

Базаркина Ксения Александровна
Нижегородский государственный университет им. Лобачевского

Содержание понятия «управленческий учет» в контексте его эволюционного развития

Аннотация. Среди отечественных исследователей продолжается дискуссия о том, что представляет собой «управленческий учет» и каково его содержание, однако единое мнение по данному вопросу все еще не сформировано. По мнению автора, требуется восполнение данного пробела путем выработки общего подхода к пониманию сущности управленческого учета, что может в значительной степени поспособствовать развитию российской теории и практики в данной области. В рамках настоящей статьи предпринята попытка определения содержания понятия «управленческий учет» путем рассмотрения причинно-следственных связей, обусловивших возникновение управленческого учета и изучения этапов его эволюционного развития как в России, так и за рубежом. Таким образом, сделан шаг в сторону концептуального переосмысления российского управленческого учета и пониманию специфических особенностей, влияющих на его дальнейшее развитие. Для целей исследования использован ряд общенаучных методов, в том числе исторический метод, метод сравнения, индукция, дедукция, анализ, синтез, абстрагирование.

Ключевые слова: управленческий учет, ретроспекция, российский и зарубежный опыт, сравнение, специфические особенности.

Bazarkina Kseniia Alexandrovna
Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod

The essence of management accounting in the context of its evolutionary development

Abstract. There is an ongoing discussion among domestic researchers about what is management accounting and what is its essence, but there is still no consensus on this issue. In the author's opinion, this gap needs to be closed by the means of developing a unified approach to understanding the essence of management accounting, which can significantly contribute to the development of Russian theory and practice in this area. This article attempts to define the essence of management accounting by considering the cause-and-effect relationships that led to the emergence of management accounting and studying the stages of its evolutionary development in Russia and some other countries. Thus, a step towards conceptual rethinking of Russian management accounting and understanding of specific features affecting its further development has been made. For the purposes of the study, a number of general scientific methods were used, including historical method, method of comparison, induction, deduction, analysis, synthesis, abstraction.

Keywords: management accounting, retrospective view, Russian and foreign experience, comparison, specific features.

В настоящее время исследователи отмечают необходимость переосмысления управленческого учета в связи с некоторыми существенными изменениями, произошедшими за последнее несколько лет. В частности, по мнению М.А. Вахрушиной, в связи с усложнением условий хозяйствования организаций возрастает роль управленческого учета. При этом, имеется немало накопившихся проблем, среди которых

- раздробленность предмета управленческого учета [1,2]. Как считает В.Б. Ивашкевич, изначальный смысл многих терминов в области учета изменился, появились новые виды, способы и инструменты учетной деятельности, в связи с чем требуется формирование новой парадигмы управленческого учета [8]. Ю.Н. Киркач отмечает, что применение автоматизации и цифровизации в организациях становится повсеместным [8].

Таким образом, имеют место значительные изменения в практике управленческого учета, изучение которых требуется для обновления и дополнения его теоретической составляющей, что необходимо для развития управленческого учета как такового. Однако, учитывая, что речь идет о развитии управленческого учета, необходимо некое целостное видение, каким он должен быть в будущем. По мнению автора, поскольку имеет место раздробленность предметной области управленческого учета, формирование такого целостного видения представляется несколько затруднительным.

Я.В. Соколов и В.Ф. Палий писали, что к изучению бухгалтерского учета следует подходить с точки зрения того, как это явление возникло в истории, какие важные этапы в своем развитии оно прошло, и посмотреть, каким это явление стало сейчас с точки зрения его развития [7]. Применение исторического подхода представляется целесообразным и в отношении управленческого учета. В частности, изучение его истоков позволит ответить на вопрос, что представляет собой управленческий учет и в чем его главное предназначение, а рассмотрение эволюционного развития – выявить, каким образом управленческий учет достиг своего текущего состояния. Кроме того, учитывая, что изначально управленческий учет возник за рубежом, уместно сопоставить отечественный и зарубежный опыт. Таким образом, понимание указанных аспектов видится важным для последующего исследования современного этапа развития управленческого учета и обсуждения перспектив его дальнейшего развития.

