

НОРМАТИВНЫЙ МЕТОД УЧЕТА (ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ)

И. МАЦКЕВИЧЮС

Многие авторы началом разработки и внедрения нормативного метода учета в СССР считают 1930 г. и связывают это с возвращением советской делегации с международного конгресса бухгалтеров в Америке (9—16 сентября 1929 г.). Этот тезис мотивируется тем, что члены конгресса советской делегации широко осветили сущность американской системы учета «Стандарт-кост» в периодической печати [8, с. 387—399; 12, с. 128—139]. Предложения делегации сводились к тому, что необходимо немедленно критически оценить и изучить возможности внедрения этой системы на советских промышленных предприятиях. Однако эти предложения многими были поняты как пропаганда скорейшего внедрения и механического переноса на почву СССР системы «Стандарт-кост» в ее капиталистических формах (здесь не последнюю роль сыграли враги народа). Появился ряд статей, в которых излагалась сущность и эффективность системы «Стандарт-кост», рекомендовались усовершенствованные ее варианты [14, с. 639—654; 6, с. 16—21]. В них отсутствовало единство в понимании самой сущности системы. Одни авторы рассматривали «Стандарт-кост» как систему рационального управления производством, которая включает в себя организацию и управление, в том числе и учет производства. Другие авторы, исходя из позиций бухгалтерского учета, трактовали «Стандарт-кост» только как систему учета отклонений. Система «Стандарт-кост» многими фетишизировалась как предельно-возможное достижение, как нечто развивающееся в соответствии с непрерывным развитием производительных сил и производственных отношений. Важным моментом пропаганды системы «Стандарт-кост» явился также перевод книги американского автора Ч. Гаррисона «Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта» (1930 г.).

Однако все эти моменты не дают основы утверждать, что началом разработки и внедрения нормативного метода учета было появление системы «Стандарт-кост». Не отрицая влияния системы «Стандарт-кост», мы придерживаемся той точки зрения, что нормативный метод «<. .> на ряде передовых предприятий различных отраслей машиностроения <. .>» [24, с. 31] стал зарождаться еще в 1925 г., т. е. тогда, когда советские бухгалтеры еще не были знакомы с системой «Стандарт-кост». Она, как правильно указывает М. Жебрак, являлась только отправной точкой развития нормативного метода и то только в смысле замещения идеи учета отклонений [17, с. 21]. Создание основ нормативного учета базировалось исключительно на собственном опыте и не опиралось на зарубежную практику [23, с. 32]. Правда, в период зарождения

нормативного учета применялись упрощенные его варианты. Н. Иваков, анализируя состояние нормативного учета 1925—1930 гг пишет: «Вначале он (нормативный учет — И. М.) применялся лишь на отдельных участках учета производства. Так, на одних предприятиях был введен раздельный учет заработной платы по установленным нормам и расценкам и разного рода доплат, на других особыми документами оформлялась замена материалов» [24, с. 31]. В этот период еще не проводилась четкая грань между плановой и нормативной себестоимостью, плановыми и действующими нормами затрат. В 1928 году, т. е. до международного конгресса бухгалтеров, в Советском Союзе появились и первые литературные разработки, в которых освещались отдельные элементы нормативного метода [31, с. 34—35; 36, с. 15—20; 38, с. 36—37]. Таким образом, тезис о том, что началом разработки и внедрения нормативного учета является 1930 г., следует считать не имеющим мотивированного обоснования. Впервые эту мысль ясно подчеркивает Э. К. Гильде: «< . > параллельно с работами американских специалистов, создавших систему «Стандарт-кост», производились и разработки советских ученых и практиков в аналогичном направлении» [11, с. 35].

В 1930—1931 гг. развивается активное движение за внедрение нормативного учета не только на машиностроительных заводах, но и на предприятиях других отраслей промышленности. Особого внимания заслуживали разработки украинского Института рационализации управления НКРКИ УССР, который в 1930 г. провел опыт калькулирования себестоимости продукции нормативным методом в механическом цехе завода сельскохозяйственного машиностроения «Серп и молот» в Харькове [32, с. 8—9]. Положительные результаты внедрения нормативного учета были получены на московской кондитерской фабрике «Марат» [30, с. 64—65]. В печати появляются интенсивные предложения по совершенствованию некоторых элементов нормативного учета таких авторов как Г. Белькинд [4, с. 20—23], И. Шевелева [45, с. 65—68], анализ которых показывает, что они были разработаны вне влияния системы «Стандарт-кост».

Правда, отдельные авторы, не понявшие сущности «Стандарт-кост», ставили между этой системой и нормативным методом знак равенства и тем самым нормативный учет именовали методом «Стандарт-кост». Этому в какой-то степени послужило и отсутствие в то время термина советской системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции¹, на что правильно указывает Э. К. Гильде [11].

