

Из истории управленческого учета

Назаров Дмитрий Владимирович,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры «Управленческий учет»
ФГОБУ ВПО Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации,
Москва (E-mail: nazarowdw@yandex.ru)

КАЛЬКУЛЯЦИЯ КАК ТЕРМИН РУССКОЙ БУХГАЛТЕРИИ

Аннотация. Калькулирование является составной частью системы управленческого учета. На основе анализа литературных источников в статье определяется период появления в русском языке термина «калькуляция» (конец XVIII в.), уточняется имя автора публикации, впервые связавшей его с бухгалтерским учетом (труды М.Д. Чулкова), и прослеживается изменение сущности этого понятия по мере развития теории учета.

Ключевые слова: история бухгалтерского учета, калькуляция, М.Д. Чулков

*...денежки беречь прилежно подобает,
кто потом и трудом копейку добывает.
М.Д. Чулков*

В понятийном аппарате любой науки присутствуют термины, содержание которых эволюционирует, стремясь к все более адекватному отражению сущности исследуемых объектов. В бухгалтерском учете к таким сложным и дискуссионным понятиям относится калькуляция.

Термин *калькуляция* – вычисление стоимостных характеристик объектов бухгалтерского учета, также как и производные от него: *калькулирование* (синоним калькуляции) и *калькулятор* (специализация бухгалтера), прочно обосновались в бухгалтерском лексиконе. Слова эти - очевидно, заимствованные, их корень происходит от латинского «*calculus*» – камешек, используемый для счета. Но что мы знаем о том, из какого языка и когда произошло такое заимствование; всегда ли калькуляция отождествлялась с подсчетом себестоимости или изначально имела иное значение?

Подавляющее большинство современных авторов [2, 11] в своих работах тиражируют мнение авторитетного ученого В.Ф. Паляя: «в русском языке слово «калькуляция» появилось во второй половине XIX в. как узко специальный термин» [9, с. 36]. Такой вывод профессор Палий аргументирует отсутствием этого

слова в широко известных словарях Даля, Брокгауза-Эфрона, Бр. Гранат. Обращаясь к истории бухгалтерского учета, первым печатным изданием, в котором упоминается о калькуляции, В.Ф. Палий считает учебник П.И. Рейнбота «Фабричное счетоводство», изданный в 1875 г. [10, с. 37-39]. Для определения себестоимости готовой продукции Рейнбот предлагал вести специальную «калькуляционную книгу», в которой путем деления прямых и части накладных расходов на объем готовой продукции вычислялась «фабричная стоимость» единицы выпуска¹. Аналогичного мнения о времени появления в бухгалтерской литературе термина «калькуляция» придерживается и И.С. Мацкевичус, подчеркивая, что вопросы калькулирования не изучались на знаменитых курсах Ф.В. Езерского, а сама проблема калькулирования практически не обсуждалась на страницах журнала «Счетоводство» [7, с. 12].

Более пристальное исследование литературных источников позволяет уточнить период возникновения в русском языке слова «калькуляция» и дать дефиницию этого бухгалтерского термина.

Историк учета М.Ю. Медведев обратил внимание, что, по-видимому, впервые слово «калькуляция» встречается на страницах труда М.Д. Чулкова «Историческое описание российской коммерции во всех портах и границах от древних времен до ныне настоящего и всех преимущественных узаконений по оной государя Императора Петра Великого и ныне благополучно царствующей государыни Императрицы Екатерины Великия» [8]. В первой книге 7-го тома, изданной в 1788 г., помещены две одинаковые по структуре таблицы, имеющие заголовок: «Опыт для калкуляции российской торговли, производившейся с иностранными нациями, учиненной надворным советником Фарбером», относящиеся, соответственно к 1761 и 1764 гг. [15, с. 937, 958]. Михаил Дмитриевич Чулков (около 1743 – 1792) оставил глубокий след в истории русского бухгалтерского учета работами, публикуемыми, в отличие от «анонимного» труда «Ключ коммерции», под собственным

¹ - известно более раннее упоминание о калькуляционной книге – в опубликованном в 1857 г. труде К.П. Клинге [4], но автор не раскрыл содержание калькуляции.

именем. Вышедшая в 1786 г. шестая книга 4-го тома «Исторического описания» содержит раздел «Формы о содержании купеческих книг простотатейными правилами» [14], а два года спустя появилось отдельное издание – «Наставление, необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей» [16], также посвященное основам двойной бухгалтерии.

