

## ПРЕДПОСЫЛКИ, УСЛОВИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И ПЕРИОДИЗАЦИЯ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

С. В. Булгакова

*Воронежский государственный университет*

В методологии научного познания исторический подход занимает определяющее место. Он имеет существенное значение как для науки с недостаточно развитой теорией, так и для тех, в которых теоретическое обоснование находится в стадии формирования. Применительно к исследованию управленческого учета исторический подход позволяет установить, под влиянием каких социально-экономических, общетеоретических, методических и иных условий происходит его возникновение, выявить предпосылки создания и эволюцию развития, обусловленность динамикой научного прогресса, практическими потребностями бизнеса. В настоящее время необходимо систематизировать исторический материал для научного осмысления и структуризации методологических проблем управленческого учета.

Анализ отечественной и зарубежной специальной литературы показывает, что исторические аспекты управленческого учета, как правило, исследуются с позиций наиболее поздних — современного (XX в.) [2, 4, 9, 16] и промышленного (втор. пол. XIX в.) [3, 5, 7, 15] — периодов. Однако промышленное производство является лишь этапом в эволюции хозяйственного развития, которое наряду с финансовой включает производственную деятельность. Поэтому важно установить период зарождения производства как вида практической деятельности, проследить генезис его развития как фактора, влияющего на обособление производственного процесса от деятельности преимущественно финансового характера. Для этого необходимо провести исследование всех исторических эпох на предмет выявления в них предпосылок и условий возникновения

управленческого учета, периодизации его развития в разных странах мира. Это позволит:

- установить временные границы появления управленческого учета;
- исследовать исторические периоды, предопределяющие его формирование, и события, обуславливающие его становление;
- выявить предпосылки и условия, неизбежно приводящие к возникновению управленческого учета;
- определить этапы его развития.

Генезис управленческого учета исследуется нами в разрезе исторических эпох, стран, характерных признаков экономической деятельности (типам, видам), исходя из особенностей организации и форм управления (полю, объектам, субъектам, функциям), организации и методологии учета (целям, технике и т.п.). Нами выделяются семь исторических эпох, признанных в мировой науке, в рамках которых в системно-хронологическом порядке устанавливаются предпосылки создания, либо анализируется методология управленческого учета: первобытнообщинный мир (ориентировочно до 9—6 тыс. лет до н.э.); древний мир (5 тыс. лет до н.э. — 500 гг. до н.э.); античный мир (500 гг. до н.э. — 476 г. н.э.); средневековый период (476—1492); новое время (1492—1750); промышленный этап (1750—1920); современный этап (1920-е гг. — наст. время).

Обращение к эпохе первобытнообщинного устройства важно с позиций возникновения нового типа экономической организации — производящей экономики, связанных с ним зачатков управления и учета. Становление производства как вида практической деятельности уже в древнем мире предопределяет необходимость ведения, наряду с инвентарным, приходно-расходным учетом и контокоррентом, учета производ-

ства, который появляется в примитивной форме. Особенности общественных отношений, государственного организационного устройства определяют цели, поле, субъекты и функции управления, объекты и функции учета. Среди целей отсутствует учет экономического эффекта, что является результатом дезориентации экономики в отношении экономической эффективности. Возникновение ремесла требует определенного учета производства; он включает учет расхода сырья, рабочего времени, оплаты труда, выхода готовой продукции, нормирования ресурсов и результатов труда (готовой продукции). Это усиливает организационные и контрольные функции учета и управления, которые не разграничиваются между собой. Обращение к истории древнего мира позволяет установить период возникновения начал управления и учета производства, вызванного развитием производственной деятельности, их обусловленность высоким уровнем экономики древних цивилизаций. Необходимые для этого предпосылки появляются лишь в тех странах, общественно-экономические, хозяйственные, климатические, культурные и иные условия которых вызывают развитие производственной деятельности и отражение ее в учете (страны Древнего Востока). В частности, на территориях скифских племен, занимающихся в тот же период земледелием, скотоводством, ремеслами, каких-либо зачатков производственного учета не обнаружено и условий, способствовавших его появлению проводимыми исследованиями не установлено. Исторический факт отсутствия ориентированности учета на измерение экономической эффективности позволяет утверждать, что даже при наличии широкомасштабного производства учет носит преимущественно натуралистический характер, развивает технические приемы своего осуществления, не нуждается в какой-либо системе измерения эффекта производимой субъектами экономики деятельности.

