

## 2.2. ОСОБЕННОСТИ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

Ассанаев Н.Ш., аспирант кафедры учета анализа и аудита

*Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Автором перечислены и обоснованы этапы становления системы управленческого учета в Российской Федерации. В работе представлены особенности исторического развития управленческого учета в отдельные периоды времени, а также акцентировано внимание на важной роли вмешательства государства в экономику для развития современной системы управленческого учета. Выделена значимость производственного учета, используемого в период плановой экономики. Автором проанализированы и систематизированы предпосылки формирования системы управленческого учета на основе данных работы В.Т. Чае и Н.И. Чулахиной. В результате исследования сделаны выводы о перспективах развития системы управленческого учета с акцентом на ее совершенствование в нескольких направлениях.

### Этапы становления управленческого учета в России

Для формирования методологической базы управленческого учета необходимо обратить внимание на основные этапы и особенности периодов исторического развития управленческого учета в Российской Федерации. В РФ управленческий учет в первичном своем виде зародился параллельно с началом трудовой деятельности человека. При этом развитие теоретических и практических аспектов учета в РФ значительно отставало от европейского учета. Отметим, что бухгалтерский учет появился уже после управленческого, как считается, в период развития Киевской Руси. Государственное и монастырское хозяйство предполагало использование инвентарей. В учете торговли появился контокоррент (счет расчетов), движение товаров регистрировалось партионным способом. Колляция (сличение расчетов) считалась правилом. Обратим внимание, что все вышеупомянутые структуры вели учет в натуральном измерении. К XVII в. в России сложилась сложная система сельскохозяйственного учета. Она распространялась не только на землю, скот, посевы, зерно, инвентарь, но и на людей – крепостных. XVIII в. отмечается научными исследователями как период становления бухгалтерского учета в России. В 1830-х гг. появился закон, который обязал купцов первой гильдии вести торговые книги. С появлением в России частных акционерных банков и обществ взаимного кредита (1860-е гг.) учет и отчетность по принципу двойной бухгалтерии для участников кредитных отношений становятся обязательными. Обратим внимание на сельскохозяйственный учет России конца XIX в., когда счетоводы-аграрники разделились на две группы: сторонников униграфической и диграфической бухгалтерии. Первые были приверженцами простой бухгалтерии, вторые ратовали за двойную бухгалтерию. Единого взгляда на исчисление себестоимости и ведение учета в сельском хозяйстве не было на фоне медленного развития учетных систем. В дореволюционной России существовал учет управленческий, который собственники различных форм собственности вели для внутреннего управления предприятием [6, 12, 17, 19]. Отметим, что развитие учета в России в большой степени связано с государ-

ственным вмешательством в экономику. Существует мнение, что управленческий учет в СССР и в России прошел несколько последовательных этапов развития [13, 5].

1. НЭП и возврат к промышленному аналитическому учету (1923 г. – конец 1920-х гг.).
2. Развитие принципов хозрасчета, возникновение нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (1930 г. – конец 1950-х гг.).
3. Развитие производственного калькуляционного учета (начало 1960-х гг. – 1979 г.).
4. Развитие внутрифирменного учета, внедрение нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (1970 г. – середина 1980-х гг.). Отметим, что плановая экономика базировалась на жестком регулировании функционирующей в то время системы бухгалтерского учета. Финансовая отчетность в полном объеме представлялась только в государственные организации: министерства и ведомства, статистические и налоговые органы. План счетов объединял в себе в первую очередь производственный, а во вторую – бухгалтерский или финансовый учет.
5. Развитие бригадных форм управления производством и бригадного хозрасчета (конец 1980-х гг.).
6. Снижение значимости учетных систем, активное изучение и применение международного опыта в управленческом учете (1990-е гг.).
7. Экономический рост и возрождение учета в целях управления затратами и результатами по разным объектам учета на новой, качественной основе, обогащенной международным опытом (конец 1990-х – по настоящее время). В 2000-х гг. начинают применяться системы учета затрат и управления предприятием:
  - директ-костинг;
  - стандарт-кост;
  - ABC-метод, JIT и др. [2, 5].

