

УДК 330.8

Е.Д. Соболева, М.Ю. Алейникова

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва,
email: katriona2002@mail.ru, myaleynikova@fa.ru

ДИАЛЕКТИКА РАЗВИТИЯ УЧЁТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

Ключевые слова: метод учета затрат, калькулирование себестоимости продукции, промышленный учет, промышленная революция, экономисты, теории бухгалтерского учета, школы бухгалтерского учета, периодизация.

Постоянное развитие экономических отношений, научно-технический прогресс напрямую влияют на увеличение числа существующих теорий и методик учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). В данной статье исследуется совокупность теорий учета затрат различных регионов мира в разные временные периоды. Анализ и сопоставление взглядов представителей разных школ бухгалтерского учёта позволяет оценивать, реализовывать и адаптировать наиболее подходящие методы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) на практике. Несмотря на специфику развития учёта затрат в разных странах, вызванную множеством социальных, экономических, геополитических, культурных факторов, значительно оказывавших влияние на процесс формирования системы калькулирования себестоимости, прослеживается однонаправленность некоторых идей экономистов, философов и специалистов бухгалтерского учёта.

E.D. Soboleva, M.Y. Aleynikova

Financial university under the Government of the Russian Federation, Moscow,
email: katriona2002@mail.ru, myaleynikova@fa.ru

DIALECTICS OF THE DEVELOPMENT OF COST ACCOUNTING AND COST CALCULATION OF PRODUCTS (WORKS, SERVICES)

Keywords: cost accounting method, product costing, industrial accounting, industrial revolution, economists, accounting theories, accounting schools, periodization.

The constant development of economic relations, scientific and technological progress directly affect the increase in the number of existing theories and methods of cost accounting and calculation of the cost of products (works, services). This article explores a set of theories of cost accounting in different world regions in different periods. Analysis and comparison of the views of representatives of different schools of accounting allows to evaluate, implement and adapt the most appropriate methods of cost accounting and costing of products (works, services) in practice. Despite the specifics of the development of cost accounting in different countries, caused by a variety of social, economic, geopolitical, and cultural factors that significantly influenced the formation of the costing system, one can trace the unidirectionality of some ideas of economists, philosophers and accounting specialists.

Результаты учёта затрат позволяют внешним пользователям информации оценивать эффективность организации, внутренним – регулировать ценовую политику, контролировать расходы, прогнозировать уровень прибыли экономического субъекта. Оптимальные решения могут быть приняты только в случае наличия структурированной информации о затратах организации. На текущий момент существует целый ряд методов учёта, позволяющих в зависимости от поставленных целей и задач получать необходимую информацию, однако ранее данный список был крайне немногочисленным. Понимание причин появления тех или иных

теорий позволяет определить их применимость в современных реалиях, а также выявить перспективы дальнейшего развития.

Объекты и методы исследования

В статье раскрыты основные положения методик учёта затрат представителей различных бухгалтерских школ. На основе сравнительного анализа сопоставлены различные теории калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Теоретической и методической основой работы послужили труды отечественных и зарубежных авторов, статьи из периодической литературы, посвященные выбранной тематике.

Результаты и их обсуждение

Периодизация развития бухгалтерского учёта на основе учёта затрат подразумевает связь коммерческого счетоводства, отражающего затраты по мере их возникновения, с камеральным, фиксирующим затраты по сметам. Основным период времени, затрагивающий развитие учёта затрат приходится на конец XIX века. Об этом говорил нидерландский экономист Л. Герберт, высказываясь о необходимости рассмотрения всего учёта как управленческого с момента промышленной революции и обращая внимание на 1890-1950-е годы и на 1950-1975-е годы, в пределах которых начал рассматриваться учёт по центрам ответственности. Английский автор В.Т. Бакстер отдельно выделил период 1850-1950 годов – период усложнения экономической жизни и распространения учёта затрат и калькулирования себестоимости [1, с. 16]. Несмотря на относительно короткий промежуток времени, основы калькулирования себестоимости и учёта затрат начали формироваться гораздо раньше.