В эпоху античности происходит преобразование учета в систему, способную решать управленческие задачи не только на государственном, но и частнохозяйственном уровне, что отражает его общую управленческую направленность, нацеленность на

достижение экономической эффективности, формирование основных элементов предметной области управленческого учета. По сравнению с производственной финансовой деятельностью в этот период получает приоритетное развитие. Современный исследователь К. Ю. Цыганков, опираясь на работы крупнейших историков Древнего Рима, приводит исторические доводы в пользу существования в нем капиталистических отношений. Среди аргументов: наличие капитала в виде огромных состояний у богатейших римских семей; использование его в ростовщичестве, подрядах на проведение общественных работ, откупе налогов (внесении налогов вперед в государственную казну с последующим взиманием их с населения с наживой); рост городов (вплоть до мегаполисов) как центров торговли, ростовщичества, производства и потребления; беспрецедентные масштабы банковской деятельности и кредитования; устойчивость денежной системы, подкрепленной государственным контролем, что позволяет вести строжайший учет в денежной оценке стоимости имущества римских семей, платящих налоги и получающих привилегии по цензу [19].

Указанные факты свидетельствуют о наличии в античном Риме финансового капитала, экономический эффект от применения которого требует измерения учетными средствами. Эта проблема решена введением в учетную совокупность счетов капитала и прибылей и убытков, применяемых в двойной бухгалтерии. Незрелость производственного капитала в эту эпоху не вызывает практической потребности в поиске либо формировании учетной системы, обеспечивающей измерение эффекта от его применения, которая оказывается преждевременной и невостребованной. Однако независимое существование финансового и производственного капитала уже в античный период формирует предпосылки для возникновения двух ветвей учета — финансового и управленческого, каждый из которых ориентирован на измерение эффекта от использования финансового и производственного капиталов соответственно.

В период средневековья центр экономического развития смещается в Европу, где

основу хозяйственной жизни составляет сельскохозяйственное производство, но в городах сосредотачивается коммерция и ремесло. С XIII в. формируется система манориального учета, применяемого в крупных сельскохозяйственных поместьях Англии [6]. Основными ее чертами являются:

- ведение простой бухгалтерии с использованием персонифицированных счетов;

- осуществление учета управляющим поместьем, которым вверенное имущество собственника рассматривается как задолженность перед владельцем. Это приводит к образованию института личной ответственности за сохранность собственности владельца, но не за эффективность хозяйственной деятельности;

- в условиях натурального хозяйства отсутствие ориентированности учета и управления на финансовые результаты деятельности.

Эти характеристики доказывают, что местное хозяйство средневековья не было капиталистическим, перед его учетной системой не ставится задача исчисления финансового результата, т.е. внутри манориального учета никаких предпосылок к созданию системы по учету капитала и эффективности его использования не возникает.

В период позднего средневековья ввиду масштабного расширения торговли, развития банковской и посреднической деятельности и, главным образом, появления компаний (фирм) происходят кардинальные изменения в методологии учета. Компании как частновладельческие субъекты, реализующие конкретный экономический интерес — получение прибыли на вложенный капитал, заинтересованы в специальной учетной системе, способной такое наращивание рассчитать. В городах-государствах Северной Италии — Генуе, Венеции, являющихся крупными морскими портами и торгово-посредническими центрами, среди итальянских бухгалтеров начинает применяться двойная система учета, позволяющая вести учет капитала и финансового результата компаньонов, определять и распределять между ними полученную прибыль. Глубокое исследование этого вопроса, связанного с условиями, местом, временем и вариантами (венецианским и флорентийским)

происхождения двойной записи, представлены в работах [10, 11, 13, 17, 18, 19].

Исторически доказано, что благодаря распространению фундаментального труда Л. Пачоли (1494) мировое признание получает венецианский вариант двойной записи, предназначенный для учета простых торговых операций, обусловленных финансовой деятельностью. Этот факт позволяет утверждать, что именно данный вариант в середине XIX в. был приспособлен для учета операций производственного характера. Общеизвестно, что флорентийский вариант двойной бухгалтерии еще в XIV в. позволял отражать сложные процессы производственной деятельности с использованием счетов амортизации, доходов и расходов будущих периодов, резервирования, т.е. правильно определять финансовый результат. Приспособление же венецианской модели двойного учета к потребностям производства привело к проблеме счетной интерпретации процессов финансовой и производственной деятельности, которые существуют в экономике независимо друг от друга. В мировой учетной практике эта проблема решается использованием одноуровневой и двухуровневой системы счетов.

