирмы, и, следовательно, в первую очередь администрация и распоряжается инвентаризацией. Так происходит в большинстве случаев. При этом нельзя путать самопроверки материально ответственных лиц с инвентаризацией.

**К<sub>5.2</sub>** — предпринимаются по инициативе внешних сил, например налоговых органов, банков, в результате судебных решений. На практике это, как правило, частичные инвентаризации. Их объектами выступают определенные материально ответственные лица или подразделения организации. Иногда их объектом выступают те или иные виды ценностей, например по залогом.

**К<sub>6</sub>** — *по способу проведения* различают: 1) заранее объявленные и 2) внезапные.

**К<sub>6.1</sub>** — планируются заранее и проводятся в назначенное время. К ним относится прежде всего ежегодная инвентаризация в *полной, частичной* или *перманентной* форме. Для успешного их проведения от руководства фирмы требуются тщательное планирование и организация. Обычно проводятся в период мини-

мальных остатков ценностей. Частным случаем  $K_{6.1}$  можно признать так называемые нулевые инвентаризации. Они очень просты в проведении и очень эффективны в контрольной работе. На практике это выглядит так: как только на складе заканчиваются запасы какого-то товара, зав. складом составляет в двух экземплярах новый заказ. Один передается в отдел маркетинга, другой — в бухгалтерию, которая сверяет учетный остаток с тем, что указано в заказе. И если в учете ценности числятся, то автоматически активируется их недостача. Нулевые инвентаризации по техническим причинам всегда проводятся в овощехранилищах.

$K_{6.2}$  — проводятся без предварительного уведомления материально ответственных лиц. Как и заранее объявленные, они могут проводиться по предварительно составленному плану, однако этот план доводится до сведения только узкого круга лиц, ответственных за принятие решения о проведении инвентаризаций. Внезапная инвентаризация обычно проводится как выборочная, реже частичная.

$K_7$  — *по использованию данных* выделяют: 1) информативные; 2) контрольные; 3) доказательные.

$K_{7.1}$  — используются только для информирования администрации и прежде всего бухгалтерии о фактическом состоянии активов и пассивов фирмы. Они необходимы для выяснения наличия средств и должны быть отражены в учете. К информативным относят, например, инвентаризации незавершенного производства, исключительно с помощью которых устанавливается его стоимость, подлежащая отражению в балансе.

$K_{7.2}$  — используются для проверки правильности учета, например инвентаризация материалов, товаров, основных средств, что позволяет проверить их фактические остатки и их соответствие данным учета, основанным на документах.

$K_{7.3}$  — применяются в случае необходимости обоснования каких-либо видов или подтверждения гипотез, например для подтверждения вины материально ответственного лица, проверки возможности предъявления судебного иска или опровержения последнего, проверки гипотезы о возможности ошибки в учетных данных, на которую указывает анализ последних.

$K_8$  — *по степени агрегирования проверяемой информации* различают: 1) дифференцированные и 2) интегрированные.

$K_{8.1}$  — проводятся по каждому наименованию ценностей, например, по каждой марке бензина, марке костюма, размера одежды и т. п. В данном случае важна техника проверки. Абсурдно пересчитывать каждую единицу хранения и устанавливать ее качественное состояние. Известны случаи, когда один инвентаризатор, проверяя, содержится ли в бутылках алкоголь, открывал их и пробовал содержимое, оправдывая свои действия борьбой с фальсификацией товара. Другой аудитор действовал более грамотно, он из запаса каждого наименования товаров отбирал некоторое число единиц (сколько именно — оставалось неизвестным), складывал их в мешок и печатывал его. В результате комиссия могла узнать фактический остаток только после того, как к записанным товарам прибавляли те, что вынимались из этих мешков.

$K_{8.2}$  — проводятся по агрегированным группам. Встречаются крайне редко: в тех случаях доказательной инвентаризации, когда необходимо установить наличие схожих по своим характеристикам ценностей, например для выявления пересортицы.

$K_9$  — *по моменту проведения* можно отметить: 1) дискретные; 2) перманентные; 3) смешанные.

$K_{9.1}$  — проводятся строго на определенный или, следуя А. Кетле (1796—1874), критический момент времени. Этим принципом «...достигается то, что вне всякой зависимости от времени действительной регистрации учет охватывает все единицы наблюдения как бы единовременно» (Некраш, 1939, с. 59).

