

ОПЫТ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН



А.Н. Ерзикова

К ИСТОРИИ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В МИРОВОЙ ПРАКТИКЕ

В бухгалтерской науке пока нет единого мнения об истории возникновения и развития управленческого учета за рубежом, разные авторы высказывают различные точки зрения.

Так, Я.В. Соколов отмечает следующие этапы, выделенные Т. Джонсоном и Р. Капланом:

1. Середина XIX в. — развитие железных дорог и морских сообщений резко раздвигают границы коммерческой деятельности, что требует составления перспективных прогнозных расчетов, исчисления себестоимости услуг, товаров, их транспортировки.

2. Последняя треть XIX в. — возникают две параллельные и взаимодополняющие друг друга системы финансового и управленческого учета.

3. Последняя четверть XIX в. — Тейлором создается система производственного нормирования, которая приводит к формированию принципов стандарт - костс, широко используются относительные оценочные величины (типа прибыли) на инвестированный капитал.¹

В.И. Ткач выделяет следующие этапы развития управленческого учета:

1. Промышленный учет (конец XIX в.). Этот этап характеризуется появлением промышленной бухгалтерии, определяющей себестоимость отдельных видов продукции, методов распределения накладных расходов. Использовалась схема интегрированного производственного финансового учета.

2. Аналитический учет (до начала второй мировой войны). На этом этапе произошло разделение бухгалтерии на две — финансовую и аналитическую; сформировались принципы управленческой бухгалтерии, решающей тактические проблемы управления на основе определения и анализа результатов по центрам ответственности.

3. Управленческий учет (до 1953 г.). В бухгалтерии стали широко использовать плановые показатели, стандарты, нормы, сметы, данные по предвидению и др. Получили развитие «стандарт - костинг», нормативный метод. Бухгалтерия на этом этапе интегрировала функции

учета и планирования. Учет осуществлялся по сегментам деятельности. Сегментами деятельности наряду с традиционными (готовые изделия, центры ответственности, заказы) выступили типы и классы покупателей, каналы распределения, географические зоны реализации, потребность в продукте и др.

4. Маржинальный учет — простой и развитой директ-костинг (до 1975 г.). Бухгалтерия наряду с тактическими задачами стала решать стратегические задачи управления на основе использования ЭВМ и четкого подразделения затрат на переменные (пропорциональные объему производства) и постоянные (или структурные, независимые от объема производства), что явилось основой использования в учете метода «директ-костинг». Отсюда — широкое использование в учете и анализе понятия мертвой точки (критического объема производства). Среди методов решения проблем появились такие, как построение моделей, математическое программирование, оптимизация подсистем, теория вероятностей. Управление затратами и себестоимостью стало вестись по данным об усеченной себестоимости в отличие от всех предыдущих систем учета, в которых в управлении использовались данные о полной себестоимости.

5. Стратегический учет (с 1975 г. до настоящего времени). На этом этапе появилось понятие стратегической бухгалтерии, обеспечивающей принятие стратегических решений и их анализ по данным стратегического учета и планирования. Получил свое развитие системный анализ, стратегический анализ (рынки, продукты-изделия, процессы, социальные группы населения), анализ «затраты — выпуск — процессы»².

Польский автор А. Яругова возникновение управленческого учета связывает с тем переломным моментом в развитии учета, когда на предприятиях по центрам ответственности стали планировать не только затраты, но и доходы, а затем распространили планирование по центрам ответственности на всю деятельность предприятия. А. Яругова выделяет следующие основные этапы становления и развития управленческого учета:

1. Формирование системы «стандарт - костс», ставшей мощным инструментом инженерного контроля технологических процессов.

2. Введение в анализ понятия «порог рентабельности» и четкое разделение затрат предприятия на постоянные и переменные, что оказало существенное влияние на развитие внутреннего хозрасчета, распространение его принципов на различные уровни управления.

3. Формирование системы «direct-costing», позволяющей выделить такие категории, как нетто-доход (прибыль в традиционном по-

нимании) и брутто-доход (прибыль плюс постоянные издержки). Появление этой системы привело к стиранию границы между планированием и учетом, позволяло перейти к многовариантному планированию. Это имело огромное значение в условиях неполного использования производственных мощностей.

4. Применение экономико-математических методов и техники имитационных расчетов позволило включить в предмет управленческого учета задачи, связанные с планированием объема производимых партий готовой продукции, контролем и управлением запасами, формированием модели учета затрат и доходов, а также с осуществлением инвестиций в условиях неопределенности хозяйственной конъюнктуры.

5. Распространение электронной вычислительной техники резко повысило практическую значимость бухгалтерского учета. В руках главного бухгалтера концентрировались планирование и контроль, а также анализ отклонений фактических результатов от установленных стандартов. В обязанности главного бухгалтера вошли, в частности, установление центров ответственности, разработка системы внутренних отчетов. Был образован институт специалистов-экспертов по управленческому учету.

