

## РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ДОРЕВОЛЮЦИОННОЙ РОССИИ

© 2018 **Шебалина Наталья Михайловна**

кандидат экономических наук, доцент

Самарский государственный экономический университет

443090, г. Самара, ул. Советской Армии, д. 141

E-mail: sunbathe-and-relax@yandex.ru

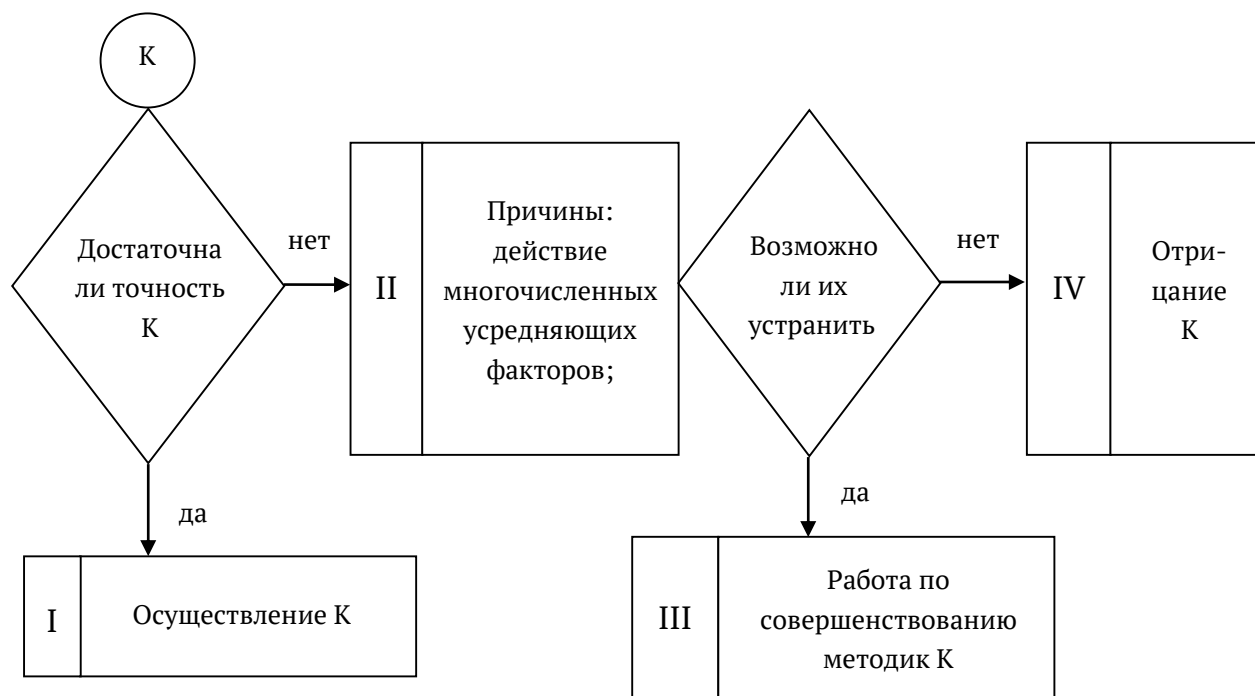
Приемы управленческого учета связывают с заимствованием из теории и практики стран Запада. Приведены малоизвестные данные о развитии экономической мысли в России по проблемам калькулирования. В ходе активной дискуссии о распределении косвенных расходов как вариант радикального решения проблемы неоднократно высказывалось мнение об отказе от их распределения. Это позволяет сделать вывод о наличии в дореволюционной России элементов системы Директ-Кост.

*Ключевые слова: прямые расходы, косвенные расходы, распределение расходов, Директ-Кост.*

Начиная со второй половины 19 века, в России наблюдалось явное повышение интереса к вопросам калькулирования. Это было вызвано резким ростом числа новых предприятий в условиях конкуренции. Под калькуляцией понималось и понимается исчисление себестоимости единицы продукции. Однако уже в тот период в экономических публикациях вопрос о возможности и целесообразности калькулирования решался неоднозначно. Проведенный нами [1] анализ счетоводной дореволюционной литературы показал наличие разных точек зрения о целесообразности калькулирования. Его воз-

можные варианты предоставлены в виде схемы на рисунке 1, который показывает, что вопрос относительно целесообразности калькулирования себестоимости единицы продукции имеет как положительное (I), так и отрицательное решение (IV).