В тридцатые годы в области разработки основ нормативного учета очень много сделал проф. М. Х. Жебрак, написавший по этому вопросу целый ряд работ. В книге «Основные элементы промышленного учета в СССР и за границей» М. Жебрак наметил перестройку советского производственного учета на началах системы «Стандарт-кост» и самым тесным образом увязал учет с внутризаводским планированием [15, с. 107]. Он неоднократно указывал, что принципы системы «Стандарт-кост» можно «< > использовать на советской почве, но предварительно обосновав их по-советски, непременно наполнив их советскими установками и советским содержанием, перестроив их к нашим потребностям в данных хозяйственных условиях» [21, с. 20]. В некоторых поздних работах М. Жебрака [16, 17, 18] был дан решительный отпор попыткам некритического заимствования и преувеличения роли системы «Стандарт-

¹ В литературе появлялись такие термины как «учет отклонений от плановой себестоимости», «учет отклонений», «планово-нормативный учет», «советская система Стандарт-кост» и др. Термин «нормативный учет» впервые достаточно точно употребляет Е. Г. Гилберман [29].

кост». Особенно глубокий критический анализ системы «Стандарт-кост» содержится в работах А. Ф. Мухина (33, с. 252—272) и Н. Г. Чумаченко (42, с. 97—104).

При разработке основ нормативного учета ставилась цель построить учет затрат так, чтобы было видно, насколько выполняются установленные нормы и насколько фактические затраты отклоняются от расходов по нормам, и, в соответствии с найденными отклонениями, исчислить фактическую себестоимость продукции. Активную работу по контролю за внедрением нормативного метода начал НКРКИ СССР, который обследовал отдельные предприятия. Результаты обследований показали, что были случаи некритического переноса положений «Стандарт-кост», что отдельные предприятия пытались выявить и документировать отклонения ввиду пониженной производительности рабочих, недостаточной их квалификации и т. п. [11, с. 46]. На ряде предприятий еще не делалось различий между понятиями «отклонения от норм» и «изменения норм». Такое положение создалось из-за предложенного в то время метода выявления отклонений от плановых норм. В этих условиях особенно положительную роль сыграло появление статьи И. Янжула [47, с. 133—162] о механизированном варианте нормативного учета, которая показала неисчерпаемые возможности его дальнейшего совершенствования.

Первым официальным документом по вопросу нормативного учета был приказ ЦУНХУ Госплана СССР «О широком внедрении нормативного учета в практику социалистической промышленности» № 356/4 от 3 января 1934 г. До этого документа нормативный метод во многих случаях подразумевался или как своеобразная форма систем «Стандарт-кост» или как метод учета отклонений от плановой себестоимости по отдельным элементам затрат. В этом же году состоялась первая всесоюзная конференция по нормативному учету, которая твердо определила самостоятельное направление развития советского нормативного учета. В 1935 г. ЦУНХУ СССР отметило существенные успехи в деле внедрения нормативного учета, который был создан в длительной борьбе со старыми способами учета и со всякими попытками некритического заимствования иностранных систем учета.

На практике в отношении исчисления нормативной себестоимости единицы продукции намечались два направления. Одни считали, что нормативная себестоимость единицы продукции должна быть исчислена на первое число отчетного периода, другие считали необходимым применять на протяжении всего года нормативную себестоимость на 1 января отчетного года и вести учет отклонений в сопоставлении с текущими расходными нормами. Между плановой и нормативной себестоимостью нередко ставился знак равенства, и только в 1938 г. М. Жебрак [17] конкретизировал сущность этих понятий в том изложении, которое они имеют и в настоящее время. Однако на практике нормативный метод применялся в основном только в машиностроительной промышленности. На основе обобщения передового опыта машиностроительных предприятий по внедрению нормативного учета Наркомат машиностроительной промышленности СССР в ноябре 1938 г. разработал и издал «Основные положения по учету издержек производства и калькуляции в машиностроении». В этих положениях предусматривались три метода калькулирования себестоимости продукции: позаказный, подетально-пооперационный и нормативный, но основным методом был принят нормативный.

В конце тридцатых годов на практике и в литературе особенно много внимания уделяется изучению возможностей применения нормативного учета на предприятиях разных отраслей промышленности [26, с. 44—

47; 46, с. 47—51]. В 1940 г. Народный Комиссариат электростанций и электропромышленности издал «Основные положения по нормативному учету производства и калькуляции себестоимости в электропромышленности». Однако теоретические и практические разработки нормативного метода были прерваны Великой Отечественной войной.

