

УДК 657

СИСТЕМАТИЗАЦИЯ ФАКТОРОВ ПРОИСХОЖДЕНИЯ И РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

С.А. Самусенко

Сибирский федеральный университет

E-mail: sv_sam@bk.ru

Предложена периодизация процесса эволюции управленческого учета с выделением основных социально-экономических факторов, оказывавших влияние на его становление и развитие. Выделены такие группы факторов, как производительная деятельность человека, производственные системы и технологии; развитие форм и систем общественных отношений; факторы развития экономических систем; факторы развития общественных наук. Систематизированы области теории и практики управленческого учета, развивающиеся под влиянием факторов этих групп.

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, предмет учета, метод учета, развитие управленческого учета.

SYSTEMATIZATION OF FACTORS OF ORIGIN AND DEVELOPMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING

S.A. Samusenko

Siberian Federal University

E-mail: sv_sam@bk.ru

The article considers a periodization of process of management accounting evolution based on main socio-economic factors of origin and development of management accounting. There are the three groups of factors. First group includes factors of productive human activities, a production systems and technologies, the second one consists factors of forms and systems of social relation, the third group deals with factors of economic development, and the forth group reflects a development of social sciences. This study also systematizes the main fields of theory and a practice of management accounting, developing under the influence of these groups of factors.

Keywords: accounting theory, subject of accounting, accounting method, management accounting development.

Введение. Исследование вопроса о ключевых факторах происхождения и развития управленческого учета в контексте периодизации основных исторических этапов этого процесса имеет большое значение для теории бухгалтерского учета. В современной экономике требования к информации, формируемой в учете, предъявляемые различными группами внешних и внутренних пользователей, усложняются по мере развития форм и систем управления, нарастания конкуренции, глобализации экономических процессов и роста неопределенности внешней среды. Для удовлетворения этих требований становится недостаточно ординарной бухгалтерской учетной системы; формирование информации для внешних и внутренних пользователей опирается на различные допущения, правила и принципы; формируются устойчивые учетные стереотипы, именуемые «практиками управленческого учета» [14]. В то же время поиск своей научной идентич-

ности управленческий учет начинает лишь в 1960-х гг., заимствуя научные идеалы преимущественно из естественных наук [14, с. 251]. Поэтому до сих пор большая часть исследований по управленческому учету носит описательный характер, не объясняя закономерностей и причинно-следственных связей в практике и не позволяя прогнозировать развитие его теории [20]. В связи с этим само понятие управленческого учета, а также его теоретические и методические аспекты становятся дискуссионными, поскольку развиваются в рамках кросс-функционального взаимодействия менеджмента и учета, включают бюджетные, счетоведческие и аналитические процедуры для принятия стратегических и оперативных управленческих решений [2, с. 49–50].

Среди отечественных специалистов уже второе десятилетие продолжается дискуссия о методологической корректности разобщения единой теории бухгалтерского учета на такие составляющие, как управленческий, финансовый и налоговый учет, которая была начата еще в 2000 г. проф. Я.В. Соколовым [8]. В российской литературе, отмечает проф. О.Д. Каверина, существует глубоко укоренившаяся вековая традиция понимания единого бухгалтерского учета для любых целей, в связи с чем у отечественных авторов сложилось узкое прочтение управленческого учета как учета затрат и калькулирования себестоимости; как оперативного учета; как отчетности по исполнению бюджетов [2, с. 50]. Такая постановка вопроса не позволяет исследовать управленческий учет как полноценное научное направление, поскольку сводит его к набору элементов метода бухгалтерского учета.

Таким образом, существует три группы мнений по вопросу научной идентичности управленческого учета: 1) непризнание управленческого учета как самостоятельной научной и практической области; 2) изучение управленческого учета в контексте бухгалтерского учета, основанное на единстве их исходных данных и принципов; 3) признание управленческого учета отдельным научным направлением, обладающим собственным предметом, объектами и методом [6]. Идентификация управленческого учета как самостоятельного направления также ставит большое количество вопросов, включая необходимость демаркации его предметной области и элементов метода от смежных наук. И наконец, все перечисленные позиции обладают определенной уязвимостью, поскольку аргументы их сторонников и противников часто основываются лишь на общих рассуждениях и частных примерах.

Реализация принципа историзма в исследовании управленческого учета позволит не только рассмотреть возникновение и развитие его практики, представлений об объектах и методах во времени, но и представить управленческий учет в качестве системы, обладающей внутренней структурой, претерпевающей качественные и количественные изменения под влиянием факторов и условий. Историзм обеспечивает достоверность научного исследования за счет учета конкретно-исторических условий, в процессе которых происходит развитие процесса; обеспечения связи событий другими объектами процесса; выявления основных тенденций и противоречий процесса развития [1].