I. Сторонники калькулирования считали точность полученных расчетов достаточными, подчеркивали необходимость этого процесса и отмечали важность показателя себестоимости. Наиболее характерным было обоснование необходимости калькулирования себестоимости единицы продукции целями конкуренции



**Рис. 1. Логическая модель решения вопроса о возможности и целесообразности калькулирования себестоимости единицы продукции (К)**

[2]. Наряду с этим имело место мнение о значении показателя себестоимости («своей цены», по терминологии авторов) в процессе руководства предприятием [3]. Особо следует выделить точку зрения Г.К. Генара, который указывал, что выводы, вытекающие «из заключения своей стоимости дадут возможность узнать все недостатки в начальствующем составе, в оборудовании, даже в материалах, и подчеркнуть затруднения в производстве, дадут повод к более удобным комбинациям и т.д., а в конце концов могут быть исходной точкой для специального переустройства, с целью умножить доходы, улучшить способ работ, содействовать с большими шансами на успех получения заказов...» [4].

Таким образом, многие авторы связывают исчисление показателя себестоимости с влиянием его на самые разнообразные стороны деятельности промышленных предприятий.

II. Существует также другая точка зрения, сторонники которой, не отрицая важности себестоимости в системе экономических показателей, ее роли в процессе управления производством, отмечают ее серьезные недостатки (Рис. 1). Проведенный анализ специальной литературы показал, что сомнения в точности калькулирования имели место на самых ранних этапах развития калькулирования. Об этом писал в 1809 году К.И. Арнольд [5], несколько позднее на это указал П. Цветаев [6] (1837 год). Себестоимость как относительную и предположительную величину характеризовали М. Мыльников [7] (1902 год) и Н.Е. Хабаров [8]. На этом основании С.С. Дозорцев сделал вывод о том, что «стремление, во что бы то ни стало, теоретически верно высчитать стоимость производства вносит только путаницу» [9].

Субъективность как основную черту калькулирования себестоимости выделил П.А. Субботин, указывая, что «учет действительной стоимости изделия ускользает из счетоводства и счетоводство является, если не фантазией бухгалтера, то все-таки его личным счетом» [10].

Подобный вывод весьма логичен и основан на том, что сложившийся порядок калькулирования не может дать абсолютно точных величин себестоимости, поскольку калькуляционная формула в ее простейшем выражении: неизбежно приводит к усреднению исчисляемого показателя. Получаемая величина, скрывающая в себе как положительные, так и отрицательные отклонения, не в состоянии дать полноценную

оценку деятельности предприятия.

Усредненный характер показателя себестоимости неоднократно отмечен в специальной литературе этого периода [11]. Особо следует выделить мнение Ф. Вебнера, указывающего на действия закона средних чисел в процессе исчисления себестоимости [12], а также А.П. Рудановского, который отметил вероятностный характер величины себестоимости [13].

В качестве причин неточности показателя себестоимости единицы продукции можно выделить следующие:

а) существующая методика расчета себестоимости неизбежно приводит к ее усреднению;

б) имеет место разрыв между временем производства продукции и временем исчисления себестоимости;

в) использование косвенных методов распределения расходов не может дать достоверных результатов и превращает себестоимость величину субъективно обусловленную.