Длительное время после окончания войны нормативному учету не уделялось должного внимания. В этот период на практике и в литературе проявилась тенденция к отказу от исчисления фактической себестоимости по каждому виду продукции. Эта тенденция возникла в результате ложного понимания идеи советского нормативного учета, при наличии которого якобы можно отказаться от развернутого аналитического учета затрат на производство. При этом некоторые работники считали, что поскольку исчислена нормативная себестоимость, то незачем заниматься выявлением отклонений по каждому виду выпускаемой продукции. Так, М. Жебрак в своей работе «Основы нормативного метода калькуляции» писал, что «(. . .) отклонения по прямым затратам, за исключением случаев недоброкачественности расходных нормативов, являются следствием по преимуществу организационно-технических неполадок, но не следствием конструктивных особенностей отдельных видов продукции. В силу этого отклонения относятся в одинаковой степени ко всей той продукции, которая вырабатывалась в течение отчетного периода в данном цехе. И только по вновь осваиваемой продукции необходимо отклонения фиксировать по отдельным изделиям, так как расходные нормативы могут оказаться еще недостаточно выверенными» [18, с. 147]. На основании этого он пришел к выводу, что при более или менее устойчивой номенклатуре вырабатываемой цехом продукции целесообразно отказаться от поиздельного разреза учета затрат и ограничиться только цеховым разрезом [18, с. 163]. Что касается исчисления фактической себестоимости отдельных видов продукции, то, по мнению М. Жебрака, достаточно найти общий процент или индекс отклонений по цеху в целом (в постатейном разрезе), а затем умножить их на нормативную себестоимость каждого вида продукции (также в постатейном разрезе) и полученную сумму прибавить к нормативной.

Внимание к нормативному методу значительно повысилось только после перехода руководства методологией бухгалтерского учета в ведение Министерства финансов СССР и выпуска «Основных положений по нормативному методу учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции» (при письме Министерства финансов СССР № 142 от 30 января 1954 г.). В данном положении нормативный метод впервые четко определяется как метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. В такой трактовке была подчеркнута взаимная связь и зависимость учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Особенно большое внимание внедрению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции уделялось в «Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции», утвержденных Госпланом СССР, Министерством финансов СССР и ЦСУ СССР 18 марта 1955 г. В этом положении было сказано: «Фактическая себестоимость определяется при нормативном методе учета путем прибавления к нормативной себестоимости или вычета из нее по каждой калькуляционной статье отклонений от действующих норм (экономия —, перерасход +) и изменений норм» [37, с. 267]. «Основные положения» нормативный метод рекомендовали применять, в первую очередь, на предприятиях машиностроения с массовым, крупносерийным характером производства. Од-

нако в изданных в 1955—1957 гг. отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции нормативный метод рекомендовалось внедрять во многих отраслях обрабатывающей промышленности. В письме Министерства финансов СССР от 12 июля 1957 г. № 218 «О мероприятиях по дальнейшему упрощению и совершенствованию бухгалтерского учета на предприятиях и стройках» рекомендовалось «(. . .) шире внедрять нормативный учет (. . .) на предприятиях резиновой, обувной, швейной и других аналогичных производствах» [37, с. 287]. В 1960 г. «Основные положения по нормативному методу учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции» (1954 г.) были переработаны и изданы новые (при письме Министерства финансов СССР № 346 от 3 октября 1960 г.), которыми должны были руководствоваться все отрасли промышленности. В этих положениях был установлен порядок учета отклонений и изменений и изменений норм, составления нормативных калькуляций, выявления и документирования сверхнормативного отпуска материалов на производство, составления смет расходов по обслуживанию производства и управлению, учету брака и незавершенного производства. Кроме того, «Основные положения» установили порядок калькулирования фактической себестоимости продукции и сводного учета затрат на производство [37, с. 289—298].

В экономической литературе и на практике появляются разработки нормативного метода для различных отраслей и производств, даются разные предложения о специфических особенностях организации его в этих отраслях и производствах. Нормативный метод рассматривается как один из наиболее прогрессивных методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. В связи с этим правильно подчеркивалось, что в «Основных положениях по нормативному методу учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции» содержится недостаточно практических рекомендаций, связанных с особенностями организации производства и технологического процесса и их влиянием на учет затрат. В периодической печати появились споры о целесообразности или целесообразности применения нормативных калькуляций в отдельных отраслях промышленности. Некоторые экономисты рекомендовали составлять нормативные калькуляции ежемесячно независимо от необходимости в этом. Они исходили из того, что на предприятиях всех отраслей промышленности нормы затрат действуют не более одного месяца. Однако это далеко не соответствует действительности даже в машиностроении, а не только в таких отраслях, как текстильная, угольная, обувная, резиновая, шинная, деревообрабатывающая и др., в которых действующие нормы изменяются значительно реже, чем в машиностроении. Некоторую ясность по вопросу составления нормативных калькуляций внесло письмо Министерства финансов СССР от 4 февраля 1963 г. «О широком распространении нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на промышленных предприятиях и стройках». В нем было сказано: «На предприятиях резиновой, шинной, обувной, трикотажной и швейной промышленности, а также на ряде производств металлообработки и деревообработки текущие конструктивные изменения отдельных деталей и узлов, изменения технологии производства, а в связи с этим и нормативных показателей, не столь значительны, как в машиностроении. Поэтому на таких предприятиях плановая себестоимость продукции, как правило, мало отличается от нормативной и при калькулировании фактической себестоимости продукции можно использовать вместо нормативных плановые калькуляции» [37, с. 314]. Практика показала, что использование плановых калькуляций вместо нормативных освобождает