Новое время с позиций проблем экономики и теоретического их осмысления оценивается как радикальный период (формирование национальной экономики в странах Европы; общеэкономические и философские исследования природы богатства и прибыли, развитие позитивного научного знания). С позиций учета он рассматривается как эпоха застоя [11, 18], поскольку с XV в. по сер. XVIII в. не удается сколь-нибудь существенно усовершенствовать двойную запись. Тем не менее в этот период происходит дальнейшее усиление управленческой направленности учета, его выделение в качестве функции управления; укрепляется практика использования калькуляции не только в торговле, но и в учете производства, развиваются достаточно совершенные методы ее исчисления; эмпирически доказывается возможность калькулирования без использования системы двойной записи (российские уральские металлургические заводы, 1698); феномен амортизации оценивается применительно к учету произ-

водства; возникает определенная система счетов для учета не только капитала и его наращивания — прибыли, но и учета затрат (прямых и косвенных), т.е. образуется замкнутая учетная система, предоставляющая возможности для определения финансового результата от производственной деятельности. Однако объективные условия для ее применения ввиду преимущественного развития производственного капитала возникнут лишь в промышленный экономический этап. В методологии учета промышленного периода выделяются следующие особенности:

- разграничение учета на торговый (общий, бухгалтерский) и промышленный (Англия, Россия) (синонимы — производственный (США, Россия), калькуляционный (Германия), учет затрат (Россия));

- рассмотрение учета как части экономики промышленного производства и инструментом управления, в т.ч. оперативного (Ч. Бэббидж, Англия), методом управления (Ж. Г. Курсель-Сенель, Франция), учетной технологией, ориентированной на фабрикацию оснований управленческих решений (Ч. Гаррисон, США);

- выдвижение учета затрат в центральную проблему методологии учета;

- отсутствие единых подходов к оценке характера взаимодействия торгового (бухгалтерского) и промышленного (калькуляционного) учета: их трактование как относительно самостоятельных и методологически независимых (Англия, США), либо как тесно взаимосвязанных между собой видов учета (Германия, Франция);

- создание теории промышленного учета (Ф. В. Кронхейльм, Англия; А. Кальмес, Германия), учения об учете затрат и калькулировании (Ж. Г. Курсель-Сенель, Франция), формирование теории калькуляции (А. Кальмес, Германия);

- разработка методов, присущих сугубо промышленному учету: стандарт-кост, распределения косвенных затрат;

- понимание амортизации, доходов и расходов будущих периодов, резервов как элементов калькуляции;

- развитие процедуры калькуляции (ее бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты; оперативность, полнота и точность формирования; калькулирования по

видам продукции, стадиям производства, с использованием нормативов и выявлением отклонений от них);

- классификация затрат на прямые и косвенные (непрямые, накладные), производственные и коммерческие, переменные и постоянные, стандартные и фактические, но без четкого установления группировочных признаков.

В общеметодологическом смысле в этот период важен факт развития позитивистской направленности учета (Англия, Франция, США), его приспособление для решения практических, прикладных задач; господствующее положение с 1890-х гг. неоклассической экономической теории (те же страны) (которая до 1990-х гг. в России не получает распространения); возникновение первой классической школы научного управления (Ф. У. Тейлор, США). Обобщенное представление предпосылок возникновения управленческого учета систематизировано в таблице и свидетельствует о длительности их формирования.

Управленческий учет как достаточно сложная система не возникает лишь из общих предпосылок. Условия, при которых этот процесс оказывается неизбежным, формируются только на современном этапе экономического развития и складываются из общих и эмпирических (т.е. исторических событий), которые различны в разных странах. К общим необходимым условиям нами относятся:

- распространение неоклассической экономической теории, преимущественно в сочетании с философией позитивизма;

- широкое применение на практике классических и неоклассических теорий менеджмента.