Происхождение управленческого учета. Первым дискуссионным вопросом является вопрос о времени и предпосылках появления управленческого учета, он же определяет точку отсчета исторического исследования. Так, В.В. Палий и В.Ф. Палий связывают происхождение управленческого учета с появлением в конце XIX в. эры научного управления Ф.У.Тейлора и с развитием форм и методов внутреннего контроля и расчета [5]. В.Т. Чая и Н.И. Чупахина полагают, что этап становления управленческого учета был связан с развитием железнодорожного и морского транспорта в XIX в. [9].

В англоязычной профессиональной литературе долгое время господствовала концепция С. Полларда о появлении регулярного управленческого учета в США во второй половине XIX в. в связи с потребностями крупного бизнеса в координации [18]. Он отрицал значение британской промышленной революции в контексте развития промышленного учета, обосновывая этот факт высокой прибыльностью компаний, не нуждающихся в хозяйственном расчете, а также отсутствием доказанной интеграции между финансовым учетом и системами учета затрат. В 1991 г. эта концепция была оспорена Р. Флейшманом и Л. Паркером, которые провели ретроспективный анализ содержания учетных систем 25 британских фабрик, работавших в 1760–1850 гг., и создали собственную модель, согласно которой возникновение первых систем управленческого учета было представлено в виде регулярной счетоводческой деятельности по учету затрат и калькулированию себестоимости. По мнению Флейшмана и Паркера, в этот период появилось четыре учетных задачи, решение которых обусловило появление управленческого учета: контроль расходов по местам их возникновения и центрам ответственности; расчет себестоимости для целей ценообразования; планирование, нормирование и бюджетирование затрат; использование данных о затратах в принятии управленческих решений [11]. Схожая позиция была выражена Г. Джонсоном и Р. Капланом, полагавшими, что управленческий учет появился в XIX в. в США и был связан с переходом производителей в ткацкой и сталелитейной промышленности, а также на железных дорогах и в розничной торговле от единичных видов деятельности, не требовавших специальных процедур учета и контроля затрат, к координации сложных производственных и торговых систем, сочетавших несколько видов деятельности с различными уровнями доходности [13, с. 19–21].

Однако все эти позиции относятся к появлению термина *Management Accounting*, связанного с разобщением счетоведения на управленческое и финансовое, т.е. с зарождением управленческого учета как теории. В то же время, как было убедительно показано историками учета, работы которых основаны на археологических исследованиях, задолго до формирования теории бухгалтерского учета существовало эволюционное единство бухгалтерских стереотипов различного этнического происхождения, обладающих свойством повторяемости в течение длительного исторического периода.

Учет древнего мира являлся инструментом для отражения созданных человеком ценностей и эффективности его деятельности [15]. Действительно, как доказал археолог Д. Шмандт-Бессар, первые учетные системы были созданы шумерами на территории Древней Месопотамии около 10 000 лет назад и использовали абстрактные символы для представления ценных для

человека вещей, созданных его трудом либо контролируемых им [19]. Развитые системы материального учета Древней Месопотамии (3 тыс. до н.э.) и более поздние – Древнего Шумера (2 тыс. до н.э. – 539 до н.э.) содержали элементы систематической и хронологической записи и были направлены на удовлетворение нужд контроля сельскохозяйственного и ремесленного производств, основывались на стандартизации, нормировании и прогнозировании работ, затрат и доходов, сравнивали фактические и плановые параметры производительной деятельности [15, 17].

Таким образом, практика счетоведения изначально была связана с производительной деятельностью человека, потребностью в ее измерении, контроле, планировании. Появление института собственности в Древнем Вавилоне и связанных с ним категорий общественных отношений (имущества, сделки, расчетов, займов) усложняет учетную систему и приводит к появлению прообразов промышленного учета («сбор» и распределение затрат), а разделение отношений собственности (храмовые хозяйства Древнего Египта) требует распределения доходов между собственниками земли и иных ресурсов и носителями трудовой функции, порождая посредническую деятельность по администрированию и учету [7]. В этой связи целесообразно говорить об изначальном происхождении бухгалтерского учета как учета управленческого, предназначенного для внутреннего пользователя (собственника, администратора) и имеющего в качестве основного назначения информационное обеспечение сохранности собственности, эффективности ее использования, контроля, планирования и анализа производительной деятельности, подсчет и распределение результатов производства. Позднее из управленческого счетоведения выделится функция формирования внешних отчетов, свойственная финансовому учету.