Начиная с Древнего Рима, преобладали контрольные цели учёта. Финский экономист, историк и социолог, Г. Мицквитц относительно античного учёта выделил основные положения, заключающиеся в отсутствии калькуляции и разделения единовременных затрат от результатов, недостаточном понимании текущих затрат и сложности определения стоимости готовой продукции. С середины XVII века цель учёта сместилась в сторону управления хозяйственными процессам. Об этом писал в своей работе представитель итальянской учётной мысли Б. Вентури, акцентируя внимание на необходимости определения сфер ответственности управляющих хозяйств [1, с. 67-68]. Становление калькулирования себестоимости продукции происходило в разном темпе в зависимости от множества факторов в каждом конкретном регионе и государстве. Основными странами, представители которых внесли существенный вклад в становление и развитие учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции являются Великобритания, Франция, Италия, Германия, США и Россия.

Для начала обратимся к отечественному становлению системы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции. Поскольку принцип экономии и постулат зависимости цены товаров от затрат производства были в основе бухгалтерского учета, требовалось строгое исчисление себестоимости продукции, но одновременно возникали дефициты и затоваривание. Для поднятия доходов требовалось увеличение издержек, что вызывало нерациональное использование ресурсов [1, с. 217]. Еще в документах XVII века найдена информация о ведении учета затрат и составлении калькуляции, но как таковой отсутствовал промышленный учёт, начавший своё активное развитие в эпоху Петра I: именно в этот период активно совершенствовалась методика исчисления затрат [2].

В XIX веке русский педагог бухгалтерского учёта П.И. Рейнбот также предлагал открытие аналитических счетов по центрам ответственности и относил к прямым затратам материалы, жалование, амортизацию, остальные расходы рассматривая как общие и ежегодно распределяя их в соответствии с суммой оборотных средств подразделения [1, с. 244]. Во второй половине XIX века российским учёным в области учёта С.Ф. Ивановым была выдвинута задача создания калькуляционных счетов и предложена идея нормирования затрат. Экономист, теоретик и практик бухгалтерского дела Э.Э. Фельдгаузен заложил основы методов калькуляции, впоследствии нашедшими отражение в системе «Стандарт-кост» и нормативном учёте. Критикуя теорию Э.Э. Фельдгаузена о введении нормативов, поскольку их использование ведет к искажению результатов, автор статей журнала «Счетоводство» А.З. Попов стал сторонником попередельной, полуфабрикатной калькуляции, считая нужным распределение накладных расходов пропорционально заработной плате. Представитель бухгалтерской науки XIX–XX веков Л.И. Гомберг являлся автором оригинального метода последующей калькуляции [2]. В период первой русской революции были сформированы московская и новая петербургская школа в зависимости от направления работ.

Являясь представителями последней, выдающийся экономист, профессор Е.Е. Сиверс требовал попередельной калькуляции и оценки полуфабрикатов по рыночным ценам, несмотря на распространённый в то время бесполуфабрикатный метод учёта затрат [3]. Одновременно с этим русский бухгалтер начала XX века А.И. Гуляев напрямую указал на отсутствии калькуляции в русской промышленности, став автором учения о структуре себестоимости [1, с. 268].

Перед революцией в основном использовалось три вида калькуляции – покупная, продажная и своя цена. Партийная установка XII съезда партии в 1923 году вернула внимание к теме калькулирования и учёта затрат. В эпоху НЭПа особенно отличись труды теоретика бухгалтерского учёта А.П. Рудановского, который видел ошибки калькулирования в неправильном представлении о себестоимости [4]. По его мнению, себестоимость, рассчитываемая по фактическим затратам, имеет односторонний характер из-за различия уровня цен, в связи с чем возникает необходимость расчёта себестоимости двумя способами: по фактическим затратам и по нормированной себестоимости [5]. Теоретик, чьи работы неоднократно цитировались европейскими специалистами в области бухгалтерского учёта, озвучил идею включения в себестоимость только прямых затрат, поскольку косвенные возмещаются за счёт прибавочного продукта [6]. В отличие от теоретика А.П. Рудановского со стохастическим определением себестоимости, его ученик, представитель русской бухгалтерской мысли, А.М. Галаган пытался трансформировать косвенные затраты в прямые. И хотя развитие нормативного учета в конце 20-х годов XX века происходило под влиянием А.П. Рудановского, его понятие связывают с советским экономистом Е.Г. Либерманом и профессором М.Х. Жебраком, разработавшими предложения по организации синтетического учета в рамках нормативного метода учёта затрат [1, с. 501].