предприятия от работы по их составлению и внесению в них текущих изменений норм. Однако при наличии современной вычислительной техники и в индивидуальных производствах могут быть применены те же основные принципы нормативного учета (исчисление нормативной себестоимости на начало отчетного периода, учет изменений норм, учет отклонений от норм), что и в массовых и серийных производствах.

В середине 1960-х годов выходит в свет ряд монографий, посвященных проблеме нормативного учета. Из них следует отметить работы Н. Иванова [25], Г. Бочарова [7], Н. Чумаченко [40, 41], П. Шаталова [44] и др. В литературе этого периода много имеется разногласий по вопросу документирования и учета отклонений в мелкосерийном и индивидуальном производстве. Одни предлагают распределять отклонения пропорционально нормативной себестоимости между всеми видами продукции (т. е. индексным методом), другие — оформлять отклонения специальными документами по каждому виду выпускаемой продукции и месту возникновения отклонений в отдельности, включая их в себестоимость тех видов продукции, при изготовлении которых они возникли. Мы поддерживаем мнение тех авторов, которые к решению этого вопроса рекомендуют подходить дифференцированно, с учетом особенностей производства. В тех производствах, в которых изготавливается относительно однородная продукция — из однородных исходных материалов, — можно применять индексный метод распределения. На предприятиях, выпускающих разнородную продукцию, отклонения следует документировать и относить на конкретные виды изделий (или однородные группы их).

В конце 60-х годов некоторые элементы нормативного метода стали применяться при поперечно-нормативном, позаказном и других методах учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, т. е. возникли однопеределно-нормативный, поперечно-нормативный и позаказно-нормативный методы. Впервые теоретическая разработка этих методов была дана А. Додоновым и И. Покладом. Однако А. Додонов не раскрыл полностью сущности этих методов и разработал только общие условия их применения: наличие норм затрат на производство, организация учета изменений действующих норм, отклонений фактических расходов от действующих норм затрат и от плановых цен по материалам и услугам [13]. И. Поклад¹ довольно обстоятельно изложил сущность, принципы и сферу применения этих методов. Идея создания однопеределно-нормативного, поперечно-нормативного и позаказно-нормативного методов, как указывает И. Поклад, исходила из того, что нормативный метод является прогрессивным и поэтому его элементы должны применяться и при других методах учета [35, с. 191].

На сентябрьском (1965 г.) Пленуме ЦК КПСС подчеркивалось, что «(. . .) установление заданий по прибыли не ослабляет, но напротив, усиливает значение проблемы снижения себестоимости» [1, с. 22—23]. Использование себестоимости продукции для увеличения экономической эффективности общественного производства потребовало повысить действенность, аналитичность и эффективность нормативного метода. Эти качества нормативного метода заакцентированы в новых «Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях», введенных в действие с 1 января 1971 г. Однако в этих положениях, как и в отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продук-

¹ Следует подчеркнуть, что в периодической печати появились отдельные статьи [2, 39, 43], в которых освещался опыт внедрения указанных методов на практике и до И. Поклада, однако сущность их была освещена недостаточно.