Периодизация процесса эволюции управленческого учета и концепция связи факторов социально-экономического развития с элементами теории и практики управленческого учета. В дальнейшем становлении счетоведения, ориентированного на учет производственной деятельности, и его трансформации в учет, предназначенный для удовлетворения информационных запросов внутренних пользователей, можно выделить несколько разных по продолжительности этапов. В основу периодизации положен принцип коренных преобразований типа производительной деятельности человека как основополагающего фактора, определяющего формы, методы, принципы и процедуры управленческого счетоведения. Таким образом, предложено выделять доиндустриальный период, объединяющий две формы производства – ремесленную и мануфактурную, период промышленной революции, ознаменовавший переход от мануфактурного к индустриальному производству, развивающемуся на основе смены технологических укладов, и период развитого индустриального производства, кардинально преобразивший экономические и общественные отношения.

Анализ процесса эволюции учетных систем позволяет построить концептуальную модель связи между устойчивыми объективными группами факторов социально-экономического развития и определяемыми ими элементами теории и практики управленческого учета (таблица). Базовой группой факторов, оказывающей как непосредственное, так и опосредованное (через факторы других групп) влияние на элементы теории и прак-

Концепция связи факторов социально-экономического развития общества с предметом и элементами метода управленческого учета

Группа факторов	Факторы группы	Области предмета и элементы метода управленческого учета, развивающиеся под влиянием факторов
1	2	3
<p>Производительная деятельность человека: формирование и развитие производственных систем и технологий</p>	<p>Преобладающий тип организации производства и материальных потоков Стандартизация производственных процессов Схемы разделения труда, появление новых функций в производственной деятельности Преобладающий технологический уклад и процесс смены технологического уклада Распределение доминирующих отраслей и ключевых отраслей, факторы инноваций, изменяющие организацию производственных связей</p>	<p>Усложнение учета по МВЗ, элементам и статьям затрат Развитие и усложнение системы производственного учета, требующее специальных методов и приемов, выходящих за рамки метода бухгалтерского учета Развитие и усложнение отраслевых систем учета затрат и калькулирования себестоимости, появление специальных калькуляционных приемов Преобладающие системы учета затрат (нормативный, усеченный, АВС и т.д.) и их трансформация Появление новых классификационных типов затрат, развитие методов и теорий распределения затрат</p>
<p>Социальные факторы: развитие форм общественных отношений</p>	<p>Формирование и развитие института собственности, распределение прав собственности на ресурсы, капитал, продукцию Государственное устройство, степень вмешательства государства в экономику, типы государственного регулирования Развитие форм и методов общественного контроля над экономикой и социумом, развитие общественного сознания, изменение доминирующих общественных ценностей Появление новых форм взаимодействия предприятий в рамках отраслей и рынков Развитие форм и методов управления, усложнение и взаимопроникновение управленческих функций</p>	<p>Концепции управленческого учета ответственности Концепции учета нефинансовых и финансовых измерителей управленческой и исполнительской эффективности сегментов организации Концепция учета распределения общественного продукта в соответствии с государственными стандартами Развитие симбиоза учетных и иных функций (контроль, планирование, регулирование, анализ) в рамках единой учетно-аналитической системы Концепция социальной и экологической функции учета Унификация подходов к распределению и учету ресурсов в цепочках контрагентов</p>
<p>Локальные и глобальные факторы развития экономических систем</p>	<p>Новые типы рынков Конкуренция Концентрация (деконцентрация) производства и капитала Национальная и международная стандартизация финансовой отчетности, унификация и конвергенция Смена рыночных парадигм</p>	<p>Концепция использования в управленческом учете внешних источников информации, использование методов и приемов статистического учета Управленческий учет как источник информации о месте предприятия во внешней среде Концепции стратегического управленческого учета Концепции управленческого учета как информационной основы управления стоимостью Теории соотношения подвидов учета, развитие интеграционных процессов в финансовом, управленческом, налоговом учете</p>

Окончание табл. 1

1	2	3
Факторы развития общественных наук	Развитие экономических теорий Развитие теорий управления Развитие иных социально-гуманитарных наук (философия, социология, психология) Развитие естественных наук (математика, кибернетика)	Развитие категориального и понятийного аппарата управленческого учета на основе новых концепций экономической теории и управления Развитие учений о предмете и методе бухгалтерского учета, расширение и «размывание» его инструментария Изменение элементов метода бухгалтерского учета под влиянием возможностей компьютерной обработки данных