Учёт 30-х годов XX века характеризуется статистической калькуляцией вне связи с бухгалтерским учетом, что затем сменилось проведением калькуляции по бухгалтерским регистрам, и толь-

ко в 1940-е годы была введена жесткая бухгалтерская калькуляция. В 60-е годы XX века советский, русский экономист Н.Н. Иванов начал говорить о необходимости разработки нормативного учёта в зависимости от отраслей народного хозяйства. Наиболее широко распространилось мнение теоретика А.А. Афанасьева по учету производственных затрат по цеху, где сумма отклонений распределяется пропорционально плановой себестоимости продукции укрупненного ассортимента. В 1964 году Министерство финансов СССР обязало внедрить нормативный метод на значительное число отраслей народного хозяйства, однако проблемы возникали в связи со сложностью обоснования нормы затрат, недостатка вычислительных машин [1, с. 503]. Представитель советской бухгалтерской науки В.И. Стоцкий в предвоенные годы высказался о зависимости калькуляции от цели. Внимание к идеям хозяйственного расчёта привело к разрастанию дискуссии об определении объекта калькулирования, изначально отождествлявшимся с калькуляционной единицей. Затем теоретик И.И. Поклад разъяснил, что калькуляционные единицы лишь измеряют объект калькулирования. Разная трактовка объекта привела к рассмотрению полуфабрикатного и бесполуфабрикатного вариантов организации сводного учёта затрат на производство [7]. В начале 70-х годов XX века ученый и экономист В.Б. Ивашкевич сформулировал концепцию учета затрат по центрам ответственности для улучшения внутрифирменного управления. В эти же годы широко начала распространяться модель по центрам ответственности.

Обращаясь к зарубежному развитию калькулирования себестоимости, в середине XVIII века в Англии начала формироваться система учёта производственных затрат одновременно с началом применения двойной бухгалтерии. Преподаватель математики Д. Додсон не считал нужным рассчитывать себестоимость единицы продукции, поскольку разработанная система позволяла сопоставлять затраты с мастером или выручкой от продаж [1, с. 92]. Ближе к концу XVIII века Р. Гамильтон, профессор философии, впервые начал говорить о важности ис-

числения результативности по отдельным переделам. Первая попытка нормировать учёт затрат была отмечена за теоретиком промышленного учета Ф. В. Кронхейльмом в начале XIX века в процессе описания производственных процессов, однако себестоимость единицы продукции всё еще не изучалась. Только математик Ч. Бэббидж в своём труде описал необходимость калькуляции по производственным процессам, что позволило бы рационализировать используемые технологии [1, с. 93].

В конце XIX века учёт затрат, состоящих из коммерческих и производственных, был в центре внимания в англоговорящих странах. Производственные затраты состояли из прямых, местных и общих, что напрямую влияло на величину себестоимости. В этот период возникают 3 основных метода учёта затрат: «Стандарт-кост», «Директ-костинг» и «Ресибл-центр». Работа швейцарского автора Ф. Гюгли заключалась в отклонении фактических затрат от намеченных, что привело впоследствии к методу учёта затрат – «Стандарт-кост», закреплению затрат по центрам ответственности. Теоретики учета затрат Дж. Ли Никольсон и Дж. Рорбах свели учетные процедуры к калькулированию затрат для определения себестоимости и получения информации, необходимой для организации цехов предприятия. Инженер Г. Эмерсон является основателем системы «Стандарт-кост», идеи которого воплотил английский теоретик Ч. Гаррисон [1, с. 190]. Говоря о потенциальной производительности, Г. Эмерсон предлагал рассматривать соотношение фактических и нормативных расходов, а Ч. Гаррисон в продолжение критиковал традиционную систему калькулирования, не отвечавшую на вопрос образования себестоимости, и видел в натуральном измерителе первостепенное значение для учёта. Себестоимость, по его мнению, должна определяться по текущим ценам, поскольку затраты не являются потраченными деньгами, а лишь возможными тратами на текущий момент по текущим ценам [8]. В настоящее время система «Стандарт-кост» включает этапы по формированию стандартов, расчёту материально-технического обеспечения, выявлению отклоне-

ния и получению данных для планирования цен на готовую продукцию.