В настоящее время отсутствуют какие-либо крупные исследования по истории управленческого учета на русском языке, и соответствующие сведения в большинстве русскоязычных учебников ограничиваются лишь отсылками к работам зарубежных авторов (в основном британских и американских, иногда немецких) [3]. Авторский обзор русскоязычной литературы показал, что существуют лишь немногочисленные публикации на русском языке, в которых уделяется внимание процессам возникновения и развития отечественного управленческого учета [1, 2, 6]. В частности, примечательны труды И.Е. Мизиковского (диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук «Генезис управленческого учета: теоретико-методологический аспект»), и М.А. Вахрушиной (статьи, посвященные проблемам и перспективам развития российского управленческого учета).

Что касается зарубежных публикаций, среди них имеются как научные статьи, так и крупные исследования, посвященные истории управленческого учета. Это преимущественно работы британских и американских исследователей, среди которых стоит отметить крупное исследование Дж. Р. Эдвардса и Т. Бойнса по истории управленческого учета в Великобритании, а также статью М. Шоттера, где рассматриваются причины возникновения управленческого учета, а также этапы его становления до 1970 года [10, 11].

Далее представлены результаты анализа эволюционного развития современного отечественного управленческого учета и управленческого учета в англо-американской традиции.

Интеграция управленческого учета в теорию и практику российского бухгалтерского учета происходила с начала 1990-х годов и была связана с развитием современных рыночных отношений, когда стал формироваться запрос менеджмента на бухгалтерские сведения, релевантные задачам эффективного управления предприятием. Усилиями российских специалистов в кратчайшие сроки была сконструирована прочная, научно обоснованная методологическая платформа российского управленческого учета. [5].

Теоретическая основа российского управленческого учета формировалась на основе немногочисленной зарубежной литературы, доступной на тот момент в переводе на русский язык, при этом в распоряжении отечественных разработчиков отсутствовала какая-либо информация о зарубежных практиках управленческого учёта. Так, основой отечественной теории управленческого учета стали работы К. Друри («Управленческий и производственный учет»), Б. Нидлза («Принципы бухгалтерского учета»), Ч.Т. Хонгрена и Дж. Фостера («Бухгалтерский учет: управленческий аспект») [1].

Далее в Таблице 1 представлены этапы становления современного управленческого учета в России.

Таблица 1 – Основные этапы эволюционного развития современного отечественного управленческого учета

Период	Описание
1990-е гг.	Зарождение управленческого учета в России
1995 г.	Включение дисциплины «бухгалтерский управленческий учет» в государственный образовательный стандарт и учебные планы подготовки профессиональных бухгалтеров.
2000 г.	Дискуссия в рамках заседания Методологического совета по бухгалтерскому учету при Минфине России о соотношении финансового и управленческого учета, продолжившая далее в рамках научных публикаций.
Середина 2000-х гг.	Признание научным сообществом необходимости выделения управленческого учета из единой системы бухгалтерского учета.
Середина 2000-х гг. – н. в.	Современный этап развития современного отечественного управленческого учета, актуальный на сегодняшний день.

Источник: составлена автором по материалам статьи М.А. Вахрушиной [1].

Как видно из Таблицы 1 выше, временная шкала становления современного отечественного управленческого учета имеет начальную точку отсчета в начале 1990-х годов, когда происходило его зарождение, и конечную точку в середине 2000-х годов, когда научным сообществом управленческий учет был признан как самостоятельное направление, составляя в общей сложности около 25 лет. Соответственно, современный этап развития отечественного управленческого учета начинается примерно с 2005 года и продолжается и в настоящее время.

Значительный вклад в становление и развитие управленческого учета сделан как с теоретической, так и с практической точки зрения представителями Великобритании и США. Так, среди британских и американских ученых существует несколько точек зрения в части причин возникновения управленческого учета как самостоятельного явления. В Таблице 2 ниже представлены наиболее значимые из них. Первые три причины тесно связаны с техническим прогрессом, следующие две – с необходимостью поддержания сложившегося общественного уклада и порядка в обществе, последняя причина – с деятельностью специализированных профессиональных организаций, результатом которой стало присвоение деятельности по учету затрат статуса профессиональной и распространение научно обоснованных техник расчета затрат среди промышленных предприятий. В дополнение к этому стоит сказать, что рассматриваемые точки зрения являются скорее взаимодополняющими, чем взаимоисключающими.

