Из истории управленческого учета

Алейникова Марина Юрьевна,
кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры «Управленческий учет»
Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации
Москва (E-mail: aart1@rambler.ru)

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ: ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ[1]

Аннотация. В статье рассматриваются исторические аспекты становления теорий калькуляций и калькулирования себестоимости продукции. Подчеркиваются различия между терминами «калькуляция» и «калькулирование». Проблемы исчисления себестоимости и составления калькуляций всегда были объектом внимания ученых-экономистов. Значительный вклад в решение этих проблем внесли Вейцман Р.Я., Никольсон Д., Поклад И.И., Рорбах Д., Рудановский А.П. , Стоцкий В.И., Шер И.Ф. и др. В статье акцентировано внимание на теории калькуляции и теории промышленного учета, предложенного А. Кальмес. В историческом аспекте представлены девять правил калькуляции. Показана тесная взаимосвязь и взаимозависимость между учетом затрат и калькулированием фактической себестоимостью продукции.
Ключевые слова: история развития, калькуляция, калькулирование себестоимости продукции, теории, оценка, издержки, затраты, расходы, себестоимость

В экономическую литературу и практику термин «калькуляция» вошел как исчисление себестоимости. Словарь современного русского литературного языка дает такие пояснения: калькуляция (от лат. – вычисление) – исчисление себестоимости; калькулировать – составлять калькуляцию.

В русском языке слово «калькуляция» появилось во второй половине XIX в. как узкоспециальный термин. Ни толковый словарь Даля В., ни широко известные энциклопедические словари Брокгауза Ф.А. и Ефрона И.А. не содержат данного слова. Вначале XX в. уже широко применялись понятия «калькуляция», «калькуляционный счет». В этот период

[1] Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по Государственному заданию Финуниверситета 2014 года.

калькуляция однозначно понималась как исчисление себестоимости единицы продукции. В дореволюционной литературе по учету для определения понятия «себестоимость» использовались термины: «своя цена», «своя стоимость», «фабричная стоимость» и др. В 1916 г. Вейцман Р.Я. писал: «Общей называется такая калькуляция, в которой издержки производства равномерно распределены на множество однородных предметов, специальной… издержки производства вычисляются по отношению к каждому предмету в отдельности». В той же работе указано еще более определенно: «Калькуляция есть вычисление, имеющее целью определить, в каком размере затраты на производство входят в цену изделия. Вся совокупность затрат, связанная с приобретением, изготовлением и продажей определенного количества предметов, составляет свою стоимость их. Если эта сумма относится к единице измерения, то она называется своей ценой» [3].

В известной работе Стоцкого В.И., представляющей фундаментальное обобщение теоретических разработок и практики социального хозяйствования в годы первых пятилеток, калькуляцией называется «расчет, определяющий себестоимость выработанных предприятием изделий». В других работах того же периода приводятся аналогичные определения: «… под словом «калькуляция» понимается расчет издержек … падающих на единицу производимой продукции…». «Под калькулированием понимается исчисление издержек производства, приходящихся на единицу продукции». Таким образом, в понятие «калькуляция» в 30-е годы XX в. вкладывали, во-первых, процесс исчисления себестоимости единицы продукции, во-вторых, результат расчёта себестоимости, в-третьих, всю систему обеспечения данных, необходимых для расчетов себестоимости. Никольсон Д. и Рорбах Д. (20-е годы XX в.) калькуляцией называли науку, задача которой «учитывать и анализировать стоимость различных статей расходов» [3].

В наше время понятие «калькуляция» как процесс исчисления себестоимости продолжает применяться отдельными авторами. Так, Поклад И. И. в 1966 году писал: «Исчисление по статьям расходов себестоимости единицы продукции (вида работ), называется калькуляцией себестоимости». В 40-50-х

годах XX в. появилось понятие «калькулирование». Под калькулированием себестоимости продукции, как правило, понимается расчет или исчисление затрат на единицу готовой продукции по статьям расходов». Таким образом, отделялась от своего содержания – исчисление себестоимости и стала восприниматься как форма – результат расчета себестоимости в виде плановой или отчетной калькуляции, а то и просто как способ подачи информации – таблица или калькуляционный лист. Теперь калькуляцию чаще всего понимают только как результат калькулирования, а не сам процесс исчисления себестоимости [3].