Рассмотрим каждый из указанных моментов:

а. На достоверность показателя себестоимости значительное влияние оказывает существующая методика его исчисления. Так, например, по статье «Сырье и материалы» отражается сумма материальных затрат, может быть определена лишь по окончании отчетного периода и расчета среднего процента транспортно-заготовительных расходов (ТЗР). Это неизбежно приводит к искажению фактической себестоимости каждого отдельного вида материалов. Распределение ТЗР осуществляется пропорционально стоимости материалов, хотя эти суммы, безусловно, в большей степени определяются физическими характеристиками перевозимых грузов (весом, объемом). Использование стоимостного показателя в качестве базы распределения следует считать допустимым и объективным. Замена его на физические показатели привела бы к такому значительному росту объема работ, числа учетных работников и затрат времени, что даже в случае достижения абсолютной точности показателя себестоимости (что, на наш взгляд, маловероятно), такая организация учета была бы нецелесообразной. Дополнительные погрешности создают условности учета отходов и брака. В результате сумма затрат на сырье и материалы, отраженные в себестоимости, не может достоверной. Косвенные методы распределения затрат топлива и энергии на те или иные виды

продукции в значительной степени влияют на достоверность показателя по этой статье. Для расходов по статье «Возвратные отходы» характерна условность их оценки по цене возможного использования. Отражение в себестоимости затрат, связанных с оплатой труда производственных рабочих в меньшей степени подвержено неточностям. Однако эта сумма находится под влиянием недостаточной точности сдельных норм, т.к. система нормирования труда не учитывает оперативно изменения условий производства. Недочеты из области нормирования переходят в сферу учетной деятельности и несколько искажают величину затрат по статьям «Основная заработная плата производственных рабочих», «Дополнительная заработная плата производственных рабочих», «Отчисления на социальное страхование». Условность оценки основных средств, норм их амортизации\* затрагивает достоверность целого ряда статей: «Цеховые расходы», «Общезаводские расходы». Наибольшее искажение оказывают косвенные методы распределения этих комплексных расходов.

Условность используемых методик калькулирования себестоимости единицы продукции была отмечена в специальной литературе дореволюционного периода [14], среди мнений различных авторов интерес представляет заявление Э.Фельдгаузена. Рассматривая точность исчисляемой себестоимости, он писал, что «точные, безусловные результаты невозможны, ибо из всех составных частей производственной стоимости изделий в момент их расценки ни одна в точности неопределима, так как неизвестны: ни точная стоимость устройств, ни время, какое они будут существовать, ни количество изделий, которое в них будет выработано, ни точная сумма расходов, ни точная стоимость материалов» [15].

б. Значительное искажение себестоимости происходит под влиянием фактора времени. Расчет себестоимости каждой единицы осуществляется по истечении отчетного периода, чаще всего месяца. В результате этого равные характеристики получают изделия, выпущенные предприятием в различные периоды времени, в различных условиях производства и имеющие, следовательно, индивидуальный уровень

себестоимости.

Разрыв между временем производства продукции и временем определения ее себестоимости лишает этот показатель возможности чутко реагировать на изменение хода процесса производства, а руководящие звенья — необходимой для управления информации.

в. Снижение роли себестоимости в значительной степени обусловлено использованием при расчетах косвенных методов распределения затрат. Условность получаемых результатов определяется тем, что база распределения представляет собой субъективно выделяемый фактор или их совокупность, при этом доводы в пользу того или иного способа являются голословными.

Точка зрения о субъективности выбора методов косвенного распределения широко представлена в дореволюционной литературе. Тем не менее, величина себестоимости имеет субъективный характер и до настоящего времени отсутствуют какие-либо критерии определения достоверности возможных способов распределения и выявления наиболее верного из них.

Кроме указанных обстоятельств, снижающих роль показателя себестоимости, немаловажную роль играют затраты, необходимые для организации калькуляционного процесса.

В этом смысле интересно замечание Н. Шилева, который указал, что «стоимость учета нельзя доводить до такой точности, которая бы поглощала все прибыли дела» [16], а также мнение о том, что «идеальная точность некоторых расчетов часто обходиться так дорого, что допущенная погрешность менее убыточно отразиться на деле и на кармане предприятий» [17]. В пользу первого направления выступал А.З. Попов, отметивший, что «объемистый отчет мы признаем прямо вредным, так как он отбивает охоту к его изучению у лиц, для которых он, главным образом, составляется» [18].

III. Достаточно распространенной тенденцией в теории и практике калькулирования были многочисленные исследования, посвященные вопросам совершенствования ее методик. Это направление развития теории калькулирования в данной статье не рассматривается.