Вне всякого сомнения термин «калькуляция» был специальным: он не встречается в наиболее авторитетных словарях того времени – «Словаре Академии Российской» 1792 и 1814 гг. издания, а также в напечатанном в 1845 г. «Карманном словаре иностранных слов, вошедших в состав русского языка, издаваемом Н. Кирилловым» [12, 13, 3]. Тем не менее, можно сделать определенный вывод – что же понималось под калькуляцией в период возникновения данного понятия. Так, «Новый словотолкователь, расположенный по алфавиту» (1804), составленный Н.М. Яновским, давал определение слова «калькулятор» – вычислитель: тот, кто делает вычисления [6]. Отсюда, под калькуляцией можно понимать само вычисление, расчет. Почему потребовалось новое слово? Потому, что эти вычисления выполнялись на основе бухгалтерских данных и служили целям торговой бухгалтерии. Обратимся к таблице М.Д. Чулкова: «Опыт для калькуляции российской торговли» представляет собой бухгалтерский документ, в современном прочтении – счет бухгалтерского учета (таб. 1).

Из таблицы следует, что в данном случае калькулируется результат от экспортно-импортных операций с использованием учетных данных российской таможни. Сказанное находит подтверждение и в работе немецкого автора И. Детенгофа “Общий состав торговли или теоретически-практическое руководство к познанию торговых наук”, изданной на русском языке в 1833 г.: «при выписке из чужих краев, а равно при отправлении туда на продажу отечественных товаров, купец необходимо должен уметь составлять верное расчисление. Он должен знать настоящую или истинную цену товара, к которой присовокупляются все расходы, употребленные на товар, и общий итог составляет цену товара, ниже которой он не может быть продан без нанесения убытка; счисление сие называется

расчислением цены товаров или калькуляцией (calculatio)» [1].

Таблица 1 - Современная трактовка таблицы М.Д. Чулкова

Дебет (ввоз товаров – русские заплатили)	Кредит (вывоз товаров – иностранцы заплатили)
за официально ввезенные товары	за вывезенные товары
за контрабандные товары	внешние пошлины
за товары, проданные по заниженным расценкам (разница между официальной и реальной суммами)	внутренние (российские) пошлины
за товары, ввезенные без пошлины (через почту)	портовые пошлины
прибыль по неотфактурованным поставкам (разница между розничными и оптовыми ценами)	за конторские расходы
за конфискованные товары	
<i>Минус (то, что подлежит возмещению иностранными купцами в пользу русских купцов и государства)</i>	
<i>за фрахт</i>	
<i>пошлины</i>	
<i>за конторские расходы</i>	
<i>убытки от банкротств русских купцов</i>	
Балансирующая запись: разница между суммами, уплаченными иностранцами и русскими (превышение экспорта над импортом)	
Баланс	Баланс

Что касается языка, из которого к нам пришло слово «калькуляция», то на первый взгляд и упомянутый М.Д. Чулковым советник Фарбер, и труд И. Детенгофа имеют очевидно немецкое происхождение. Однако наиболее вероятно, что заимствование произошло из французского языка. Об этом говорит «Новый словотолкователь Карташева и Бельского» (1888), где дается следующее определение: «калькуляция, фр., от calculer (вычислять) – производство вычислений, счетов, расчетов и смет при торговых операциях» [5, с. 490]. Кроме того, авторы известного «Этимологического словаря немецкого языка» Кёблер и Герхард указывают, что в немецкий язык слова Kalkül (исчисление) и Kalkulation (калькуляция, расчет) привнесены в XVI-XVII вв. из французского [17, с. 210].

Обратим также внимание на замечание В.Ф. Паляя, что

распространенное выражение «калькуляция себестоимости» является тавтологией, если понимать под калькуляцией исчисление себестоимости. В то же время, учитывая историческое значение этого слова – бухгалтерский расчет, такое словосочетание очевидно является допустимым.

Изучение истории возникновения и характера изменений в использовании бухгалтерских терминов позволяет более четко определить современное наполнение их содержания и прийти к единой трактовке сложных, неоднозначных понятий.