Эмпирическими событиями выступают: в США — «великая депрессия» 1930-х гг., международная конкуренция с Японией и европейскими странами, бизнес-потребности транснациональных корпораций; в ФРГ и Франции — помимо вышеуказанных для США, трансферт технологий управленческого учета, произведенный после второй мировой войны вместе с американским капиталом.

В России до 1990-х гг. управленческий учет не развивается ввиду отсутствия, прежде всего, общих необходимых (обязательных)

## Исторические предпосылки возникновения управленческого учета

Исторические периоды	Предпосылки управленческого учета
Первобытнообщинный мир	- Возникновение производящей экономики как типа экономической организации
Древний мир	- Факт наличия учета производства; - формирование управленческой направленности учета
Античность	- Целевая ориентация субъектов хозяйствования на достижение экономической эффективности деятельности и ее рост; - учет производства с элементами планирования, нормирования, контроля
Средневековье	Объективная потребность: - в учетной системе, способной измерить прибыль как наращение капитала; - системном ведении учета производства с использованием бухгалтерских счетов
Новое время	Формирование объективной потребности в учетной системе: - непосредственно предназначенной для измерения финансового результата как экономического эффекта деятельности; - позволяющей системным порядком отражать особенности учета производства на специальных бухгалтерских счетах. Приспособление с этой целью торгового учета (двойной записи в ее венецианском варианте) к потребностям учета производства. Развитие производственного капитала наряду с финансовым
Промышленный этап	- Неоклассическая экономическая теория как общетеоретический базис управленческого учета, основа формирования его научного инструментария; - возникновение науки управления, применение научных подходов к организации производства; - внимание к себестоимости как к величине, влияющей на величину прибыли; - объективные потребности в информации о себестоимости для целей управления в условиях рыночной конкуренции и колебания цен: рационализации технологического процесса, оценки эффективности деятельности и рентабельности производства; - подразделение учета на торговую (общую) и промышленную (производственную, калькуляционную) бухгалтерии; - развитие калькуляционных методов планирования, нормирования, контроля, учета и распределения затрат (отличных от двойной записи); - объективные потребности в полной, точной, дифференцированной по видам продукции и подразделениям калькуляции

условий его возникновения. В 1920—1990 гг. дальнейшее совершенствование получают вопросы промышленного учета, реализуемого применительно к условиям индустриального производства и его интенсификации в период НТП. Себестоимость становится основополагающей категорией бухгалтерского учета. Централизованное управление экономикой, недостаточная ориентированность на самофинансирование и конечный результат практически не создают необходимой потребности в применении иной методологии, кроме учета затрат и калькулирования себестоимости промышленной продукции (работ, услуг). Нами выделены шесть направлений в методологии его развития этого периода: теоретическое обоснование учета затрат и калькулирования себестоимости; концепция нормативного учета; учет затрат и калькулирование себестоимости в отраслях народного хозяйства; использование информации о затратах в управлении производственной и хозяйственной деятельностью предприятий; концепция хозяйственно-

го расчета; моделирование, механизация и автоматизация учета затрат. Одновременно с сер. 1960-х гг. подробно исследуется зарубежный опыт (США) практического применения управленческого учета [8, 12, 20], ставится задача изучения его теоретического обоснования [1, 14]. С 1991 г. с началом преобразований общественно-экономической концепции в России проводятся самостоятельные исследования в области управленческого учета: его сущности, содержания, целей, задач, возможностей практического применения.

Представленная систематизация мирового опыта (вклада) в формирование концепции управленческого учета позволяет разработать периодизацию его развития. Эта задача ставилась некоторыми учеными [7, 13, 15], решалась ее представлением в разработке зарубежными авторами. Мы выделяем два крупных периода в истории развития управленческого учета:

I — формирование предпосылок возникновения управленческого учета (по промышленный этап включительно);

II — становление управленческого учета, модернизация его методологии (современный этап исторического развития). Включает 3 подпериода:

1920—1950 гг. — разработка специфических приемов, методов (инструментов) управленческого учета, формирование его целей;

1950—1990 гг. — развитие традиционных систем управленческого учета (стандартизация, директ-костинг, калькулирование полной себестоимости, распределение затрат, оценка безубыточности и т.п.);

1990 — наст. время — развитие инновационных систем управленческого учета калькулирования по видам деятельности, «точно в срок», концепции всестороннего управления затратами, стратегического управления затратами, стратегического управленческого учета, сбалансированная система показателей).