Наряду с указанным направлением существует также противоположная тенденция в трактовке калькулирования.

\* На этот усредняющий фактор указывалось в специальной литературе. В 1909 году журнал «Вестник счетоводства» отмечал, что «правильное определение сумм погашения представляется не по силам человеческих соображений».

IV. В отличие от сторонников калькулирования, признающих серьезные недостатки показателя себестоимости и несовершенство приемов его исчисления, но считающих, несмотря на это, целесообразным осуществление, другая группа авторов придает наибольшее значение отрицательными сторонами вопроса и на этом основании делает вывод о необходимости отказа от калькулирования. Проблему определения своей цели Р. Гехт назвал «*perpetum mobile*» бухгалтерии и указал также, что вряд ли необходимо точное разрешение» [19].

Неудавшиеся попытки «справедливого распределения» косвенных расходов привели к появлению и использованию в фабрично-заводском счетоводстве приема торгового счетоводства — учета косвенных расходов непосредственно на счете Прибылей и Убытков. Сомневаясь в «рациональности и теоретической правильности» способа распределения расходов А. Тер-Каспарянц считал возможным «всю сумму расходов, как отрицательную величину, отнести в счет Прибылей и Убытков [20]. Этому же мнению придерживались А.И. Гуляев и С.С. Дозорцев [21]. На использование в практике некоторых предприятий способа отражения затрат (общих расходов) на общем счете Прибылей и Убытков указывал В.И. Лихачев [22]. Теоретический тезис о возможности равномерного распределения косвенных расходов опровергают сведения о состоянии непосредственно на заводах. Отчет экспедиции по обследованию Уральских горных заводов, предпринятой в 1888 году, свидетельствует о фактах неравномерного распределения косвенных расходов («недоложения или переложения цеховых расходов») на Саткинском, Кусинском и Нижнеисетском горных заводах. Заслуживает внимания позиция авторов по вопросу об общих расходах. Они считали, что «вводить в расценку отдельных изделий заводские накладные расходы — нет никакой надобности и было бы бесцельной работой» [23]. К такому выводу они пришли путем следующих логических рассуждений: «Расценка отдельных операций нужна заводу для суждения о том: во-первых, во что обходиться ему пригото-

вление того или иного изделия, и, во-вторых, убыточна или прибыльна операция. При решении первого вопроса, причитающийся процент накладных расходов является элементом совершенно случайным, зависящим от большего или меньшего объема операций в данном году. Если хозяин завода пожелает построить какие-нибудь выводы на цифре стоимости изделий, то ему прежде всего необходимо будет из итога исключить долю заводских накладных расходов, чтобы получить основные данные, из которых он может исходить в своих расчетах. Точно также подобная расценка не может отвечать и на второй вопрос о выгодности или убыточности заказа». И далее: «Чем разнообразнее операции завода, тем разнесение заводских расходов бесполезнее, только в том случае, когда деятельность его вполне однородная, такая расценка может дать готовые цифры для каких-либо выводов».

В вышеуказанном отчете экспедиции содержится характеристика состояния калькуляционного дела на Урале: «условная цена сырых материалов, произвольный размер общих расходов, условная оценка отбросов и произвольный размер накладных расходов. На что может служить такая расценка?».

Подобную картину дает Н.Е. Хабаров [24], рассматривая калькулирование себестоимости в масштабе всей России\*. К идее учета прямых расходов близко подошел В. Горбунов, отмечая, что «определить все расходы не трудно, но сказать, сколько стоит себе сработать ту или иную ткань — очень трудно, и, думаю едва ли кто-либо это может точно сделать» [25]. На нежелательность включения косвенных расходов в себестоимость изделий указал В.С. Плевинский: «при ежемесячной амортизации... в калькуляцию вводились бы случайные колебания, только затемняющие цену металлов и изделий. Счет общих расходов должен сравниваться лишь со сметой, идут ли они нормальным порядком и не превышают ли сметного назначения. Сметы на производство должны составляться лишь по отношению прямых расходов и цене выводиться без накладных расходов, так как они в течение года могут навредить ясности дела» [26].