ции, а также в других нормативных документах и учебной литературе, по-прежнему нормативный метод рассматривается как одно понятие, как метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. В действительности же применяемый сейчас нормативный учет имеет своей целью решение двух основных функций: осуществление текущего оперативного контроля за уровнем затрат на производство продукции в отдельных участках и цехах предприятия путем обособленного учета расходов по нормам, отклонениям от норм и изменениям норм; исчисление фактической себестоимости продукции путем алгебраического сложения нормативной себестоимости с отклонениями от норм и изменениями норм. По этому вопросу правильно замечает П. Новиченко, что следует различать эти функции, так как первая представляет систему контроля за издержками производства, а вторая — способ калькулирования себестоимости продукции [34, с. 46]. На практике также нередки случаи отождествления нормативной системы контроля над затратами на производство и метода калькулирования себестоимости продукции, а иногда только по одному признаку судят о применении нормативного учета. Наиболее полно критика отождествления методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции дана Н. Чумаченко [40, с. 21], И. Басмановым [3, с. 62] и Э. Гильде [9, с. 6]. При соединяясь к этому мнению, мы рассматриваем нормативный метод как два отдельные взаимосвязанные и взаимнообусловленные методы — нормативный метод учета затрат на производство и нормативный метод калькулирования себестоимости продукции. Такой раздельный подход к нормативному методу способствует более глубокому изучению путей и возможностей совершенствования как учета затрат на производство, так и калькулирования себестоимости продукции. Такая трактовка нормативного метода имеет большое значение на практике. В случае затруднений первоначально рекомендуется внедрить нормативный метод учета затрат на производство без применения нормативного метода калькулирования себестоимости продукции. Это мотивируется тем, что для управления предприятием прежде всего необходимы оперативные сведения о величине отклонений затрат от норм и об их причинах и виновниках.

В новых условиях управления роль нормативного метода значительно повысилась. Практика его использования передовыми предприятиями показывает, что он становится основной органической связью широкого круга вопросов организации производства, планирования и учета. В этом состоит полное соответствие нормативного учета затрат на производство потребностям хозяйственной системы управления предприятием. Игнорировать какую-либо одну из частей этой системы — значит ставить преграду на пути позитивного использования нормативного учета, что часто имеет место в практике предприятий при рассмотрении его только как части балансового учета [28, с. 7]. Нормативный учет непосредственно связан с нормированием, планированием, организацией производства, технологическим процессом, хозрасчетом, управлением, материально-техническим снабжением, организацией складского хозяйства, оснащением предприятия контрольно-измерительной аппаратурой, учетно-вычислительным оборудованием, оргтехникой и т. д. Таким образом, нормативный метод мы рассматриваем не только как метод учета, но и как определенную систему организации производства, устанавливающую неразрывную связь между технологической, конструкторской и материальной подготовкой производства и непосредственно самим процессом производства, как метод хозяйствования, руководства и планирования. Он так тесно связан с организацией всей производственно-хозяйственной дея-

тельности предприятия, что возможности его применения в первую очередь обусловлены хорошей организацией производства. Поэтому внедрение нормативного метода — это не только учетная задача, но задача, требующая налаживания всего производства на строгой нормативной основе.

Особенно следует подчеркнуть роль нормативного метода как метода повседневного текущего контроля за выявлением новых резервов экономики, как метода укрепления хозрасчета, снижения себестоимости продукции и повышения рентабельности. Он из всех применяемых методов учета оказывает наиболее положительное влияние на организацию внутриводовского хозяйственного расчета, так как позволяет в текущем порядке учитывать отклонения норм затрат по объектам хозяйственного расчета (цехам, участкам, бригадам), по изделиям и по отдельным калькуляционным статьям.

Нормативный метод является системой, связывающей разные стороны учета, планирования, организации производства и технологического процесса. Комплексность нормативного метода и особенности, отличающие его от других методов учета и калькулирования себестоимости продукции, особенно хорошо раскрыл П. Безруких. Важнейшим качеством нормативного метода является его оперативность. Он позволяет определить в учете экономно или перерасход материальных ценностей и трудовых затрат в процессе производства продукции, а не после того, как окончится отчетный месяц; он значительно усиливает контрольные функции и возможности учета, открывает широкие возможности для экономического анализа; дает сведения, необходимые для выявления результатов хозрасчетной деятельности цехов, участков, бригад; приводит не к усложнению, как это может показаться при первом знакомстве, а к упрощению первичной документации, к упрощению учета и снижению его трудоемкости; при нем отпадает надобность в частой инвентаризации остатков незавершенного производства, достигается большая взаимосвязь бухгалтерского учета с планированием и оперативным учетом, аппарата бухгалтерии с другими экономическими службами, а также с техническими службами [5, с. 99]. Применение нормативного метода значительно повышает роль бухгалтерского учета в экономической работе.

Однако, рассматривая нормативный метод как важный элемент управления производством, следует сказать, что в большинстве случаев (как на практике, так и в литературе) нормативный метод понимается ограниченно и узко. По этому поводу Э. Гильде правильно указывает, что нормативный метод должен затрагивать всю сферу работ по подготовке и планированию производства, выявлению результатов работы подразделений, расстановку рабочей силы и использования оборудования [10, с. 3]. Правильная постановка нормативного метода способствует улучшению планирования, учета и контроля, научной организации труда, применению современных научно-технических средств.