6. Развитие кибернетики, общей теории систем и общей теории управления привело к необходимости осмыслить в категориях наук систему понятий управленческого учета. В результате центр тяжести исследований сместился с информационной системы отдельного предприятия на нормы и цели более широкой внешней системы, в которую управление и учет входят как составляющие элементы. На этом этапе были уточнены такие традиционные для бухгалтерского учета понятия, как затраты, результаты, эффективность, возникли такие процедуры, как управление ценами, регулирование норм и т.п.

7. Изучение различных аспектов поведения привело к перемещению акцента с поведения отдельного человека на поведение организации в целом, что значительно обогатило управленческий учет, особенно теорию и практику контроля хозяйственной деятельности через планирование.³

Как видим, взгляды разных авторов на историю развития управленческого учета имеют ряд отличий. Т. Джонсон и Р. Каплан, а также В.И. Ткач выделяют этапы развития управленческого учета, прослеживая развитие управленческого направления в учете еще до его выделения в отдельную систему. А. Яругова жестко определяет момент возникновения управленческого учета за последние двадцать лет, связывая его в первую очередь с использованием в области управленческого уче-

та достижений таких дисциплин, как теория управления, кибернетика, психология и др.

На наш взгляд, управленческий учет (учет для себя, с целью управления своей деятельностью, повышения результатов работы) появился гораздо раньше, чем охарактеризованный в приведенных периодизациях, а именно, со времени начала трудовой деятельности человека, и подтверждением этому является сама история его развития. Так, Т.Н. Малькова особо отмечает, что человек начал вести учет одновременно с началом своей работы. Он наблюдал за огромным небесным сводом (учет движения планет и времени), за миграцией животных (учет добычи), за самим собой (учет результатов труда и « складских запасов»). Учет, подчеркивает автор, помогал поддерживать порядок. Исходя из накопленной учетной информации, древние управляющие делали прогнозы, когда необходимо заготовить больше запасов и своевременно мигрировать. Автор описывает формы, методы учета. Примечательно, что в Древнем Египте, Риме, Вавилоне нормировались твердо фиксированные затраты и доходы хозяйств. Основной целью нормирования являлось обеспечение казны и хозяйств постоянными источниками поступлений. Объектами нормирования являлись земля, зерно и другие продукты, налоги и содержания работников.⁴

Приведем еще некоторые примеры существования учета как средства управления хозяйством в древности.

О.В. Кишенкова упоминает, что первым в истории Египта было Древнее царство (27—23 в.в. до н.э.) и именно от этого периода сохранились до наших дней « великие пирамиды» фараонов Джосера, Снофру, Хеопса, Хефрена и Менкаура. С целью управления хозяйством фараонов были назначены писцы, которые « управляли царскими и храмовыми хозяйствами, составляли описание всех земель, переписывали население, имущество, доходы».⁵

Д.Г. Редер, Е.А. Черкасова пишут о развитии Месопотамии в 6 в. до н.э. Ученые указывают, что в 40-х гг. XIX в. была раскопана огромная библиотека царя Ашшурбанипала, состоящая из 20 тыс. глиняных книг (таблеток, покрытых клинописными знаками), где содержалось колоссальное количество документов хозяйственной отчетности, договоров и деловых писем.⁶

Я.В. Соколов свидетельствует, что первые торговые операции были зарегистрированы в Шумере на камнях около 3600 г. до н.э., там возникло счетоводство на глиняных табличках. В древней Индии сче-тами-регистрами служили кружки, в них закладывали камешки — первичные документы. Это был прообраз картотеки будущей разnosки по счетам.⁷

Академик В.В. Струве пишет об управлении сельскохозяйственными делами на юге Египта в 2500 г. до н.э.: «...Вот у одного амбара на лесенке стоит крестьянин; он высыпает корзины зерна в отверстие в крыше амбара. Внизу стоят другие, которые по цепочке передают ему все новые и новые корзины. Тут же рядом сидит писец, вооруженный тонкой тростниковой палочкой. Одна у него в руке, и он быстро пишет ею по мягкому листу папируса. Писец ведет точный счет зерну. Владелец этого богатого поместья должен знать, какой урожай собран с его полей. Когда сбор будет закончен, писец определит, сколько зерна оставит хозяин для своего хозяйства, какое количество надо будет отправить в качестве подати в царскую казну и, наконец, сколько останется на продажу».⁸

Таких примеров можно привести великое множество, каждый из них свидетельствует о том, что учет существовал там, где люди работали, осуществляли какую-либо деятельность (торговлю, строительство, сельское хозяйство и т.д.).

Указанные факты свидетельствуют, что управленческий учет — это самый древний вид учета, зародившийся в ответ на потребности людей управлять своим хозяйством, улучшать результаты своей деятельности.