тики управленческого учета, является производительная деятельность человека и связанные с ней производственные системы и технологии. Их развитие приводит к изменениям социального характера и социальной структуры общества, порождая вторую группу факторов – развитие форм и систем общественных отношений (институтов собственности, права, общественного контроля, разделения труда, социальных отношений, взаимодействия предприятий друг с другом и обществом). Факторы третьей группы – развития экономических систем – характеризуют рыночные аспекты взаимодействия субъектов экономической деятельности, проявляющиеся в концентрации капитала, типах организации рыночного обмена, конкуренции, рыночных парадигмах. Факторы четвертой группы – развития общественных наук – влияют на становление теории и методологии учета, из сегмента общественных наук заимствуются философские основания формирования и развития теорий управленческого учета, элементы его метода, базовые парадигмы. Далее рассмотрим проявление различных факторов социально-экономического развития в выделенных исторических периодах и их влияние на эволюцию практических стереотипов, принципов и теорий управленческого учета.

Управленческие черты в счетоводстве в доиндустриальный период.

Доиндустриальный тип производства имел две формы: ремесленную и мануфактурную. Ремесленное производство зародилось одновременно с началом производительной деятельности человека и характеризовалось применением простых орудий труда, решающим значением мастерства производителя, объединением ролей собственника, производителя и торговца, индивидуальным характером продуктов и услуг. Ремесленное производство имело длительную историю, начиная от развития примитивных форм производства на заказ в Древнем Шумере и Вавилонии (II тыс. до н.э. – 539 г. до н.э.), через регулярное ремесленничество в Древнем Египте (III–I тыс. до н.э.) мелкотоварное производство «на рынок» в античных государствах (XVI–VI вв. до н.э.), до цеховых форм организации ремесленного производства в Средневековье (XI–XII вв.), ознаменовавшихся появлением цеховых уставов и регулярных экономических отношений в цехе. Уже в Шумере и Вавилонии на основе ремесленного производства появились прообразы товарно-денежных отношений.

В этот длительный период происходило становление и развитие общественных отношений: в первых монархических и рабовладельческих государствах (Вавилония) сформировался институт собственности, появились общественные сословия и государство; в натуральных храмовых хозяйствах Древнего Египта раздельные отношения собственности оформились окончательно; в рабовладельческих государствах зародилась функция управления через администрирование работ; в период эллинизма происходило дальнейшее развитие государственности, политических и экономических вертикальных связей, а в Древнем Риме появилась модель социальных отношений и государственного управления [7].

В период появления регулярного ремесленного производства основным инструментом управленческого счетоведения становятся расчет нормативной себестоимости, планирование и контроль доходов и расходов. В античных государствах формируются первые регулярные системы торгового учета, в основу которых были положены разделение счетов продаж по сделкам, а также сопоставление выручки с издержками обращения, здесь же появляются прообразы целевого (постатейного) учета доходов и расходов; возникновение в Греции металлических денег как меры стоимости ознаменовало окончательный переход от натурального к регулярному стоимостному учету.

В средневековых государствах Европы при переходе к цеховым формам организации производства вводится учет качества продукции и штрафов за некачественное производство, ведется учет выпуска продукции каждым членом цеха, для обеспечения равенства возможностей мастеров и поддержания монополизма цеха осуществляется системный расчет доходов и себестоимости продукции для каждого члена цеха. Одновременно развиваются формы и методы учета труда (учет подмастерьев и учеников у каждого мастера, учет рабочего времени), а появление первых цеховых регламентов – стандартов производства и сбыта – определяет дальнейшее развитие методов аналитического учета [7, 15].

Мануфактурный тип производства, основанный на разделении ручного труда и ручной ремесленной техники, был распространен в XVI–XVIII вв. в странах Западной Европы, а со второй половины XVII в. до середины XIX в. – в России. Мануфактура представляла собой переходный этап от ремесленного к фабрично-заводскому типу производства и была наиболее развита в текстильной, бумажной, стекольной промышленности, металлообработке и машиностроении. Мануфактурное производство, откликаясь на потребности растущего спроса, способствовало: разделению труда, перемещению капитала в промышленность, разделению ролей собственника капитала (продукта) и собственника ресурсов (производителя), появлению первых маршрутных типов организации производства.

В.Ф. Палий связывает переход от добухгалтерского к бухгалтерскому учету, основанному на счетах и двойной записи, именно с появлением мануфактурного производства и потребностями в больших вложениях капитала нескольких собственников; капитал как учетная категория потребовал контроля, отслеживания, оценки его функционирования и приумножения в форме прибыли. Особенности раннего бухгалтерского учета стало

оформление целостного объекта учета, всеобъемлющее использование стоимостных оценок, применение двойной записи [4, с. 5].

