

Особенности и этапы развития управленческого учета

© 2010 Ю.Б. Ржавина

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола
E-mail: center_audita@mail.ru

В статье рассмотрены попытки обобщить и классифицировать в этапы развития учета экономические знания и опыт видных ученых-экономистов об управленческом учете как о развивающейся науке. Использование исторического подхода позволило исследовать генезис управленческого учета как сложного и неоднозначного экономического явления.

Ключевые слова: управленческий учет, этапы развития, исторические аспекты, специфичная информационная технология, классификация, совершенствование методологии.

Сложившиеся в результате эволюции общества экономические законы предполагают обнаружение устойчивой взаимосвязи между всеми экономическими явлениями. Вопросы возникновения и развития управленческого учета всегда интересовали многих ученых-теоретиков и практиков. На сегодня многие опубликованные труды как отечественных, так и зарубежных исследователей формируют концептуальные представления об управленческом учете как о специфичной практической деятельности. В методологии научного познания исторический подход занимает определяющее место, поэтому рассматривать генезис управленческого учета необходимо по всем историческим эпохам и типам экономической деятельности для обнаружения исторических предпосылок возникновения и развития данной экономической категории.

Исторические аспекты управленческого учета достаточно подробно исследованы в периоды промышленного (вторая половина XIX в.) и современного (XX - начало XXI в.) развития человеческого хозяйствования. Но для познания сущности управленческого учета недостаточно акцентировать внимание лишь на последних по хронологии исторических периодах. Учет - это специфичная информационная технология, направленная на получение всех возможных количественных и качественных параметров событий и факторов жизни общества. Учетная информация используется для управления обществом на различных его организационных уровнях и в разные временные периоды.

Большинство попыток обобщить экономические знания и опыт об управленческом учете как о развивающейся науке связано с классификацией этапов развития учета. Известно множество подходов к решению проблемы применительно к истории учета. Подробную историческую справку о классификациях этапов развития бухгалтерского учета учеными-экономистами и как его составляющей - управленческого учета

дает в своих исследовательских работах Я.В. Соколов. Знаменитый экономист К. Родбертус (1890) всю историю учета делил на два этапа - натуральный (докапиталистический) и стоимостной (капиталистический). Лео Гербер (1972) дал своеобразную классификацию развития учета. С его точки зрения, весь учет надо рассматривать как управленческий, и свое начало он берет с момента промышленной революции. Современный французский автор Р. Обер (1979) выделил три этапа: информативный - до 1673 г., юридический - 1673-1973 гг., экономический (управленческий).

Всю "чистую" бухгалтерию Р. Обер объединял с экономическим (управленческим, по англо-американской терминологии) направлением и считал, что она, возникнув очень давно, в недрах предыдущего периода, только сейчас полностью завоевала всеобщее признание.

Японский автор Йошиаки Джиннаи (1980), говоря об эволюции учета, выделил три этапа:

- 1) трансформация права единой (государственной) собственности в право частной собственности;
- 2) отделение управленческой функции от права собственника;
- 3) отделение бухгалтерской функции от управленческой.

Пьер Лассек (1990) выделяет три этапа (эпохи) в развитии учета, но, описывая каждый из них, он не проводит четких временных границ. Первый этап включает как простую, так и двойную бухгалтерию, разница между ними не носит принципиального характера. Учетная информация рассматривается в основном как запись "на память" и не служит для целей управления (изначально предполагалось: что потрачено, представляет расход фирмы, а что получено - ее доход). В дальнейшем этому дали название *in cash* - кассовый принцип. В практике господствовала идея номинализма, т.е. бухгалтер должен регистрировать то, что записано в первичных доку-

ментах, и оценка всех ценностей, соответственно, была исторической, близкой к себестоимости учитываемых ценностей, а в теории получила признание концепция точности, т.е. данные бухгалтерского учета адекватно отражают хозяйственные процессы.