Рассмотрим калькуляцию как элемент бухгалтерского учета. Оценка в бухгалтерском учёте в значительной мере построена на калькуляции. И оценка, и калькуляция являются элементами метода бухгалтерского учета. Впервые в числе элементов метода бухгалтерского учета назвал калькуляцию Афанасьев А.А. в 1948 году. Но и калькуляция возможна только на основе стоимостного измерения ресурсов, потреблённых в хозяйственных процессах. Поэтому калькуляция является способом оценки хозяйственных средств и одновременно следствием такой оценки. Без оценки невозможен бухгалтерский учет, а без калькуляции невозможна оценка объектов. Следовательно, нельзя калькуляцию рассматривать только как способ исчисления себестоимости конкретных продуктов производства. Этот аспект калькуляции был замечен в 30-е годы Вейцманом Р.Я., который рассматривал калькуляцию в широком смысле как исчисление и оценку результата какого-нибудь определенного хозяйственного процесса. В узком смысле – исчисление себестоимости единицы продукции. Изучая определение и содержание калькуляции, необходимо помнить, что она представляет собой неотъемлемый элемент метода бухгалтерского учета.

Альберт Кальмес сформировал не только теорию калькуляции, но и создал теорию промышленного учета. Его концепция, направленная против всего, что создавали итальянские авторы, и, прежде всего Чербони Д., оказала огромное влияние на несколько поколений бухгалтеров и в значительной степени дожила до наших дней. Если итальянские

авторы начинали учет с человека, которого контролирует бухгалтер, а американские исследователи заканчивали учет анализом бухгалтеров, их деятельности, то для Кальмеса А. вся суть учета, весь его смысл – в объекте, в субстанции овеществленного труда, в исчислении себестоимости. Человек, о котором всегда помнил Чербони Д., исчез из бухгалтерских книг, наступила пора дегуманизации учета.

Альберт Кальмес исходил из того, что «счетоводство фабрики образует неразрывную составную часть её организации, так что организация и счетоводство оказывают друг на друга взаимное влияние и находятся между собою в тесной связи». Эта связь объясняется далеко идущими последствиями: весь смысл бухгалтерии сводится к исчислению себестоимости. «Приспособление бухгалтерии к исчислению себестоимости, - писал Кальмес А., - составляет одну из характерных черт промышленного счетоводства». В результате возникло положение, при котором учет затрат и калькуляция стали абсолютно неразрывными процессами. Калькуляция, писал Кальмес А., это учёт затрат и результатов хозяйственного процесса [3].

Противопоставляя свой взгляд господствующему течению, его выразителем был Ляйтнер Ф., согласно которому «калькуляция в теории и на практике рассматривается как технический расчет, который не имеет ни какой связи с бухгалтерией», Кальмес А. писал, что «бухгалтерия есть основа и контроль калькуляции, а эта последняя является продолжением бухгалтерии в деталях». Итак, Кальмес А. совершил переход от организации предприятия, от технологических процессов к калькуляции и бухгалтерии. «Бухгалтерия и калькуляция, - писал он, - относятся друг к другу как синтез и анализ». Бухгалтерский учёт синтезирует экономическую информацию, калькуляция позволяет анализировать её. Калькуляция предпринимается в целях: уменьшения себестоимости, установления продажных цен и оценки изделий в текущем учёте. Калькуляции согласно Альберту Кальмесу бывают двух видов: единичные (все затраты относятся на определённый объект) и валовые (все затраты делятся на количество выработанной продукции). В первом случае образуется точная себестоимость, во втором – только

средняя арифметическая. Кальмес А., в противовес Ляйтнеру Ф., констатировал существование третьего вида калькуляций – серийной, который является частным случаем калькуляции валовой. Серия – это выпускаемые партии, размеры которых устанавливаются производственными отделами [3].

Провозглашая объектом учёта «хозяйственную деятельность предприятия в целом», Кальмес А. хотел дойти в исчислении себестоимости до каждого предмета, находившегося на предприятии. В связи с этим всё производство чётко распределялось на основное и вспомогательное. Деление признавалось объективным, но на самом деле носило субъективный характер. Хозяин сам объявлял, что он считал основным, что побочным, вспомогательным. Далее выделялись расходы коммерческого отдела, их не включали в себестоимость. Общие расходы являлись частью себестоимости основной продукции.

Альберт Кальмес всю продукцию производства делил на три части: основная (главная), побочная и отбросы. «Различие между главным и побочным продуктом, - писал Кальмес А., - не определяется всегда лишь природой продукта, а целью производства». При этом «под побочным продуктом следует понимать предмет, возникающий при обработке какого-либо материала», «под отбросами мы понимаем материал, который получается в процессе производства». Издержки вспомогательных производств распределялись между аналитическими счетами [3].

Специально рассматривался вопрос о точности результатов калькуляции. Кальмес А. признавал, что себестоимость носит приблизительный характер и объяснял это минимум тремя причинами: временным промежутком, способом распределения общих расходов и методами оценки затрат. Чем короче временной промежуток, тем точнее себестоимость. Если себестоимость рассчитывается ежедневно, она располагает максимальной точностью, при ежегодном расчете точность ее значительно снижается. С другой стороны, необходимо принимать во внимание распределение расходов прошлых и будущих периодов. При этом, чем продолжительнее временной промежуток, тем точнее результат. В этом случае годовая

себестоимость будет значительно точнее, чем ежедневная.