Исследования показывают, что периодизация развития управленческого учета в России не совпадает с общемировой тенденцией. Здесь нами выделяются 2 этапа:

1) 1990—2005/2010 гг. — систематизация знаний по управленческому учету (совпадает с применением в мировой учетной практике традиционных и инновационных его систем). Ориентировочно может продлиться до 2010 г.; сопряжен с разработкой теоретического обоснования управленческого учета. Задача этого периода состоит в синхронизации с международным опытом научно-теоретических представлений и практического использования системы управленческого учета;

2) 2010 г. и далее — широкое распространение, применение в практике коммерческих организаций управленческого учета, наряду с финансовым.

Для России характерно объективное существование исторических предпосылок, обуславливающих возникновение управленческого учета. Однако среди условий, необходимых и достаточных, имевших место в мировой практике (распространение неоклассической теории, философии позитивизма, классических и неоклассических теорий управления) назовем и иные, с неизбежностью приводящие к его становлению и развитию в России:

безусловный авторитет какого-либо субъекта или обстоятельства, предписывающего обязательность или подтверждающего очевидный эффект от применения системы управленческого учета. Таким авторитетом вероятнее всего рассматривать государство, объективно заинтересованное в росте экономической эффективности деятельности хозяйствующих субъектов, либо профессиональную организацию, в частности ИПБ России или Российский институт управленческого учета (РИУУ), либо распространенный опыт коммерческих организаций, эмпирически доказавших финансовый эффект от применения традиционных или инновационных систем управленческого учета;

достаточную квалификацию кадров в области управленческого учета;

существование методологии управленческого учета, понятной и постижимой субъектами бизнеса.

Возникнув в единстве, указанные условия предопределяют практическое применение управленческого учета в российских коммерческих организациях.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Валуев Б.И.* Проблемы развития учета в промышленности / Б. И. Валуев. — М.: Финансы и статистика, 1984. — 215 с. : ил.
2. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. — 528 с.
3. *Каверина О.Д.* Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 352 с.
4. *Карпова Т.П.* Управленческий учет / Т. П. Карпова. — М.: Аудит; ЮНИТИ, 1998. — 350 с.
5. *Ковалев В.В.* Основы управленческого учета / В. В. Ковалев, Я. В. Соколов. — СПб.: ЛИСТ, 1991. — 32 с.
6. *Ковалев В.В.* Лука Пачоли и развитие учета в Великобритании и США / В. В. Ковалев // Бухгалтерский учет. — 1994. — № 8. — С. 42—46.
7. *Кондратова И.Г.* Основы управленческого учета / И. Г. Кондратова. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 144 с. : ил.
8. *Мухин А.Ф.* Бухгалтерский учет в промышленности США / А. Ф. Мухин. — М.: Финансы, 1965. — 275 с.
9. *Николаева С.С.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг».

Теория и практика / С. А. Николаева. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 128 с. : ил.

10. *Рогозина С.Н.* Возникновение двойной бухгалтерии / С. Н. Рогозина // Бухгалтерский учет. — 1991. — № 6. — С. 25—29.

11. *Рувер де Р.* Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де Рувер. — М.: Госфиниздат, 1958. — 68 с.

12. *Сатубалдин С.С.* Учет затрат на производство в промышленности США / С. С. Сатубалдин. — М.: Финансы, 1980. — 141 с.

13. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. — М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996. — 638 с. : ил.

14. *Стуков С.А.* Система производственного учета и контроля / С. А. Стуков. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 223 с.

15. *Ткач В. И.* Управленческий учет: международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 144 с. : ил.

16. Управленческий учет / под ред. В. Ф. Палля. — М. : ИНФРА-М, 1997. — 480 с.

17. *Цыганков К.Ю.* Долитературный период развития бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. — 2001. — № 18. — С. 56—62.

18. *Цыганков К.Ю.* О венецианском варианте двойной бухгалтерии / К. Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. — 2002. — № 12. — С. 55—59.

19. *Цыганков К.Ю.* Происхождение двойной бухгалтерии / К. Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. — 2002. — № 16. — С. 53—62.

20. *Умаченко Н.Г.* Учет и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. — М.: Финансы, 1971. — 237 с.