*К<sub>9.2</sub>* — проводятся непрерывно, ежедневно: кто-то из сотрудников выбирает *n* наименований и проверяет их адекватность тому, что есть на складе. Это одна из лучших систем наблюдений и контроля, и неслучайно К. В. Клаус говорил: «...Счетоводство достигает высшей кульминационной научной степени только тогда, когда дает непрерывный инвентарь» (Клаус, 1912, с. 51).

*К<sub>9.3</sub>* — проводятся комбинированно.

***К<sub>10</sub>*** — по форме инвентаризационной описи выделяют: 1) заполняемые от руки и 2) заполняемые автоматически;

*К<sub>10.1</sub>* — заполняются письменно от руки в соответствии с требованиями Методических указаний.

*К<sub>10.2</sub>* — могут заполняться с использованием средств вычислительной и другой оргтехники.

***К<sub>11</sub>*** — по объектам различают инвентаризации: кассы, основных средств, товаров, дебиторской задолженности и т. д. В данном случае выбор инвентаризации задается руководящим органом, издающим приказ, но зависит от особенностей проверяемых объектов. В связи с этим различают: 1) единицы совокупности; 2) единицы наблюдения.

*К<sub>11.1</sub>* — единицы совокупности — это предметы, которые подлежат переписи, или единицы меры (литры, тонны, метры, штуки и т. д.).

*К<sub>11.2</sub>* — единицы наблюдения — это по существу места или группа единиц совокупности (тара, контейнеры, бочки, короба, ящики и т. д.).

Традиционно предполагается, что инвентаризация должна проводиться от объектов к инвентарной описи, т. е. все должно исходить из первого подхода, который рассматривает баланс как модифицированную часть инвентаризационной описи. Вместе с тем варианты 2.3, 4.2, 7.2, 7.3 и 9.2 могут быть проведены на основе понимания инвентаризации как неотъемлемой части Главной книги.

## Итоги

Один из классиков учета Ф. Кильдорф резонно заметил, что «обычно фактическая инвентаризация принимается предприятием как «неизбежное зло» и обходится ему весьма дорого в силу приостановки производства и больших накладных расходов» (Кильдорф, 1927, с. 7). Классификация инвентаризаций по разным основаниям создает возможность выбора той инвентаризации, которая в наибольшей степени отвечает целям субъекта, инициирующего ее проведение. При этом надо всегда иметь в виду, что служит источником данных для инвентаризационной описи: документы, зафиксированные в Главной книге, или сами ценности и обязательства фирмы.

## Источники

- Бауэр О. О. Инвентаризация // Коммерческий деятель. 1912. № 3.  
Гурский А. А. Пособие скоро изучить и ясно понять двойную итальянскую бухгалтерию. Киев, 1913.  
Кильдорф Ф. Инвентаризация запасов в торговле и промышленности. М., 1927.  
Клаус К. В. Массовые банкротства, их зарождение и предупреждение. СПб.; М., 1912.  
Кошкин И. А. Построение бухгалтерского баланса. Л., 1940.  
Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета. М., 1955.  
Мезенцев П. В. Общетеоретические начала хозяйственного учета. М., 1972.  
Морозова Т. В. Методы оценки имущества предприятий // Бухгалтерский учет. 1995. № 2.  
Некраш Л. В. Курс общей теории статистики. М.; Л, 1939.



- 
- Никльсон Дж., Рорбах Дж.* Основы калькуляции. М., 1926.  
*Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях. М., 2001.  
*Рудановский А. П.* Принципы общественного счетоведения. М., 1925.  
*Саватье Р.* Теория обязательств. М., 1972.  
*Сиверс Е. Е.* Общее счетоводство, 4-е изд. СПб., 1915.  
*Соколов Я. В.* Основы истории бухгалтерского учета. М., 2000.  
*Соколов Я. В.* Скептицизм как метод экономической науки // Вестник Санкт-Петербургского университета. 2008. Сер. 5. Вып. 1.  
*Соколов В. Я.* Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии. СПб., 2007.  
Auditing Practice Board (UK), PN 25 «Attendance at stocktake», 2004.  
Audit framework ACCA, AT Foulks Lynch, 1996.