Но еще большую условность в величину себестоимости и искажение ее точности вносили различные взгляды на оценку производственных затрат. Она могла быть равной себестоимости, рыночным или нормальным ценам. В последнем случае на предприятии составляли ценник и в течение длительного времени использовали на одинаковые предметы одни и те же цены. Рудановский А.П. впоследствии подчеркнет огромное аналитическое значение колебаний между фактической и нормальной (нормативной) себестоимостью. Различие в способах оценки «приводят нас к заключению, - писал Кальмес А., - что все три системы калькулирования дают разные калькуляционные эффекты» [3].

Влияние идей Кальмеса А. было огромным, особенно в Германии и дореволюционной России. Вейцман Р.Я. и Филимонов Н.Г. всецело повторяли теорию этого ученого, а Рудановский А.П. совершенно оригинально переработал и развил плодотворные идеи Кальмеса А., связанные с использованием нормальных (нормативных) учетных цен. Утверждение Кальмеса А. о единстве счета производства и калькуляции стало символом веры почти всех бухгалтеров нашей страны [3].

В целом теория Кальмеса А. служила скорее утешением для администраторов, чем барометром, необходимым для принятия управленческих решений. И хотя Кальмес А., как казалось его последователям, «убил юридическое направление без всякой надежды на возрождение», тем не менее, итальянская мысль жила, и через много лет она вновь воскресла.

Несколько раньше и параллельно с Кальмесом А. работал Шер И.Ф. (1846-1924), который обратил внимание на то, что все множество фабричных производств можно свести к трем:

– одно-продуктовые однопередельные;

– одно-продуктовые многопередельные;

– производства с параллельным циклом и последующей сборкой.

Каждый из этих типов по-своему реагирует на девять правил калькуляции:

– калькуляция производственная должна быть отделена от калькуляции торговой (в первой расходы складываются, во второй вычитаются из доходов);

– в торговой калькуляции используются цены, установленные калькуляцией торговой;

– предварительная (плановая) калькуляция контролируется последующей бухгалтерской калькуляцией;

– затраты последующего передела включают затраты всех предшествующих переделов (ни один производственный участок, цех и другие подразделения не могут иметь прибыли);

– расходы делятся на прямые косвенные, чем выше доля первых, тем точнее значение себестоимости;

– чем короче отчётный период, тем точнее значение себестоимости, точность себестоимости диктует необходимость ежемесячной калькуляции;

– ежемесячная калькуляция требует составления ежемесячных балансов;

– нельзя распределять косвенные расходы пропорционально одной отдельно взятой базе;

– каждый вид косвенных расходов должен распределяться пропорционально только ему соответствующей базе.

Фишер И.Ф. использовал понятие объективной себестоимости, суть которой сводилась к достижению сопоставимости между затратами частных и акционерных предприятий, при этом он не стремился к получению действительно объективной себестоимости, а хотел распространить принцип акционерной практики на индивидуальные предприятия, хозяева которых должны, по его мнению, учитывать «свою зарплату» и принимать амортизацию, адекватную износу. Фишер И.Ф. включал в состав себестоимости и расходы по сбыту. В теории калькуляции он выделил три главные категории:

– носитель расходов – изделие;

– виды расходов (материалы, заработная плата и т.д.);

– места издержек (Kostenstellen).

Однако это было расплывчатым, включало и производственные помещения, и функциональные обязанности (доставку и т.п.), и группы определённых изделий, и заказы, и

даже все предприятие как единое место затрат. Все это имело отношение к калькуляции и совсем не связывалось с лицом, ответственным за работу.

Места издержек расходов – это накладные расходы, «произведенные в определенном месте или для определенной цели». Kostenstellen нельзя путать с Responsibility centrs. Первые относятся к косвенным расходам, вторые ликвидируют их, первые идут от объекта – изделия, вторые – от субъекта – человека.

Калькулирование представляет собой комплексную систему экономических расчетов затрат производства на выпуск продукции и себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ и услуг. Целью калькулирования себестоимости отдельных видов продукции (работ и услуг) является формирование информации о величине издержек на всех стадиях изготовления этой продукции для определения выгодности производства, контроль над затратами, изыскания резервов экономии материальных, трудовых и финансовых ресурсов, выявление результатов хозяйственного расчета. Значимость калькулирования в экономической работе вытекает из сущности себестоимости и факторов, определяющих её уровень: материалоемкости продукции кооперирования и специализации производства, производительности труда и уровня заработной платы, внедрения новой техники и технологий, качества продукции и потерь.

Существенно повышает роль калькуляционных расчётов себестоимости и создания подлинного противозатратного хозяйственного механизма, ориентирующего предприятие на наилучшее удовлетворение общественных потребностей при минимальных затратах живого и овеществлённого труда, получение максимальных конечных результатов на основе рационального использования всех производственных ресурсов.