Несмотря на все преимущества нормативного метода, он еще недостаточно распространен. До проведения хозяйственной реформы отрицательное влияние на внедрение нормативного метода оказывала старая система планирования и экономического стимулирования работы предприятий. У работников предприятий не было материальных стимулов для осуществления коренной перестройки учета, совершенствования системы контроля над производством и снижения себестоимости продукции.

В советской экономической литературе достаточно полно проанализированы основные причины, мешающие применению и распространению нормативного метода. Однако анализ этих причин в основном проводил-

ся только на отдельных предприятиях, в лучшем случае по ряду предприятий или отраслей. До сих пор нет по этому важному вопросу обобщающих исследований. Серьезные попытки обобщить основные причины недостаточного распространения нормативного метода сделаны в работах Э. Гильде и А. Каллисаара. Э. Гильде [10, с. 3—4] основными причинами недостаточного распространения нормативного учета и ограничения сферы его использования считает: имеющиеся дефекты в организации и планировании производства, в организации труда; недостаточное внимание к надлежащей подготовке производства в виде разработок технологического процесса и его соблюдения; отсутствие общей системы взаимосвязи нормативного хозяйства с различными сторонами деятельности по обеспечению производства необходимыми ресурсами; совершенно недостаточные разработки принципиальных вопросов механизации в условиях нормативного учета; отсутствие общей теории нормативного учета, моделей организации его в различных производственных условиях, позволяющих на их основе «привязку» этих моделей к месту, то есть к отдельным отраслям промышленности и к отдельным предприятиям. Как видно, Э. Гильде основные причины недостаточного распространения нормативного метода в основном связывает с организационной стороной производства, технологического процесса и нормативного хозяйства.

А. Каллисаар основными причинами считает: низкий технический уровень оснащения счетных работ, не обеспечивающий своевременную и качественную обработку учетной информации; слабое участие технических служб предприятий в подготовительных работах; недостаточность разработки и освоения теоретических основ нормативного метода [27, с. 9]. Он все причины, мешающие применению нормативного метода, рассматривает под углом зрения способа обработки учетных данных. Основная ошибка, по его мнению, которая допускается в опытных внедрениях нормативного метода, заключается в том, что его пытаются применять без изменения способа обработки данных.

Не отрицая выводов Э. Гильде и А. Каллисаара заметим, что причины, мешающих применению нормативного метода, имеется довольно много и они исходят не только из организации производства и способа обработки учетных данных.

Проводимые нами систематические исследования (с 1962 г.) применения нормативного метода на машиностроительных заводах Литовской ССР показали, что причины, влияющие на постановку нормативного учета, самые различные и степень их влияния на отдельных предприятиях в разное время был неодинаков.

В первые годы применения нормативного метода отрицательное влияние имело разное толкование понятия «нормативный метод». Разное понимание сущности нормативного метода приводило к тому, что сами счетные работники предприятий не знали, внедрен или нет нормативный метод. Кроме того, отсутствовали конкретные инструкции на национальном языке, а некоторые действующие инструкции еще ориентировали применение устаревших методов калькулирования себестоимости продукции. Нормативный метод в основном применялся по учету основных материалов и основной заработной платы. Учет всех других производственных затрат был на уровне позаказного метода. Существенной причиной такой постановки нормативного метода оказался недостаток квалифицированных кадров счетных работников.

На следующем этапе применения нормативного метода выяснилось, что его применение сдерживается отсутствием тесной связи между техническим, плановым и бухгалтерским персоналом, проявлением в ряде случаев консервативного отношения и т. п. Наши исследования показа-

ли, что на одних предприятиях нормативный метод используется лишь как прием калькулирования себестоимости продукции, в других — только как метод отражения прямых затрат и почти не используется как метод оперативного воздействия на уровень трудовых и материальных расходов, как метод контроля за себестоимостью продукции. Проведенные исследования на заводах «Жальгирис», «Комунарас», Шлифовальных станков и др. показали, что отклонения от норм выявляются несвоевременно, что доплаты по заработной плате часто не нормируются и недостаточно регламентируются. Эти недостатки применения нормативного метода открыли такие важные причины, как слабую техническую подготовку производства, отставание оснащения предприятий счетной техникой, слабую механизацию учетно-вычислительных работ. Распространение нормативного метода на некоторых предприятиях сдерживалось и тем, что его применение рассматривалось в отрыве от организации внутризаводского хозрасчета. Превращению нормативного метода учета в одно из средств укрепления внутризаводского хозяйственного расчета на отдельных предприятиях мешали такие причины, как значительный удельный вес опытно-статистических норм в их общем количестве, учет и группировка отклонений по отдельным видам затрат не в разрезе внутризаводских звеньев, а по предприятию в целом, учет части отклонений от норм лишь один раз в месяц общей суммой, что лишало внутризаводские подразделения информации о нарушении норм в течение месяца.