Таблица 2 – Ключевые причины возникновения управленческого учета согласно исследованиям британских и американских ученых

Причина возникновения	Авторы	Период возникновения
1. Влияние промышленной революции в Великобритании	Эдвардс Дж. Р. Бойнс Т. Андерсон М.	До и во время промышленной революции 1760-1840 гг.
2. Развитие крупных корпораций в США	Чендлер А. Д. Джонсон Х. Т. Каплан Р. С.	Середина XIX в.
3. Гомогенизация труда	Хоскин К. В. Макве Р. Х.	1870-е гг.
4. Необходимость капитала в средстве эксплуатации общества в период развития крупных корпораций в США	Неймарк М. Тинкер Т.	Середина XIX в.
5. Необходимость в средстве поддержания дисциплины в индустриальном обществе	Лофт А.	Середина XIX в.
6. Становление профессиональных организаций в Великобритании и США (ICWA, NACA)	Армстронг П.	1919 г.

Источник: составлена автором по материалам статьи М. Shotter [11].

Исходя из логики взаимодополнения, технический прогресс можно считать первопричиной, обусловившей возникновение управленческого учета. Социальные причины возникновения управленческого учета видятся следствием формирования индустриального общества, а деятельность профессиональных организаций – фактором, сближившим британскую и американскую традиции в области управленческого учета.

Безусловно, наряду с общими чертами, развитие управленческого учета в Великобритании и США имеет свою специфику. Так, в Великобритании причиной зарождения управленческого учета стала необходимость в данных о затратах для целей ценообразования в отношении сложных инженерных объектов, рыночных цен на которые не существовало вследствие уникальности этих объектов, в результате чего стали формироваться отдельные практики учета затрат на британских предприятиях. В США появление управленческого учета связано с формированием крупных корпораций, возникших благодаря строительству железных дорог и достижениям в области химической и металлургической промышленности.

Отдельно стоит отметить необходимость контроля трудовой деятельности работников в связи с техническим прогрессом. Усовершенствование средств производства предоставило возможность предприятиям заменять квалифицированных работников менее квалифицированными, что сделало труд более однородным (гомогенным) и повысило взаимозаменяемость работников.

Таблица 3 – Основные этапы эволюционного развития управленческого учета в англо-американской традиции

Период	Содержание изменений	Важные достижения
Период с момента возникновения УУ до 1880 г.	Возникновение управленческого учета	Формирование отдельных практик, послуживших основой для современного управленческого учета
Период научного менеджмента	Смещение приоритета от технологического развития к	Переход к уровню развития, приближенному к современному

(1880-1914 гг.)	повышению эффективности работы организации	этапу, интеграция учета затрат в систему финансового учета
Первая и вторая мировая война (1914-1945 гг.)	Смещение приоритета от целей защиты капитала к целям управления	Критика ретроспективно ориентированной практики, запрос на релевантность данных для целей принятия решений
Период после Второй мировой войны (1945-1970)	Переход от учета затрат к управленческому учету	Развитие системного подхода к организации, ориентация на поведенческие дисциплины, развитие расчетных моделей на базе неоклассической теории
Период после 1970 г. – н.в.	Изменение условий ведения бизнеса, развитие производственных систем и информационных технологий	Стратегический управленческий учет, уточнение системного подхода, теория непредвиденных обстоятельств

Источник: составлена автором по материалам статьи М. Shotter [11].

В Таблице 3 представлены основные этапы становления управленческого учета в Великобритании и США. Из Таблицы 3 видно, что существенную роль в развитии управленческого учета сыграло развитие технологий, которое продолжает оказывать значительное влияние и в настоящее время. Также примечателен терминологический переход от понятия «учет затрат» к понятию «управленческий учет», что подчеркивает значимость информационных потребностей руководства для целей принятия решений.

По результатам проведенного анализа автором были выделены сходства и различия в эволюционном развитии современного отечественного управленческого учета и управленческого учета в англо-американской традиции. Основные различия представлены в Таблице 4 ниже.