Критическими направлениями развития управленческого счетоведения в период мануфактурного производства стали партионный учет продукции и товаров с выявлением финансовых результатов и последующий переход, при росте масштабов хозяйственной деятельности, от партионного учета к сортовому; создание первых моделей бухгалтерского и натурально-стоимостного учета производства, прообразов учета по переделам, связанное с разными моделями технологических циклов; появление первых регулярных форм управленческой отчетности; формирование простых систем промышленного учета с использованием специальных счетов материального учета и приемов калькуляции [7]. На мануфактурах Российской империи существует уже прогрессивная система промышленного учета, использующая разделение производственных затрат по переделам, собирательно-распределительные счета, применяющая сложные базы распределения косвенных расходов на основе всеобъемлющего оперативного учета [3].

На развитие теории промышленного и управленческого счетоводства в этот период оказывает влияние появление экономической школы бухгалтерского учета, связанное с переходом от государственного контроля к автономному, целью которого являлось определение экономической эффективности работы предприятия [7]. Ее создатели (М.В. Плаутьер, Ж.-Г. Курсель-Сенель, Дж. Чербони) рассматривали учет как науку о функциях управления, полагая, что дифференциация бухгалтерских счетов должна соответствовать организационной структуре предприятия, а цель учета состоит в представлении результатов функционирования структурных элементов предприятия [7].

Управленческий учет в период промышленной революции. Начало индустриальной революции в Англии в 1785–1835 гг. было связано с внедрением новых технологий, появлением машин и механизмов, позволивших организовать фабричную систему производства. Движущей силой, предопределившей изменения в области учета, стала совокупность трех факторов промышленного переворота: начало массового процессного производства на фабриках, появление крупных корпораций, выделение управления в самостоятельный вид деятельности и развитие внутреннего контроля. Для первой фазы промышленной революции было характерно проявление специфических задач производственного контроля в условиях разделения и механизации труда (расчет производительности, пропорциональности числа рабочих и машин, конструирования и др.). Этот фактор приводит к выделению управления в самостоятельный вид деятельности, который также будет функционально разобщен впоследствии (возникнет институт промышленных управляющих).

Во второй половине XVIII в. происходит окончательное закрепление практик промышленного счетоводства в Великобритании (где пионером промышленного учета стал И. Веджвуд) и в континентальной Европе. Его ключевыми элементами стали организация учета и контроля затрат по местам их возникновения, отдельный учет переменных и постоянных затрат, калькулирование себестоимости и вычисление финансовых результатов по номенклатурным единицам продукции в целях дифференцированного

ценообразования для различных рынков, планирования производственных программ и устранения убыточных направлений деятельности. В этот период промышленное счетоводство расширяется до управленческого: на предприятиях вводится персональная ответственность управляющих за расходы, формируются прообразы центров ответственности, в них составляются периодические управленческие отчеты [13]. Одновременно происходит развитие теории управленческого счетоведения: Б. Пендорф, Л.Ф. Фредерсдорф, Ф.В. Кронхейльм, Э. Шмаленбах, И. Лойчс и др. обосновывают принципы разделения промышленного и торгового учета [16].

Вторая фаза индустриальной революции протекала в период с 1860 по 1890 г. и была ознаменована переходом к массовому стандартизованному производству на основе конвейерных технологий, формированием устойчивых систем промышленного капитализма, ростом числа акционерных компаний, концентрацией производства и капитала. В этот период развились системы морского и железнодорожного транспорта, которые в совокупности с транспортным машиностроением, железнодорожным строительством, угольной, станко-инструментальной промышленностью, черной металлургией составили ядро второго технологического уклада, основное преимущество которого заключалось в дальнейшем росте масштабов и концентрации производства. Произошли качественные изменения социального характера процесса труда и структуры общества, важную роль в которых получила научная организация производственного процесса, реализованная в работах Ф.У. Тейлора. Идеи научного менеджмента Тейлора оказали решающее влияние на развитие теории и практики управленческого учета. Технологии конвейерного производства привели к формированию новых принципов промышленного учета, основанного на попередельном и попроцессном калькулировании себестоимости: Г. Нортон прочно связал теорию калькуляции с предложениями по организации центров прибыли и применению механизмов трансфертного ценообразования [16]. Идеи Ф. Тейлора о нормировании труда и учете отработанного времени открыли путь развитию систем стандартизации производства и затрат и во многом предопределили возникновение теории и практики стандарт-коста. Не случайно тейлоризм получил широкое признание в индустриальном мире только после того, как Х. Эмерсон опробовал и доказал действенность использования стандартов в снижении производственных затрат [7]. Наконец, принцип Тейлора о том, что производственный процесс – совместный труд рабочих и управляющих, закладывает основы научной организации контрольных систем, распределения ответственности по сегментам деятельности предприятия, выработки ключевых индикаторов для ее измерения [16].