\* Он писал: «Счастье владельца современного предприятия заключается в том, что абсурдное определение своей стоимости и распределение накладных расходов существует не у него одного, а и у его конкурентов... Но если одно из конкурирующих предприятий заведет у себя такое счетоводство, которое даст свою цену реальную, а не грубо фантастическую,... то не нужно быть пророком, чтобы предсказать победу на рынке именно этой фирмы. И победой фирма будет обязана не техническому оборудованию, не коммерческим способностям своей администрации, а исключительно своему счетоводству»

Целесообразность приема, аналогичного Директ-Костингу, отмечают многие авторы. Так, например, М.П. Васильев-Яковлев писал, что «своя цена может точно определяться только по стоимости отпущенного для изготовления материала и уплаченной на него заработной платы» [27]. Аналогичное мнение высказал К. Щетинин-Какуев, считая возможным «свои цены тканей» «определить точно только относительно затраченной на них пряжи и уплаченной за них сдельно платы» [28]. Необходимость расценки каждого отдельного изделия отрицал В. Гливенко, т.к. «зная особенность плавки доменных печей, точно учесть номер невозможно, да и в это нет такой надобности. Главная цель заключается в том, чтобы печь расходовала меньше горючего и давала бы больше чугуна безразличных номеров» [29].

Идея Директ-Костинга, широко распространенная в дореволюционной литературе, впоследствии нашла свое отражение и в советской литературе. На наш взгляд, наиболее приемлемым является вариант обособленного учета косвенных расходов на счете Прибылей и Убытков. Возможность этого способа учета общих расходов вытекает из рассуждений И. Руссияна. Он

писал: «Включены они или не включены в стоимость — состояние доходности от этого несколько не меняется, так как их включение или невключение есть лишь акт счетной деятельности, не могущей изменить ничего в определении результата доходности» [30].

Перенесение центра тяжести с учета фактической себестоимости видов или единиц изделий на учет прямых расходов является весьма целесообразным и перспективным направлением развития производственного учета. В свете вышеизложенного негативного аспекта калькулирования следует считать возможным и закономерным переход от ежемесячного калькулирования фактической себестоимости к учету прямых затрат в сочетании с учетом косвенных расходов по принципу «центров ответственности» и последующим их отражением непосредственно на счете Прибылей и Убытков. Это позволит повысить эффективность использования информации о затратах в процессе управления производством, а также избежать косвенных методов распределения расходов — «проклятого», по образному выражению Н.Е. Хабарова, вопроса фабрично-заводского счетоводства [31].

### Библиографический список

1. *Шебалина (Савельева) Н.М.* Развитие теории учета затрат на производство и калькулирования в СССР Дис... канд. экон. наук: 08.00.12. Ленинград. 1981. — 239с.
2. *Михаэль, Ю.* Накладные расходы в производстве // *Коммерческий деятель.* 1911. № 9. С. 1–5; *Хабаров, Н.Е.* Счетоводство и промышленность // *Коммерческий деятель.* 1911. № 10. С. 18–20; *Осинов, С.* Накладные расходы в производстве // *Коммерческий деятель.* — 1911. — № 5,6,7
3. *Евзлин, З.П.* Лесопромышленное счетоводство в связи с организацией лесопромышленных предприятий: монография. Москва. 1907. 263с.; *Бурмыкин, В.Н.* Учет специальных операций на Уральских заводах // *Вестник счетоводства.* 1913. № 3–4. — С. 40–47.
4. *Генар, Г.К.* Руководство для учета стоимости изделий: монография. Александропо-Полонск.: 1903. 43с.
5. *Арнольд К.И.* Самоучитель бухгалтерии: монография. Москва. 1809. 229с.
6. *Цветаев П.* Начальные основания счетоводства для хозяев, торговцев и промышленников вообще: монография. Москва. 1837. 131с.
7. *Мыльников, М.* О калькуляции полуфабрикатов в ситцепечатном производстве // *Счетоводство.* 1902. № 11–12. С. 127–136
8. *Хабаров, Н.Е.* Наши задачи. // *Коммерческий деятель.* 1910. № 1. С. 1–4
9. *Дозорцев, С.С.* Мукомольное производство: монография. Оренбург. — 1909. 196с.
10. *Субботин, П.А.* Руководство для изучения фабрично-заводского счетоводства: монография. СПб. — 1894. 200с.
11. *Тер-Давыдов, А.* О себестоимости продуктов производства в промышленных предприятиях. // *Счетоводство.* 1896. № 3, 4, 5–6; *Щетинин-Какуев, К.* Особенности счетоводства ситценабивных фабрик // *Счетоводство.* 1897. № 3, 4. 19, 21
12. *Вебнер, Ф.* Как узнать действительную стоимость производства // *Коммерческий деятель.* 1910. № 2–3, 4, 5–6
13. *Рудановский, А.П.* Руководящие начала (принципы) фабричного счетоводства, вытекающие из понятия себестоимости: монография. Москва. 1913. 47с.