Метод «Директ-костинг», учитывающий требования маржинализма, является одним из самых сложных в силу сложности распределения косвенных и комплексных затрат. Экономист Дж. Харрис в начале XX века создал это учение и в себестоимость включил только прямые затраты (переменные издержки), однако метод распространился только в 60-х годах прошлого столетия. В середине XX века представителем англо-американской школы бухгалтерского учета Дж.А. Хиггинсом была сформулирована концепция центров ответственности, содержащая элементы теории представителя итальянской школы Д. Чербони и принципов Г. Эмерсона [1, с. 409]. Впоследствии данный процесс, цель такого учета состоит в создании условий самоконтроля администраторов, стал основной частью управленческого учёта, поскольку в нем учитывается технологическая структура и выделяются горизонтальные и вертикальные разрезы. Развитию концепции способствовал экономист С.А. Тукер, создав метод ТЧМ, заключающийся в закреплении машин и определении расходов по каждому центру. Развитием системы «Стандарт-кост» совместно с методом центров ответственности является метод «SIT», разработанный представителями бухгалтерской мысли Р.Д. Мак-Илхатенном, Р.А. Хауэллом и С.Р. Соуи, в основу которого лёг процент отклонений от графика работ и норм [1, с. 420].

Промышленный учёт Франции XIX века описывается автором работ в сфере бухгалтерского учета А. Пейном, который учитывал затраты, такие как материалы, износ, рента вне связи со счетами Главной книги. Позднее теоретик М. Годарт ввел в учёт материалов перечень учетных цен, списывая разницу на прибыли или убытки, а учёный Л. Мезиер предложил ведение учёта материалов по фактическим покупным ценам, рассчитывая остатки по рыночным продажным, используя полуфабрикатный метод [1, с. 100]. Экономист Ж.Г. Курсель-Сенель разработал учение об учете затрат и калькуляции, дав формулировки отличия между данными процессами, описанные ниже.

Калькуляция, являясь целью учёта затрат, даёт знание себестоимости, необходимое для предпринимателей. Себестоимость включает прямые, прямо пропорциональные выпуску продукции и косвенные затраты, находящиеся в обратной зависимости в большей части случаев. Такая классификация позволяет определить возможные позиции снижения продажной цены и компенсации затрат увеличением цен на другие товары или продукцию. Общие расходы включали амортизацию, заработную плату, взносы, ремонт, резервирование убытков [9]. Материалы принимались к учёту по фактическим ценам, а списывались по текущим, что позволяло разграничить конъюнктурную и производственную прибыль, но не давало возможность соизмерить оценку по конкретному счёту. Списание заработной платы проводилось в рамках материальной и финансовой концепции в зависимости от возможности её отнесения на конкретную продукцию. Теоретик также рассмотрел калькуляцию по переделам с распределением косвенных затрат пропорционально прямым. В основе его концепции лежит учение о ежегодной полной калькуляции.

В германоязычных странах введение счёта производства соединило традиционную бухгалтерию и баланс с калькуляцией. Экономист и профессор Б. Пенндорф выделил пять вариантов распределения косвенных затрат, включающих в себя вес, время изготовления, заработную плату, стоимость материалов, сумму прямых затрат. Теоретик Г. Рем не признавал включение общих расходов в состав себестоимости, а считал необходимым их списание на счёт прибылей и убытков [1]. Одновременно с этим ученый Эссер указанные расходы относил на счет производства, классифицируя их в качестве материальных. Яркий представитель немецкой учетной науки А. Кальмес, сформировав в начале 20 века теории полной калькуляции и промышленного учёта, видел необходимость распределения общих расходов пропорционально потребленному сырью, продолжительности производства и иным базам распределения, однако также подчеркивал невозможность определения точной се-

бестоимости [10]. Суть учёта была перенесена на исчисление себестоимости: «Бухгалтерия есть основа и контроль калькуляции, а эта последняя является продолжением бухгалтерии в деталях» [1, с. 175]. По мнению А. Кальмеса, калькуляция необходима для снижения себестоимости, определения цен и оценки изделий в учёте, в связи с чем выделяется единичная, валовая и серийная калькуляции, в которых образуется либо точная себестоимость, либо средняя арифметическая. Производство распределялось на основное и вспомогательное для выделения коммерческих расходов, не включающихся в себестоимость, и общих, являющихся её частью. Продукция также была разделена на основную, побочную и отбросы.