Второй этап - создание гигантских предприятий, переход на бумажные деньги, многие страны захлестывает инфляция, а о стабильности цен остались лишь воспоминания. Бухгалтерский учет становится источником информации для анализа хозяйственной деятельности, выявления рентабельности, платежеспособности, ликвидности, кредитоспособности. В теории учета отпала концепция точности и получила признание идея Э. Шмаленбаха: цель учета - не исчисление финансового результата, а эволюция собственности предприятия.

Третий этап, прежде всего, связан с радикальным изменением в организации учета, вызванным повсеместным распространением вычислительной техники, информатики, алгоритмизацией учетных процессов, расширением учетных объектов, широким включением в них нематериальных активов, появлением огромных концернов, особенно транснациональных корпораций, потребовавших консолидации отчетности, гармонизации бухгалтерской методологии и повсеместной трансформации отчетности, составленной по одной методике; с формированием национального счетоводства, т.е. учета уже не только на микро-, но и на макроуровне. Бухгалтеры составляют национальные и международные стандарты, которые требуют решения сложных методологических проблем. Зарождается новая ветвь - управленческий учет; центр внимания бухгалтера переносится на изучение хозяйственных ситуаций, анализ финансовых потоков, разработку альтернативных планов развития, прогнозирование будущего развития и принятие управленческих решений. Управленческий учет ограничивает фискальные цели бухгалтерского баланса. На практике резко возрастает число пользователей учетной информацией, поднимается роль бухгалтеров-аналитиков, квалификация которых становится очень высокой, а их профессиональные объединения добиваются хороших моральных и материальных условий их работы. В теории получает распространение множество конвенциональных альтернативных теорий, и вместо концепции ликвидируемого (умирающего) предприятия получает признание и оформляется как международный стандарт концепция функционирующего (т.е. живущего вечно) предприятия.

Также имеют право на существование, как подчеркивает Я.В. Соколов, и другие теории эво-

люции учетной мысли, замечая, что "...все логические построения, направленные на реконструкцию реальных исторических процессов, условны".

Мировая наука на современном этапе развития выделяет условно семь исторических эпох, в рамках которых в системно-хронологическом порядке возникают предпосылки зарождения и формирования теоретико-методологических основ управленческого учета:

1) первобытнообщинный мир (ориентировочно 9-6 тыс. лет до н.э.) - характеризуется возникновением нового типа экономической организации - производящей экономики и соответствующего уровня первых элементов управления и учета;

2) древний мир (5 тыс. лет до н.э. - 500-е гг. до н.э.) - характеризуется возникновением и развитием производственной деятельности (история Древнего Востока) и предпосылкой к зарождению начал управления и учета производства, отсутствием ориентации на измерение экономического эффекта;

3) античный мир (500-е гг. до н.э. - 476 г. до н.э.) - характеризуется преобразованием учета в систему, формированием основных элементов предметной области управленческого учета, предпосылкой для возникновения элементов управленческого и финансового учета;

4) средневековый период (476-1492 гг.) - характеризуется приоритетностью капиталистических отношений со свойственными им экономическими категориями капитала и прибыли; ведением систематизированного письменного учета - двойная бухгалтерия (Л. Пачоли);

5) новое время (1492-1750 гг.) - характеризуется формированием предпосылок возникновения управленческого учета: признанием учета средством управления и его выделением в качестве функции управления, эмпирически доказанной возможностью калькулирования без использования системы двойной записи, наличием определенной системы счетов для учета прямых и косвенных затрат, практической потребностью в достоверном и правильном исчислении прибыли;

6) промышленный этап (1750-1920 гг.) - характеризуется возникновением первой классической школы научного направления (Ф.У. Тейлор, США); развитием нового направления - промышленного (производственного, калькуляционного учета, учета затрат) учета как исторического предшественника управленческого учета, разработкой его предметной области; усилением внимания к себестоимости и механизму ее исчисления - калькулированию, как инструменту формирования прибыли; приспособлением системы двойной бухгалтерии к потребностям промышленного уче-