### Особенности формирования эффективной системы управленческого учета

Отметим, что массовый переход на нормативный учет был осуществлен в начале 1980-х г. Позже, с 1984 г., происходит дальнейшее совершенствование производственного учета. Нормативному учету, являвшему собой первые попытки создания управленческого учета затрат в России, в период плановой экономики и в социалистическом хозяйстве уделялось большое внимание [4, 13].

Важно обратить внимание, когда начали зарождаться системообразующие для современного управленческого учета элементы. Так, внедрение хозрасчета привело к появлению понятия «центр затрат», характеризующего структурное подразделение предприятия, в котором формируются затраты; а также понятия «центр ответственности», которое олицетворяет структурную единицу, имеющую влияние на уровень расходов, доходов и фондов капиталовложений. Обратим внимание, что в современном управленческом учете центры затрат используются часто, но в другом функциональном предназначении [13, 16, 5].

На стадии перехода к рыночным отношениям и отмене плано-административной экономики стали появляться торговые фирмы, банки, финансовые группы, производственные кооперативы, которые пытались найти свое место в новых условиях. Как следствие, для новых рыночных структур потребовалась эффективная система учета, позволяющая решать задачи акционеров. Такая система должна была выполнять функции планирования, прогнозирования, учета, анализа, контроля, а особенно важным предназначением такой си-

стемы должно было быть эффективное управление затратами и себестоимостью. Многие появившиеся виды бизнеса были неконкурентными, так как имели неэффективную систему управленческого учета.

### Предпосылки развития системы управленческого учета

В работах В.Т. Чаея и Н.И. Чупахиной выделены следующие нижеперечисленные предпосылки создания управленческого учета в России [15, 16]:

- экономические, связанные с переходом страны к рыночным отношениям. Возникла потребность в повышении эффективности существующих учетных систем;
- теоретические, представляющие совокупность отечественных и западных теорий управления, адаптация которых в усложняющихся структурах бизнеса предполагает эффективное управление. Формирование новой методологической базы и совершенствование существующих методик управленческого учета;
- технологические, заключающиеся в активном процессе автоматизации и внедрении на предприятиях информационных технологий. С помощью разработки новых учетных информационных систем обновляется практическая основа инструментария управленческого учета;
- законодательные, обеспеченные нормативными документами, дающими возможность реальной организации управленческого учета на российских предприятиях. Отсутствие законодательного и нормативного регулирования системы управленческого учета стимулирует формирование новых нормативных рекомендаций по разработке и внедрению систем управленческого учета в России;
- процессы интеграции и глобализации экономики. Синергия отечественного и зарубежного опыта, с одной стороны, способствует разработке эффективных систем управленческого учета, с другой, – не всегда положительно влияет на деятельность российского бизнеса.

В 1991 г. Р. Каплан в книге, написанной в соавторстве с Р. Купером, отмечает: «За последние 10 лет управленческий учет стал более соответствовать потребностям современных корпораций. Согласно этим переменам в управленческом учете изменились также исследования и обучение в этой области. Традиционные подходы, разработанные для крупных корпораций, возникших в первой половине столетия, показали свою неадекватность глобалистической и технологической среде. Академические исследователи повернулись к изучению новых технологий и подходов, разработанных и применяемых наиболее успешными компаниями. Новые подходы концентрируют внимание на улучшении качества информации своей организации, которую получают управляющие и служащие, и уделяют возросшее внимание дизайну систем контроля и обработки информации» [6, 18, 5].

Сделаем вывод, что на основе проанализированных предпосылок, а также того, что компании в России переходят на новый уровень рыночных отношений, ключевыми направлениями развития системы управленческого учета является совершенствование существующей методологии управленческого учета с точки зрения отраслевого специализированного инструментария учета и интеграции системы управленческого учета в управление организацией.