Как и предшественники, А. Кальмес, чьи работы значительно повлияли на дореволюционную Россию, не отрицал приблизительность расчётов себестоимости в силу используемых методов оценки затрат, распределения общих расходов и временного промежутка. Автор книг по теории калькуляции Р. Фишер достиг сопоставимости затрат частных и акционерных предприятий, выделив категории носителя затрат, виды расходов, места издержек. Швейцарский учёный И.Ф. Шер, выделив три основных фабричных вида производства и девять правил калькуляции, понимал под транспортными расходами производственные затраты, увеличивающие себестоимость, а не издержки или убытки [2]. В 20 веке встал вопрос о рациональных способах построения номенклатуры затрат на производстве и выбор метода распределения косвенных затрат. Многие придерживались мнения бухгалтерской методики разложения затрат, однако теоретиком О.Р. Шнютгаузенем было предложено распределение постоянных затрат на основе ожидаемой прибыли от реализации. Позже представитель бухгалтерского направления учета затрат Миллерович предложил отнесение косвенных расходов по установленной норме. В этот период активно использовались также математико-статистические методы, включавшие определение корреляции между издержками и разными факторами [1, с. 323].

Выводы

В различные периоды времени существовали разные мнения относительно тождественности калькуляции и учета затрат. В одних случаях учёт себестоимости являлся целью, а учет затрат – средством, в других – учёт затрат, как предполагалось, задавал значение себестоимости. Еще одна позиция заключается в том, что цель учета – исчисление фактической себестоимости. Однако полное разграничение затрат и калькуляции и их противопоставление является наиболее полным мнением в силу независимости данных процессов и возможности обособленного существования.

Таким образом, несмотря на специфику развития учёта затрат в каждой отдельно взятой стране, наличие определенных факторов и противоречий, значительно оказывавших в разные

периоды времени влияние на процесс формирования системы калькулирования себестоимости, многие теории, идеи и мнения экономистов, философов и специалистов бухгалтерского учёта существенно перекликались. Объективные причины трансформации национальных экономик, протекавшие не одновременно, вынуждали разрабатывать новые или оптимизировать уже применяемые методики с целью адаптации к изменяющимся условиям среды и достижения поставленных задач. Тем не менее, на сегодняшний день невозможно говорить о какой-либо единой системе учёта затрат в рамках всего мирового сообщества в силу разных текущих этапов развития, состояния национальных экономик, внутренней политики и экономики каждого государства, которые направлены на оптимизацию процессов, в первую очередь, внутри страны.

Библиографический список

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
2. Александров О.А. Исторический анализ развития управленческого учёта в России // Экономический анализ: теория и практика, 2006. № 3 (60). С. 53-54.
3. Сиверс Е.Е. Торговое счетоводство и сношения с банками. СПб., Э. Винеке, 1913. 348 с.
4. Вольхина О.Л. Достоверность бухгалтерской информации в теориях балансового учёта // Символ науки. 2022. № 4-2. С. 37-39.
5. Львова Д.А. Балансовая теория А. П. Рудановского // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 23 (413). С. 44-64.
6. Пятов М.Л. Последний российский балансовед 20 века // Вестник НГУЭУ. 2021. № 2. С. 46-78.
7. Полулех М.В. Нормативный учет производства в условиях цифровой экономики: проблемы и пути их решения // Учет. Анализ. Аудит. 2018. № 3. С. 82-93.
8. Васин Ф.П. Системы учета «стандарт-кост» и нормативного метода основа организации управленческого учета // Финансы: теория и практика. 1999. № 4. С. 35-40.
9. Фетисова О.А. Развитие теоретико-методических основ калькулирования себестоимости продукции и услуг организаций сферы Интернет-технологий: автореф. дис. ... канд. эконом. наук. Екатеринбург, 2015. 25 с.
10. Фёдорова И.Ю. Комплексный методический подход к учёту затрат в организациях с сезонным характером деятельности: дис. ... канд. эконом. наук. Новосибирск, 2019. 192 с.