Кроме того, старые методы калькулирования себестоимости продукции обеспечивали управление производством информацией, соответствующей старым требованиям, что сдерживало внедрение нормативного метода. В этот период недостаточно велся обмен опытом между предприятиями.

Развитие автоматизированных систем управления (АСУ) ставят новые задачи перед нормативным методом учета. В условиях АСУ нормативный учет становится важнейшим источником экономической информации. Его задача — обеспечить необходимой информацией всех уровней управления для принятия обоснованных экономических решений. Роль нормативного учета в АСУ будет тем больше, чем сильнее он будет воздействовать на улучшение хозяйственной деятельности предприятия, на углубление борьбы с потерями, содействовать углублению контроля за правильным и полным использованием ресурсов предприятий.

Использование данных нормативного метода для экономической информации требует повышения его аналитичности. Наиболее полно аналитические возможности нормативного метода проявляются при использовании современной вычислительной техники, поскольку она обеспечивает более быструю обработку первичных документов и выявление отклонений от установленных норм затрат по каждому виду выпускаемой продукции.

Кроме того, особенно важным является усиление связей нормативного учета с оперативным анализом себестоимости продукции. Оперативность выявления и анализа отклонений от норм затрат характеризует совершенство нормативного метода и степень эффективности его применения для управления производством.

ЛИТЕРАТУРА

1. Косыгин А. Н. Об улучшении управления промышленностью, совершенствовании планирования и усилении экономического стимулирования промышленного производства. Доклад на Пленуме ЦК КПСС 27 сентября 1965 г. М., Политиздат, 1965.
Басманов И. А. Нормативно-показательный метод учета в машиностроении.— «Бухгалтерский учет», 1965, № 8.
3. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М., «Финансы», 1970.
4. Белькинд Г. Система нормативного учета.— «Предприятие», 1931, № 5.
5. Безруких П. Организация бухгалтерского учета на предприятии. М., «Финансы», 1966.
6. Богинский Д. Стандарт-кост и его применение на американских заводах.— «Предприятие», 1931, № 11.
Бочаров Г. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. М., «Финансы», 1964.
8. Борьян Б. А. Стандарт-кост.— «Вестник ИТБЭ», 1930, № 5.
9. Гильде Э. К. Нормативный учет (моделирование его организации, использование в экономической работе промышленных предприятий). Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. Л., 1970.
10. Гильде Э. К. Нормативный учет и моделирование его организации. Л., 1968.
11. Гильде Э. К. Нормативный учет (моделирование его организации, использование в экономической работе промышленных предприятий). Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук, Л., 1970.
12. Давидсон Ф. М., Ильин Л. А. Доклад делегации СССР по ознакомлению с постановкой учета и отчетности в Америке и Европе.— «Вестник ИТБЭ», 1930, № 2.
13. Додонов А. А. Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР. М., «Экономика», 1964.
14. Дьяков А. Стандарт-кост.— «Вестник ИТБЭ», 1930, № 7.
15. Жебрак М. Х. Основные элементы промышленного учета в СССР и за границей. М.-Л., изд-во «Техника управления», 1931.
16. Жебрак М. Х. Основы нормативного учета производства. М., 1934.
17. Жебрак М. Х. Основы плано-нормативного учета производства. М., Госполитиздат, 1938.
18. Жебрак М. Х. Основы нормативного метода калькуляции. М., Машгиз, 1948.
19. Жебрак М. Х. Организация учета производства по системе учета отклонений от плановой себестоимости.— «За социалистический учет», 1930, № 11.
20. Жебрак М. Х. Учет отклонений от плановой себестоимости.— «За социалистический учет», 1931, № 4, № 6, № 7—8.
21. Жебрак М. Х. Учет отклонений от плановой себестоимости.— «За социалистический учет», 1931, № 9.
22. Жебрак М. Х., Крюков Г. Г. Нормативный учет производства. М., 1934.
23. Жебрак М., Либерман Е. Советский нормативный учет производства.— «Бухгалтерский учет», 1947, № 10.
24. Иванов Н. Н. Внедрение нормативного учета на предприятии. М., «Финансы», 1970.
25. Иванов Н. Нормативный учет в промышленности. М., «Финансы», 1964.
26. Иванов Н., Фельдман И. Нормативный учет в resinовой промышленности.— «Бухгалтерский учет», 1940, № 11—12.
27. Каллисаар А. Пути совершенствования учета производства в приборостроении (по материалам Эстонской ССР). Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Таллин, 1971.
28. Коваленко Е. В. Совершенствование нормативного учета и усиление его роли в хозрасчетной системе управления. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. М., 1965, с. 7.
29. Либерман Е. Г. Нормативный учет в производстве. М., Союзоргучет, 1932.
30. Лобанов А. Первые итоги учета по методу «Стандарт-кост» на кондитерской фабрике «Марат», 1931, № 1.
31. Маслов С. П. Об едином измерителе себестоимости разных сортов изделий.— «Система и организация», 1928, № 2.
32. Мамонтов Б. Калькуляция себестоимости методом отклонений.— «За социалистический учет», 1931, № 10.
33. Мухи А. Б. Бухгалтерский учет в промышленности США. М., «Финансы», 1965.
34. Новиченко П. П. Учет и калькулирование себестоимости в важнейших отраслях промышленности. М., «Экономика», 1970.
35. Поклад И. И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции. М., «Финансы», 1966.
36. Седов Г. П., Гребнев Н. П., Маслов С. П. Плановый метод учета и рационализации счетоводства в промышленности (учет с выделением внутренних оборотов) М., Московское академическое изд-во, 1928.