Третья фаза промышленной революции началась в конце XIX в., и это был период массового развития индустрии в основополагающих отраслях. Ключевым фактором третьей фазы промышленной революции стало изобретение и массовое применение электродвигателя, а также появление технологий плавки стали. Ядро третьего технологического уклада составляли электротехническое и тяжелое машиностроение, производство и прокат стали, строительство и эксплуатация линий электропередач, неорганическая химия. В этот же период начали развиваться отрасли четвертого технологического уклада – автомобилестроение, органическая

химия, нефтепереработка, цветная металлургия. Его основные преимущества заключались в стандартизации и повышении гибкости производства. Создание новых экономических систем, как и зарождение научного управленческого учета в этот период связаны с развитием экономики США. Г.Т. Джонсон и Р. Каплан отмечали, что практически все процедуры бухгалтерского управленческого учета, известные сегодня, были разработаны американскими промышленными фирмами к 1925 г. [13].

На дальнейшее развитие управленческого учета, который в этот период выходит за рамки промышленного счетоводства и вбирает в себя функции контроля, анализа и принятия решений, также оказывают влияние факторы появления новой генерации предпринимателей (Форд, Рокфеллер, Карнеги, Вандербильд), формирование внутренних рынков большой емкости, дальнейшее развитие рынков капитала. В этот период создаются теории контроллинга (П. Лонгмир) и бюджетирования (К. Бастбл), хотя профессиональная литература того времени в большей степени описывала сложившуюся практику, чем создавала новые теории [16]. В практике учета происходит окончательное разделение бухгалтерской информации на внешнюю (для инвесторов) и внутреннюю (для выявления фактов злоупотреблений и оценки эффективности подразделений); эти данные обобщаются в отчетах по центрам ответственности, содержащих элементы бенчмаркинга [13]. Становление транснациональных компаний и потребность в координации их деятельности приводят к совмещению практик управленческого учета и анализа: отчетность по центрам ответственности дополняется факторным анализом показателей рентабельности (система «Дюпон») [16].

Управленческий учет в развитом индустриальном обществе. Переход в развитое индустриальное общество был связан с четвертым технологическим укладом (1930–1980 гг.), обусловленным изобретением двигателя внутреннего сгорания и развитием нефтехимии. Это начало господства транснациональных корпораций, передел мирового рынка новыми олигополистическими структурами; в результате развивается концентрация производства под управлением вертикально интегрированных структур, внедряются дивизиональный и иерархический контроль.

В этот период управленческий учет оформляется в научное направление: появляется термин *Management Accounting*, формируется его понятийный аппарат, теории управленческого и финансового учета разделяются в исследованиях и образовательных программах, что в определенной степени обусловлено национальной стандартизацией учета. Г.Т. Джонсон и Р. Каплан указали на три причины, приведшие к обособлению научного управленческого учета: индустриальная революция и появление управляемых иерархических предприятий; разделение ролей собственников и менеджеров; появление и быстрый рост новых отраслей [13]. Приоритетной областью теории управленческого учета в 1930–1970 гг. становятся учет затрат и калькулирование себестоимости (Д. Кларк, А.Ч. Литтлтон, В. Патон, В. Воттер, Э. Шмаленбах, Э. Гутенберг), что связано с бурным развитием промышленности и ее отдельных отраслей. В индустриальной экономике получает свое дальнейшее развитие система нормативного учета, создаются системы учета усеченных затрат, популяризируются связанные с ними методы маржинального анализа [16].

После Второй мировой войны в мировой экономике начинает формироваться ключевой фактор пятого технологического уклада – микроэлектронные компоненты, которые определяют развитие вычислительной и оптоволоконной техники, электронной промышленности и роботостроения, существенную роль в развитии которых играет новая технологическая держава – Япония. Т. Албрайт и М. Лэм предположили, что одним из факторов появления новых концепций и бурного роста систем комплексного управления затратами в послевоенной Японии стала потребность в оптимизации производства с учетом скудости производственных ресурсов и возможностей [10, с. 158]. Именно здесь формируются гибридные системы управленческого учета и производственного менеджмента, известные сейчас как среда продолжающегося роста (*Continuous Improvement*), и включающие кайзен-костинг, таргет-костинг, систему учета по псевдоцентрам прибыли. Это новая производственная философия, в которой на первый план выходит производственный менеджмент, а финансовые системы вторичны. Идеи среды продолжающегося роста и бережливого производства (*Lean Production*) были продолжены в теории ограничений Э. Голдратта, ориентированной на формирование системы сбалансированных производственных ресурсов и комплексное управление ими [12]. Приоритетом этих гибридных систем управленческого учета и производственного менеджмента, находившихся на пике своего развития в 1960–1970 гг., стали нефинансовые измерители. Финансовые показатели (затрат, выручки, прибыли) были признаны зависимыми и вторичными, что привело к некоторой примитивизации техник промышленного счетоводства на предприятиях, использовавших системы бережливого производства [13].