та, что обуславливает возникновение проблемы взаимосвязи двух бухгалтерий - общей и калькуляционной (производственной); разделением функций собственности и управления, сосредоточением на предметных областях деятельности; разработкой и использованием методов, отличных от системы двойной записи: промышленное (производственное) калькулирование и планирование, контроль и распределение затрат;

7) современный этап (1920-е гг. - настоящее время) - характеризуется масштабным развитием науки управления, в том числе стратегического; усилением управленческого воздействия на хозяйственные процессы в экономике и отсутствием методологического единства ученых разных стран в понимании сущности и содержания управленческого учета.

В современном этапе развития управленческого учета также можно условно выделить два периода:

1) 1920-1950 гг. - появление классических и неоклассических школ научного управления (административной, психологической, поведенческой, количественных методов, управленческой);

2) 1950 г. - настоящее время - возникновение процессного, системного и ситуационного подходов, концепции организационной культуры и эффективного управления, вызвавших кардинальные изменения не только в науке управления, но и в методологии промышленного учета как исторического предшественника учета управленческого.

В США формирование управленческого учета происходит как следствие практического применения первых попыток унификации или стандартизации учетных процедур. Появляется необходимость построения теории учета и методологических подходов к его исследованию. В 1972 г. официально провозглашается "учетная революция" и начинается развитие двух параллельных, но взаимосвязанных между собой систем - финансового и управленческого учета с проведением самостоятельных и независимых исследований в области каждого из них. Осуществляется сертификация по направлению "Управленческий учет и внутреннее аудирование" (Industrial Accounting) с выдачей сертификата по управленческому учету - Certified Management Accountant (CMA), проводимая Институтом профессиональных бухгалтеров по управленческому учету (The Institute of Management Accounting). С начала 1990-х гг. получают разработку новые методы управленческого учета: всеобщая (всесторонняя) система управления затратами - Total Cost Management (TCM), учет затрат по видам деятельности - Activity Based Costing (ABC), или

дифференцированный (функциональный) учет, калькулирование по операциям, система сбалансированных показателей - The Balanced Scorecard (BSC). Аналогичная модель управленческого учета развивается и в Великобритании.

Во Франции с середины 1950-х гг. аналогом управленческого учета является аналитическая (маржинальная) бухгалтерия, развивающаяся в экономическом направлении и под влиянием англо-американской учетной модели.

В ФРГ аналогом управленческого учета выступает производственный учет затрат, как подсистема бухгалтерского учета. Он включен в общую организацию предприятия, основное содержание которого составляет концепция добавленной стоимости. Учет затрат аккумулирует, документирует, обрабатывает и анализирует комплекс взаимосвязанных производственных операций. Такая организация производственного учета затрат делает его схожим с французской, но отличной от англо-американской модели управленческого учета, хотя и предполагает использование присущих управленческому учету методов, которые применяются также в контроллинге - системе управления прибылью, где управленческий учет рассматривается информационным звеном.

Очевидно (и это подтверждается историческими фактами мировой экономики), что учет для целей управления стал формироваться с начала развития бухгалтерской науки, хотя цели в разное время ставились различные. Несомненно, что у каждой страны сложились свое понимание и применение учета для управления.

Для отечественной экономики некоторые элементы управленческого учета не были чем-то новым (попытка введения хозяйственного учета в производственную деятельность предприятия и создание нормативного учета, развитие калькуляционного учета и попытки введения нормативного учета затрат в промышленность, массовый переход на нормативный учет и т.д.). Россия долгое время оставалась, по сути, аграрной страной, где велся простой учет в виде записей прихода и расхода (униграфизм). И только к концу XIX в. появляются первые задатки управленческого учета, когда увеличивается количество промышленных предприятий и, как следствие, возникают различные теории учета, начинает развиваться промышленный учет. Весь опыт России говорит о достаточно успешном развитии системы производственного счетоводства, совершенствовавшегося в промышленной и строительной деятельности. А широкое применение и использование смет явилось прообразом современного бюджетирования.