14. *Лихачев, В.Г.* Учебник фабрично-заводского счетоводства: монография. Москва. 1908. 151с.; *Михаэль, Ю.* Накладные расходы в производстве // *Коммерческий деятель*. 1911. № 9. С. 1–5; *Хабаров Н.Е.* Роль механической силы при распределении накладных расходов // *Коммерческое образование*. 1908. № 4 — С. 211–212.
15. *Фельдгаузен, Э.* Нормальная фабрично-заводская отчетность: монография. Москва. 1888. 172с.
16. *Шиляев, Н.* Накладные расходы и их распределение // *Коммерческий деятель*. 1912. № 7–8. С. 1–4
17. Накладные расходы в производстве и способ их распределения [Текст] / *Коммерческий деятель*. 1912. № 5–6. С. 14–16.
18. *Попов, А.З.* Горнозаводское счетоводство // *Счетоводство*. 1891. № 10. С. 171–178.
19. *Гехт, Р.* Фабричный расход и калькуляция // *Известия для разработки и распространения счетоводных знаний*. 1913. № 31. С. 361–377
20. *Тер-Каспарянц, А.* Очерки по нефтепромышленному заводскому счетоводству // *Счетоводство*. 1896. № 3.4,5,6
21. *Гуляев, А.И.* Курс фабрично-заводского счетоводства: монография [Текст] А.И. Гуляев. Москва. 1905. 391с.; *Дозорцев, С.С.* Мукомольное счетоводство: монография. Оренбург. 1909. 196с.
22. *Лихачев, В.И.* Учебник фабрично-заводского счетоводств: монография. // Москва. 1908. 44с.
23. Отчет Уральской экспедиции для обследования хозяйства казенных горных заводов. Ч.Ш. Счетоводство заводов и прочие вопросы, поставленные программой для занятия экспедиции [Текст]. СПб. 1888. 116с.
24. *Хабаров, Н.Е.* Счетоводство и промышленность // *Коммерческий деятель*. 1911. № 10. С. 18–20
25. *Горбунов, А.В.* Способы определения стоимости тканей. // *Известия общества для содействия улучшению и развитию мануфактурной промышленности*. 1902. № 5. С. 170
26. *Плевинский, В.С.* Общие расходов Уральских заводов // *Счетоводство*. 1900. № 9–10. С. 100–110
27. *Васильев-Яковлев, М.П.* Общее фабрично-заводское счетоводство: монография. Москва. 1907. 180с.
28. *Щетинин-Какуев, К.* Современное положение калькуляции в ткацком производстве // *Счетоводство*. 1903. № 3–4. С. 21–32
29. *Гливенко, В.* Счетоводство доменного производства // *Счетоводство*. — 1900. № 5–6. С. 55–68.
30. *Руссиан, И.* Основы счетной науки // *Счетоводство*. № 1–2, 5–6, 7–8, 9–10.
31. *Хабаров, Н.Е.* О значении счетоводства в предприятии // *Коммерческий деятель*. 1914. № 1. С. 3–5.

Поступила в редакцию 15.02.2018 г.