В 1980-х гг. процессы глобализации и нарастания конкуренции ставят другие важные управленческие задачи: оценку положения предприятия во внешней среде – на рынке, в отрасли, анализ ключевых факторов его эффективности и конкурентоспособности, прогнозирование развития. Этим целям служат как сложные бухгалтерские системы, позволяющие производить учет и анализ затрат, доходов, ресурсов и обязательств по каждой операции предприятия (*Activity-Based Costing, ABC*), так и комплексные системы, совмещающие формирование информации с ее анализом и принятием решений. В числе последних – стратегический управленческий учет, системы управления достижениями, комбинирующие финансовые и нефинансовые измерители и отражающие эффективность достижения целей предприятия (например, «бортовое табло», система сбалансированных показателей и др.), системы управления стоимостью, позволяющие оценивать и анализировать ключевые параметры, которые влияют на оценку компании рынком [12]. Основной характеристикой этих систем, появившихся в 1980–1990-х гг., является дальнейшее расширение практики управленческого учета – от ординарной системы сбора и обработки внутренней информации до комплексной информационно-аналитической системы, включающей формирование финансовой и нефинансовой внешней и внутренней информации, анализ, контроль, планирование, прогнозирование, а также содержащей элементы принятия решений.

Выводы. Концепция связи между группами факторов социально-экономического развития и эволюцией элементов теории и практики управленческого учета позволяет сформулировать ряд проблем дальнейшего исследования изменений теории и методологии управленческого учета на современном этапе. В частности, необходима систематизация сущностных характеристик современной экономики, выявление и обобщение основных факторов и направлений трансформации производительной деятельности, хозяйственного механизма, общественной и управленческой парадигм как вызовов для теории и методологии управленческого учета, а также определение тенденций в исследованиях теории (теорий) управленческого учета, составляющих ее элементов, разграничения теории и практики. В области теории управленческого учета необходимо определение ее основополагающих элементов – предмета и метода, их пересечений с предметными и методологическими областями смежных наук, что должно быть неотъемлемо связано с ролью, выполняемой управленческим учетом в современной экономике. Исследование проблем развития методологии управленческого учета требует описания того, как в соответствии с современными информационными запросами пользователей управленческого учета трансформируются традиционные элементы метода учета – наблюдение, оценка, калькуляция, счета и двойная запись, балансовые обобщения и отчетность, а также описание процедур использования в управленческом учете методов смежных наук и их взаимодействия с элементами метода учета.

Литература

1. *Арзамаскин Ю.Н.* Принцип историзма в научном исследовании // Вестник военного университета. 2011. № 3. С. 7–11.
2. *Каверина О.Д.* Организация управленческого учета: проблемы и суждения // Аудиторские ведомости. 2015. № 8. С. 48–61.
3. *Львова Д.А.* Управленческий учет в конце XIX – начале XX вв. // Бухгалтерский учет. 2006. № 17. С. 51–57.
4. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.
5. *Палий В.Ф., Палий В.В.* Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет. 2000. № 17. С. 58–62.
6. *Семина Л.А.* Управленческий учет: необходимость или неизбежность? // Аудиторские ведомости. 2015. № 12. С. 70–76.
7. *Соколов Я.В.* Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. 400 с.
8. *Соколов Я.В.* Управленческий учет: миф или реальность? // Бухгалтерский учет. 2000. № 18. С. 50–52.
9. *Чая В.Т., Чупахина Н.И.* Этапы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 21. С. 2–7.
10. *Albright T., Lam M.* Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives // A Retrospective and Framework Journal of Managerial Issues. 2006. Vol. XVIII. No. 2. P. 157–174.
11. *Fleischman R., Parker L.* British Entrepreneurs and Pre-Industrial Revolution Evidence of Cost Management // Accounting Review. 1991. Vol. 66. No. 2. P. 361–375.
12. *Hopper T., Northcott D., Scapens R.* Issues in Management Accounting. London: Prentice-Hall, 2007. 465 p.