Рассмотрев особенности развития и становления систем управленческого и бухгалтерского учета в России, можно резюмировать, что управленческий учет играет значительную роль в процессе развития страны, общества и экономических отношений. Для бизнеса управленческий учет в натуральном выражении стал первым

шагом на пути к эффективному производству и товарным отношениям. Система бухгалтерского учета стала развиваться уже после появления управленческого учета в целях формализации процедур и приведения учетных данных к единому формату. Такое функциональное разделение учетов применяется и в современной экономике. В настоящее время проблема применения управленческого учета в целях повышения эффективности управления предприятием приобретает все большую актуальность. Управленческий учет значительно шире по своему назначению, чем бухгалтерский, и в отношении его определена необходимость совершенствования системы управленческого учета для повышения эффективности отдельных направлений инструментария системы. Например, по нашему мнению, необходимо повысить эффективность существующей методологической базы системы управленческого учета в строительных компаниях. Необходимы новые методы и модели управленческого учета, способные оптимизировать управление в организациях, обеспечить их развитие в условиях неопределенности и риска новой рыночной системы [16, 5].

### Литература

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение [Текст] / И.В. Аверчев. – М. : Рид групп, 2011.
2. Балакирева Н.М. Управленческий учет: основы теории и практики [Текст] / Н.М. Балакирева. – М. : КНОРУС, 2004.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / М.А. Вахрушина. – 9-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2011.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри ; пер. с англ. ; под ред. В.Н. Егорова. – М. : ЮНИТИ-ДАТА, 2010.
5. История и перспективы развития управленческого учета [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-i-perspektivy-razvitiya-upravlencheskogo-ucheta-na-predpriyatii#ixzz2v043lk00>.
6. Каплан Р. Функционально-стоимостной анализ: практическое применение [Текст] / Р. Каплан, Р. Купер. – М. : Вильямс, 2008.
7. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст] / Т.П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2005.
8. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В.Э. Керимов. – М. : Дашков и К, 2009.
9. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый) управленческий учет [Текст] : учеб. / Н.П. Кондраков. – М. : Проспект, 2007.
10. Никандрова Л.К. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / Л.К. Никандрова, И.В. Гулина – М. : Логос, 2007.
11. Николаева О.Е. Классический управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : ЛКИ, 2010.
12. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет [Текст] / В.Ф. Палий. – М. : Бератор-Пресс, 2003.
13. Соколов В.Я. Тенденции развития учета [Текст] / В.Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2004. – №11.
14. Суйц В.П. Управленческий учет для ВУЗов [Текст] / В.П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007.
15. Чаея В.Т. Управленческий анализ [Текст] : учеб. пособие / В.Т. Чаея, Н.И. Чупахина. – М. : Рид Групп, 2011. – 448 с.
16. Чаея В.Т. Управленческий учет [Текст] / В.Т. Чаея, Н.И. Чупахина. – М. : Эксмо, 2009.
17. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / А.Д. Шеремет. – 2-е изд., испр. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2006.
18. Cooper R., Kaplan R. Profit priorities from activity-based costing // Harvard business review. 1991. May-june.

*Ассанаяв Надыр Ширванович*

### Ключевые слова

Управленческий учет; бухгалтерский учет; производственный учет; этапы становления; развитие управленческого учета; рыночные отношения в экономике; эффективная система управленческого учета; предпосылки развития управленческого учета; совершенствование системы управленческого учета; инструментарий; методология управленческого учета.

### РЕЦЕНЗИЯ

Одной из ключевых особенностей статьи стоит отметить проведенный автором анализ предпосылок развития системы управленческого учета в России. В работе перечислены и обоснованы этапы становления системы управленческого учета в России. Кроме этого, представлены особенности исторического развития управленческого учета в отдельные периоды времени, а также акцентировано внимание на важной роли вмешательства государства в экономику для развития современной системы управленческого учета. Автором выделена значимость производственного учета, используемого в период плановой экономики. В исследовании проанализированы и систематизированы предпосылки формирования системы управленческого учета на основе данных работы В.Т. Чая и Н.И. Чупахиной. Автором сделаны выводы о перспективах развития системы управленческого учета с акцентом на ее совершенствование в нескольких направлениях.

Научное исследование обстоятельно раскрывает важность совершенствования методологии управленческого учета. Видна перспектива практической значимости исследуемой проблематики.

В целом работа отвечает предъявляемым требованиям и должна быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Чая В.Т., д.э.н., проф., г.н.с. кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)