Можно условно выделить шесть направлений в совершенствовании методологии современного этапа развития управленческого учета:

- 1) теоретическое обоснование учета затрат и калькулирования себестоимости;
- 2) концепция нормативного учета;
- 3) учет затрат и калькулирование себестоимости в отраслях народного хозяйства, в том числе производственный учет;
- 4) использование информации о затратах в управлении производственной и хозяйственной деятельностью предприятий;
- 5) концепция хозяйственного расчета, учета по сферам деятельности и структурным подразделениям;
- 6) моделирование, механизация и автоматизация учета затрат.

Развитие учета как науки потребовало привлечения элементов бюджетного планирования и контроля, экономического анализа для адаптации применения бухгалтерского учета в целях управления.

В последнее десятилетие XX в. в странах с развитой рыночной экономикой резко возросла роль стратегического управления, что нашло свое отражение и в содержании управленческого учета. В свою очередь, это повлияло и на определение сущности управленческого учета отечественными экономистами. По мнению В.Ф. Палия и Рей Вандер Виля, суть управленческого учета заключается в предоставлении информации, которая необходима или может пригодиться менеджерам в процессе управления предпринимательской деятельностью. Они отмечают, что от управленческого учета обязательно требуется основное внимание уделять будущему и тому, что можно сделать, чтобы повлиять на ход дел. Прошлое нельзя изменить, но его можно исследовать с целью руководства на будущее. А.Д. Шеремет отмечает, что изучение особенностей управленческого учета позволяет сделать вывод о том, что он служит:

- для предоставления необходимой информации администрации для управления производством и принятия решений на перспективу;
- исчисления фактической себестоимости продукции (работ и услуг) и отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- определения финансовых результатов по реализованным изделиям или их группам, новым технологическим решениям, центрам ответственности и другим позициям.

Управленческий учет является достаточно сложной системой, чтобы возникнуть лишь из общих предпосылок. Как свидетельствует исторический опыт, основу его общетеоретической концепции составляют неоклассическая экономическая теория, преимущественно в сочетании с философией позитивизма, а также классические и неоклассические школы научного управления, которые должны занимать, безусловно, господствующее положение в общественном экономическом сознании. Указанные условия являются обязательными для возникновения управленческого учета в любой стране.

Использование исторического подхода позволило исследовать генезис управленческого учета как сложного и неоднозначного экономического явления, установить динамику и периоды его ретроспективного и перспективного развития. Однако он не единственный и занимает лишь определенное место среди других методологических подходов. Для раскрытия не только внутреннего содержания, но и механизма функционирования, а также для построения необходимого теоретического базиса требуется переход от историко-логического к теоретико-методологическому уровню познания. Путь же к построению эффективной системы управленческого учета лежит не в развитии и совершенствовании сложившихся методов бухгалтерского учета, а в выявлении основных информационных потребностей управления и поиске оптимальных и рациональных путей их решения.

1. *Бабарыкин С.В.* Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании // Бухгалтерский учет. 1997. □3. С. 914.
2. *Вахрушина М.А.* Управленческий анализ. М., 2004.
3. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: учебник: пер. с англ. М., 2003.
4. *Палий В.Ф.* Организация управленческого учета. М., 2003.
5. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М., 1996.
6. *Управленческий учет / под ред. В. Палия, Р. Вандер Виля.* М., 1997.
7. *Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. А.Д. Шеремета.* М., 2000.
8. *Чая В.Т., Чупахина Н.И.* Этапы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика, 2007. □ 21. С. 56 -62.
9. *Черных И.Н.* Бухгалтерский управленческий учет: учеб. курс (учеб.-метод. комплекс). М., 2009.

Поступила в редакцию 05.09.2010 г.