37. Справочник по бухгалтерскому учету. Четвертое издание, переработанное. М. «Финансы», 1965.
38. Трубахин С. Об учете производства по элементам.— «Система и организация», 1928, № 2.
39. Урланов Н. Позаказно-нормативный метод учета производства.— «Бухгалтерский учет», 1964, № 8.
40. Чумаченко Н. Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М., «Финансы», 1965.
41. Чумаченко Н. Г. Нормативный учет производства в приборостроении. М., «Машиностроение», 1966.
42. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. М. «Финансы», 1971.
43. Чичварин А. Нормативно-позаказный метод учета.— «Бухгалтерский учет», 1965, № 4.
44. Шаталов П. Нормативный учет на заводах приборостроения. М., «Финансы», 1965.
45. Шевелев И. Электрозавод вводит новую систему Стандарт-кост.— «За социалистический учет», 1931, № 1.
46. Яблочкин И. Нормативный метод учета брака.— «Бухгалтерский учет», 1938, № 7.
47. Янжул И. Механизация счетной работы на предприятиях в условиях нормативного учета. В сб. «Нормативный учет себестоимости в промышленности», М., изд-во «Стандартизация и рационализация», 1933.

NORMATYVINIS APSKAITOS METODAS (ISTORINIS ASPEKTAS)

J. MACKEVICIUS

Re z i u m ė

Straipsnyje nagrinėjami kai kurie normatyvinio gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo klausimai istoriniu aspektu. Straipsnyje įrodoma, kad neteisinga laikyti normatyvinį metodą amerikiečių autorių sukurtos „Standart-kost“ sistemos pakaitalu. Remiantis literatūriniais šaltiniais, įrodoma, kad kai kurie normatyvinio metodo elementai buvo taikomi TSRS mašinų pramonės įmonėse 1925—1926 m., t. y. tada, kai apie „Standart-kost“ sistemą nebuvo žinoma.

Straipsnyje nagrinėjami svarbiausieji normatyvinio metodo — tarybinių buhalterijų-praktikų ir mokslinių darbuotojų sukurtos pažangaus gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo raidos bruožai, pateikiamos kai kurių autorių nuomonės bei svarbiausieji direktyviniai aktai, nusakantys normatyvinio metodo taikymo kryptis ir tendencijas atitinkamais jo vystymosi etapais. Nemaža dėmesio skiriama priešasčių, trukdančių sėkmingai diegti normatyvinį metodą, analizei.

Straipsnyje taip pat nagrinėjami kai kurie teoretiniai normatyvinio metodo klausimai. Išskeliama mintis, kad netikslinga traktuoti normatyvinį metodą kaip gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą (kaip vieną sąvoką). Neginčijant, kad tarp gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo yra glaudus tarpusavyo ryšys ir priklausomybė, siūloma normatyvinį metodą klasifikuoti į du savarankiškus metodus: normatyvinį gamybos išlaidų apskaitos metodą ir normatyvinį produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą. Toks traktavimas įgalina geriau pažinti šio metodo esmę, uždavinius, tikslus, apskaitos ir kalkuliavimo objektus, vienetus ir kt.

Dabartiniu metu, kuriant automatizuotas valdymo sistemas, dar neišiki normatyvinio metodo vieta šioje sistemoje. Traktuojant normatyvinį metodą, kaip svarbų ekonominės informacijos šaltinį, negalima jį laikyti vien tik apskaitos metodu. Straipsnyje pagrindžiama, kad normatyvinis metodas yra tam tikra gamybos organizavimo, planavimo ir valdymo sistema, operatyviai teikianti informaciją ekonominiams sprendimams priimti.