Таблица 4 – Основные различия эволюционного развития современного отечественного и зарубежного управленческого учета

Отечественный опыт	Зарубежный опыт
Становление управленческого учета происходило ускоренно на фоне перехода от административно-командной системы к рыночной.	Возникновение и развитие управленческого учета происходило постепенно в условиях рыночной экономической системы.
Формирование управленческого учета происходило в условиях, когда только начиналось повсеместное использование ЭВМ в деятельности организаций.	Формирование управленческого учета происходило в условиях, когда все расчеты и бухгалтерские записи в организации велись вручную.
Период развития управленческого учета сравнительно небольшой (более 30 лет).	Период развития управленческого учета более длительный (более 150 лет).
Единое мнение по поводу управленческого учета отсутствует	Выработано единое видение управленческого учета, в чем существенна роль профессиональных организаций

Источник: составлена автором.

Наряду с различиями можно выделить и ряд сходств: и в России, и за рубежом имеют место активные дискуссии в рамках предметной области управленческого учета; значительную роль в развитии управленческого учета имеет развитие технологий; имеет место взаимодополнение теории и практики в области управленческого учета.

Помимо сходств и различий в ходе анализа были выделены специфические черты современного отечественного управленческого учета, среди которых:

- период формирования современного отечественного управленческого учета - 1990-е годы;
- существенная роль теоретических разработок в становлении современного отечественного управленческого учета;
- взгляд разработчиков современного отечественного управленческого учета через призму широко распространенного ранее советского опыта, что повлияло на дальнейшее развитие управленческого учета в России;
- отсутствие единого мнения, раздробленность предмета управленческого учета;
- становление управленческого учета в условиях развития и повсеместного использования информационных технологий.

С учетом результатов проведенного анализа представляется возможным определить содержание управленческого учета в контексте его эволюционного развития. Так, управленческий учет предлагается понимать как информационное обеспечение менеджмента. Данное решение обосновывается следующим. В частности, авторский анализ определений управленческого учета из ряда источников показал, что большинство исследователей в своих определениях управленческого учета акцентируют внимание на том, что информация, формируемая в рамках управленческого учета необходима именно для целей принятия решений, что определяет предназначение управленческого учета в деятельности организаций [4, 9, 10]. Кроме того, предложенное определение представляется емким и позволяет выйти на мета-уровень при рассмотрении управленческого учета с точки зрения его ретроспективы, текущего состояния и перспективы, что важно для преодоления раздробленности предметной области управленческого учета. Таким образом, в рамках данной статьи определено содержание управленческого учета в контексте его эволюционного развития, которым предполагается руководствоваться при проведении дальнейших исследований.

Список источников

1. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 33. С. 12–23.
2. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета. 10 лет спустя // Международный бухгалтерский учет. 2024. Т. 27. № 8. С. 861–877.
3. Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник и практикум для академического бакалавриата. — М. : Издательство Юрайт, 2016. – 461 с.
4. Завьялкин Д. В., Гаврилова Е. В., Пальчиков И. Б. 1С:Академия ERP. Управленческий учет // 1С-Пабблишинг, 2018. - 257 с.
5. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет // Учебное пособие – М. : Издательство "Магистр", 2021 - 144 с.
6. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета: теоретико-методологический аспект : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. – 2006. – 364 с.
7. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1984. С. 205
8. Управленческий учет в контексте устойчивого развития: возможности и перспективы : монография / под ред. М.А. Вахрушиной. — М. : ИНФРА-М, 2023. – 250 с.
9. Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России. [Электронный ресурс]. – URL: <https://cma.org.ru/> (дата обращения: 02.02.2025)
10. Edwards J.R., Boyns T. History of Management Accounting: the British Experience. – New York.: Routledge, 2013. – P. 350.
11. Shotter M. The origin and development of management accounting // Meditari Accountancy Research. 1999. Vol. 7. PP. 209-235

12. Бехтина Е. А. Организация управленческого учета: основные шаги на пути повышения эффективности компании//Актуальные вопросы современной экономики. 2022.- №6. С.619-623

Сведения об авторе

Базаркина Ксения Александровна, аспирант кафедры бухгалтерского учета Нижегородского государственного университета им. Лобачевского, г. Нижний Новгород, Россия.

Information about the author

Bazarkina Kseniia Alexandrovna, postgraduate student of the accounting department in Lobachevsky Nizhny Novgorod State University, Nizhny Novgorod, Russia.