13. *Johnson H.T., Kaplan R.S.* Relevance Lost: The Rise and the Fall of Management Accounting. Boston: Harvard University Press, 1987. 269 p.
14. *Kasanen E., Lukka K., Siitonen A.* The Constructive Approach in Management Accounting Research // *Journal of Management Accounting Research*. 1993. Vol. 5. P. 243–264.
15. *Mattessich R.* Accounting and the Input-Output Principle in the Prehistoric and Ancient World // *Abacus*. 1989. Vol. 25. No 2. P. 74–86.
16. *Mattessich R.* Two Hundred Years of Accounting Research. An International Survey of Personalities, Ideas and Publications. N.Y.: Routledge, 2008. 609 p.
17. *Nissen H., Damerow P., Englund R.* Archaic Bookkeeping – Early Writing Techniques of Economic Administration in the Ancient Near East. Chicago: University of Chicago Press, 1993. 169 p.
18. *Pollard S.* The Genesis of Modern Management: A Study of the Industrial Revolution in Great Britain. Harmondsworth: Penguin, 1965.
19. *Schmandt-Besserat D.* The Earliest Precursor of Writing // *Scientific American*. 1978. Vol. 238. No. 6. P. 50–59.
20. *Zimmerman J.L.* Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research // *Journal of Accounting and Economics*. 2001. № 32. P. 411–427.

Bibliography

1. *Arzamaskin Ju.N.* Princip istorizma v nauchnom issledovanii // *Vestnik voennogo universiteta*. 2011. № 3. P. 7–11.
2. *Kaverina O.D.* Organizacija upravlencheskogo ucheta: problemy i suzhdenija // *Auditorskie vedomosti*. 2015. № 8. P. 48–61.
3. *L'vova D.A.* Upravlencheskij uchet v konce XIX – nachale HH vv. // *Buhgalterskij uchet*. 2006. № 17. P. 51–57.
4. *Palij V.F.* Teorija buhgalterskogo ucheta. *Sovremennye problemy*. M.: Buhgalterskij uchet, 2007. 88 p.
5. *Palij V.F., Palij V.V.* Upravlencheskij uchet – novoe prochtenie vnutrihozajstvennogo rascheta // *Buhgalterskij uchet*. 2000. № 17. P. 58–62.
6. *Semina L.A.* Upravlencheskij uchet: neobhodimost' ili neizbezhnost'? // *Auditorskie vedomosti*. 2015. № 12. P. 70–76.
7. *Sokolov Ja.V.* Oчерki po istorii buhgalterskogo ucheta. M.: *Finansy i statistika*, 1991. 400 p.
8. *Sokolov Ja.V.* Upravlencheskij uchet: mif ili real'nost'? // *Buhgalterskij uchet*. 2000. № 18. P. 50–52.
9. *Chaja V.T., Chupahina N.I.* Jetapy razvitija upravlencheskogo ucheta // *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika*. 2007. № 21. P. 2–7.
10. *Albright T., Lam M.* Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives // *A Retrospective and Framework Journal of Managerial Issues*. 2006. Vol. XVIII. No. 2. P. 157–174.
11. *Fleischman R., Parker L.* British Entrepreneurs and Pre-Industrial Revolution Evidence of Cost Management // *Accounting Review*. 1991. Vol. 66. No. 2. P. 361–375.
12. *Hopper T., Northcott D., Scapens R.* Issues in Management Accounting. London: Prentice-Hall, 2007. 465 p.
13. *Johnson H.T., Kaplan R.S.* Relevance Lost: The Rise and the Fall of Management Accounting. Boston: Harvard University Press, 1987. 269 p.
14. *Kasanen E., Lukka K., Siitonen A.* The Constructive Approach in Management Accounting Research // *Journal of Management Accounting Research*. 1993. Vol. 5. P. 243–264.
15. *Mattessich R.* Accounting and the Input-Output Principle in the Prehistoric and Ancient World // *Abacus*. 1989. Vol. 25. No 2. P. 74–86.

16. *Mattessich R.* Two Hundred Years of Accounting Research. An International Survey of Personalities, Ideas and Publications. N.Y.: Routledge, 2008. 609 p.
17. *Nissen H., Damerow P., Englund R.* Archaic Bookkeeping – Early Writing Techniques of Economic Administration in the Ancient Near East. Chicago: University of Chicago Press, 1993. 169 p.
18. *Pollard S.* The Genesis of Modern Management: A Study of the Industrial Revolution in Great Britain. Harmondsworth: Penguin, 1965.
19. *Schmandt-Besserat D.* The Earliest Precursor of Writing // *Scientific American*. 1978. Vol. 238. No. 6. P. 50–59.
20. *Zimmerman J.L.* Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research // *Journal of Accounting and Economics*. 2001. № 32. P. 411–427.