Список литературы:

1. Детенгоф И. Общий состав торговли или теоретически-практическое руководство к познанию торговых наук. Пер. с немецкого Б.Ю. Корфа. – СПб., 1833.
2. Жарикова Л.А. Управленческий учет. Учебное пособие. – Тамбов, Изд-во ТГТУ, 2004.
3. Карманный словарь иностранных слов, вошедших в состав русского языка, издаваемый Н. Кирилловым. – СПб. 1845.
4. Клинге К.П. Руководство конторского знания в 2-х ч. – СПб., 1857.
5. Новый словотолкователь. Более 150000 иностранных слов, вошедших в русский язык. Сост. Карташев и Бельский. Под ред. Лучинского. – М., 1887-1888.
6. Новый словотолкователь, расположенный по алфавиту. Часть 2-я. Сост. Н.М. Яновский. – СПб. 1804.
7. Мацкевичус И.С. Калькулирование себестоимости продукции (исторический аспект). – Вильнюс, 1974.
8. Медведев М.Ю. Когда в России начал употребляться термин «калькуляция» // сайт www.accountology.ucoz.ru
9. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика», 1987.
10. Рейнбот П.И. Фабричное счетоводство. – СПб. – М., 1875.
11. Сидорова М.И. Учет затрат по нормам: эволюция метода. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2009.
12. Словарь Академии Российской. Т. 3. – СПб. 1792.
13. Словарь Академии Российской по азбучному порядку расположенный. Ч. 3. – СПб. 1814.
14. Чулков М.Д. Историческое описание российской коммерции во всех портах и границах от древних времен до ныне настоящего и всех преимущественных узаконений по оной государя Императора Петра Великого и ныне благополучно царствующей государыни Императрицы Екатерины Великия. Т. 4, кн. 6. – СПб. 1786.
15. Чулков М.Д. Историческое описание российской коммерции во всех портах и границах от древних времен до ныне настоящего и всех преимущественных узаконений по оной государя Императора Петра

Великого и ныне благополучно царствующей государыни Императрицы Екатерины Великия. Т. 7, кн. 1. – СПб. 1788.

16. Чулков М.Д. Наставление, необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей. – М., 1788.

17. Köbler, Gerhard. Deutsches Etymologisches Wörterbuch. – Tübingen, 1995.

From the history of management accounting

Dmitry V. Nazarov, Candidate of Economics,
Associate Professor Management Accounting
Department, Financial University under the
Government of the Russian Federation,
Moscow (E-mail: nazarowdw@yandex.ru)

CALCULATION AS A TERM OF RUSSIAN ACCOUNTING

Annotation: Calculation is an element of a management accounting system. Basing his work on the analysis of literary sources the author of this article focuses on the period in which the term "calculation" appeared in the Russian language (the end of XVIII century), acquaints readers with the name of the author of the publication, first linked this term with accounting (M.D.Choulkov), and studies the evolution of nature of calculation as the development of the accounting theory.

Keywords: history of accounting, calculation, Mikhail D. Choulkov

References:

Detengof I. The overall composition of trade or theoretical-practical guide to the knowledge of trade sciences. Translated from German by B.Yu. Korf. – St. Petersburg, 1833.

Zharikova L.A. Management Accounting. – Tambov, TGTU, 2004.

Pocket dictionary of foreign words that are included in the Russian language, published by N. Kirillov. – St. Petersburg, 1845.

Klinge K.P. Guide for clerical workers (two parts). – St. Petersburg, 1857.

New explanatory dictionary. More than 150,000 foreign words included in the Russian language. Glossographers Kartashov and Belsky. Ed. Luchinsky. – Moscow, 1887-1888.

New explanatory dictionary, located in alphabetical order. Part 2. explanatory dictionary N.M. Yanovsky. – St. Petersburg, 1804.

Matskevichus I.S. Calculation of production cost (historical aspect). – Vilnius, 1974.

Medvedev M.Y. When the term «calculation» began to be used in Russia // www.accountology.ucoz.ru

Paliy V.F. Basics of calculation. – Moscow: Finances and Statistics, 1987.

Reinboth P.I. Factory accounting. – St. Petersburg – Moscow, 1875.

Sidorova M.I. Standard Cost Accounting: the evolution of the method. – Moscow: Publishing and Trading Corporation «Dashkov & Ko», 2009.

Dictionary of the Russian Academy of Sciences. Vol. 3, St. - Petersburg. 1792.

Dictionary of the Russian Academy of Sciences, located in alphabetical order. Part 3. – St. Petersburg, 1814.

Choulkov M.D. Historical Description of Russian commerce at all ports and borders from ancient times to the present. Vol. 4, book 6. – St. Petersburg, 1786.

Choulkov M.D. Historical Description of Russian commerce at all ports and borders from ancient times to the present. Vol. 7, book 1. – St. Petersburg, 1788.

Choulkov M.D. Instruction necessary for the desired Russian merchants, and more for young people. – Moscow, 1788.

Köbler, Gerhard. Deutsches Etymologisches Wörterbuch. Tübingen, 1995.