Основой противозатратного хозяйственного механизма является полный хозяйственный расчёт, предусматривающий обязательное соизмерение результатов производства с затратами, стимулирование их всемерной экономики и нацеливающий трудовые коллективы на увеличение хозяйственного расчётного дохода или прибыли. На принципах хозяйственного расчета,

коллективного подряда, организуется деятельность внутрипроизводственных звеньев (цехов, отделов, участков, бригад). Оплата труда и материальное стимулирование ставятся в прямую зависимость от конечных результатов хозяйственной деятельности, что исключает возможность получения не заработанных денег.

Задачи калькулирования себестоимости продукции определяются целевым назначением калькуляции. Главные задачи калькулирования могут быть сформулированы следующим образом:

– достоверное исчисление фактической себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ и услуг;

– контроль над выполнением плановых заданий по себестоимости, соблюдением действующих расходных норм и нормативов затрат;

– определение рентабельности продукции и факторов, обуславливающих её уровень;

– оценка эффективности работы хозяйственного расчёта производств;

– обеспечение поступления информации для анализа резервов снижения себестоимости.

Между учетом затрат и калькулированием фактической себестоимостью продукции существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Это проявляется, с одной стороны, в том, что основанием для исчисления себестоимости продукции являются данные бухгалтерского учета затрат на производство, с другой стороны, учет затрат организуется с такой детализацией, какая необходима для калькулирования контроля и управления себестоимостью. Учет затрат и калькулирование себестоимости рассматриваются как единый процесс познания издержек производства. В основе этой концепции лежит утверждение К. Маркса, что, «акт производства, во всех своих моментах, есть также акт потребления». В соответствии с ним все затраты на производство, сгруппированные по местам их возникновения и по видам продукции, по видам однородных изделий, заказам, неразрывные связи с выпуском продукции [3].

Таким образом, системы калькуляции себестоимости являются достаточно мощным средством воздействия на

производственный процесс и представляют несомненный интерес не только для бухгалтера, но и для руководителя предприятия и высшего звена управления.

Задача бухгалтера в связи с этим состоит не просто в подготовке периодической отчетности, но и в правильном выборе той или иной системы калькуляции, проведении необходимых дополнительных расчетов. То есть, бухгалтер становится в какой-то мере участником производства и связующим звеном между руководством и производственным процессом.

Список литературы:

1. Голдрат Э.М., Кокс Дж. Цель: процесс непрерывного совершенствования / Пер.с англ. П.А.Самсонов.- Мн.: «Попурри»,2007.
2. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность / Вахрушина М.А. – М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2000.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: учеб. / К.Друри; Пер. с англ. В.Н.Егорова. - 6-е изд. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
4. Соколов А.Ю. Управленческий учет затрат: целевой подход/ А.Ю.Соколов.- Казань: Изд-во Казанского гос. ун-та, 2007.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТ, 2006.

From the history of management accounting

Marina Iy. Aleynikova,
Candidate of economical sciences, docent,
Assistant Professor of the Management
Accounting Department of the Financial University
Under the Government of the Russian Federation
(E-mail: aart1@rambler.ru)

PRODUCT COSTING: HISTORICAL ASPECTS OF DEVELOPMENT

Annotation. The article deals with historical aspects of formation theories cost estimates and calculation of the Prime cost of products. Highlights differences between the terms "cost estimate" and "calculation". The problem of calculating the cost and preparation of cost estimates have always been the object of attention of economists. A significant contribution to the solution of these problems made Weizmann RA, D. Nicholson, Poklad I.I., Rohrbach D., Rudanovsky A.P., Stotsky V., Sher IVAN and others In the article focuses on the theory of calculation and the theory of industrial accounting, the proposed A. Calmes. In the historical aspect presented nine rules of calculation. Shows the close interrelationship and interdependence between cost accounting and calculation of the actual cost of production.
Key words: the history of development, calculation, calculation of production costs, theory, assessment, expenses, costs, expenses, costs.

References

Goldrat AM, Cox j. The goal: a process of continuous improvement / Translated from English. Passamano.- Minsk: "Potpourri",2007.

Vakhrushina M.A. Internal accounting / Vakhrushina M.A. - M: Akdi "Economy and life", 2000.

Drury K. Managerial and cost accounting: textbook. / Kjuri; TRANS. from English. Vinogorov. - 6-e Izd. - M: UNITY-DANA, 2007.

Sokolov, A. Managerial cost accounting: a targeted approach/ Auseklu.- Kazan: Publishing house of Kazan state University, 2007.

Sokolov AV Accounting from the beginnings to the present day / Sokolov AV - M: Audit, UNIT, 2006.