С развитием товарно-денежных отношений к системе сбора и обработки информации, аккумулируемой с целью принятия управленческих решений, проявили интерес ученые того времени, назвав данную систему бухгалтерским учетом. Начало зарождения бухгалтерской науки можно отнести к XIII — XV вв., когда возникла и распространялась система двойной записи. Здесь следует отметить великого итальянского математика Луку Начолли (1445—1517 гг.), автора книги «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях». Данный трактат о счетах и записях содержит подробное описание применения двойной бухгалтерии к практике торгового предприятия. Важно, что система двойной записи предназначалась для наблюдения за сохранением и приумножением индивидуального капитала, отражения расчетных операций и имущества индивидуального предпринимателя. Бухгалтерский учет вели для *внутреннего* потребления, а оперативное управление осуществлялось путем личного надзора и наблюдения.

Примечательно, что в этот период ученые подчеркивали основную роль учета как управленческую. Так, Жак Савари (1622—1690 гг.), выдающийся после Л. Начолли автор, допускал истолкование учета как функции управления.⁹

Научная учетная мысль в странах Европы стала развиваться лишь в середине XIX в. Современники итальянской школы учета (лом-

бардской), создателем которой является Франческо Вилла (1801—1884 г.г.), выделяли основные тезисы бухгалтерского учета: «Бухгалтерский учет не может быть сведен к технической процедуре, ибо он есть не что иное, как комплекс экономико-административных понятий. Бухгалтерский учет необходим администратору для контроля лиц, занятых в хозяйственном процессе».¹⁰ Винченцо Джитти (1856—1945 гг.) писал: «Счетоводство — это зеркало прошедшего, руководитель будущего, порядок во всех сферах хозяйства, статистика и история предприятия». М. Рива рассматривал бухгалтерский учет, как науку об управлении.

Управленческие функции учета подчеркивали и ученые французской бухгалтерской школы XIX столетия. Ж. Гаже утверждал: «Счетоведение имеет предметом совокупность основных начал устройства, управления, контроля и централизации административных служб».¹¹ Жан Густав Курсель-Сенель (1813 — 1892 гг.), один из крупнейших ученых французской школы, писал: «Знание учета необходимо всем, но больше всего управляющим. Организация учета, его методология — не дело бухгалтеров, а прямая обязанность администраторов. Иначе к чему послужат цифры для того, кто не знает ни как их анализировать, ни соображать их так, чтобы почерпнуть из них указание для дальнейшего направления предприятия».¹²

Итак, «родоначальники» бухгалтерской науки выделяли управленческую роль бухгалтерии, так как в то время и научный, и практический учет развивался только с целью внутреннего управления предприятием.

В середине XIX в. начали распространяться акционерные биржи и фондовые рынки (биржи), что явилось началом финансового капитала. Сам акционерный капитал отделился от его производственного применения. Собственники капитала стали инвесторами и поручали специалистам — менеджерам управлять применением этого капитала. Возникли отношения, требовавшие отчетности управляющих перед собственниками с целью подтвердить эффективность управления. Но собственники стали акционерами, их акции свободно продавались и покупались. Сама собственность на капитал не только отделилась в виде акций от ее применения, но изменила правила игры из-за перехода акций от одного владельца к другому. Необходимостью стала публичная бухгалтерская отчетность, достоверность которой подтверждается независимым специалистом-аудитором. Инвестор-акционер на основе анализа такой отчетности принимает решения о том, покупать, продавать или держать акции определенной компании.

Финансовый учет для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности стал отдельным самостоятельным направлением бухгалтер-

ского учета. Управляющие компанией через финансовую отчетность должны были показать своим акционерам и потенциальным инвесторам, что вложение капитала в компанию надежно и выгодно, а их работа на данном посту заслуживает доверия. Для того, чтобы финансовая отчетность была понятна всем пользователям, создали правила финансового учета (ГААП), предшествовавшие современным международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

В основе финансового учета лежит балансовый метод, применяемый путем регистрации хозяйственных фактов и событий при помощи двойной записи на счетах. По большому счету финансовый учет воплотил в себе традиционный бухгалтерский учет, практически освожденный от формирования свойственной ему информации для внутрифирменного управления. Финансовый учет используется для внутрихозяйственного управления только в пределах той информации, которая формируется в нем в рамках требований МСФО или национальных стандартов учета и отчетности.

Кратко рассмотрев историю развития управленческого учета, можно сделать вывод: управленческий учет — наиболее рано появившийся вид учета, по времени он связан с началом деловой активности человечества. Развивался управленческий учет по мере усложнения торговых и производственных процессов, исходя из жизненно важных потребностей внутреннего управления. В связи с развитием акционерных обществ в XIX в. из системы бухгалтерского учета выделился и стал бурно развиваться финансовый учет, который формирует информацию для внешних пользователей. Управленческий учет, постепенно развиваясь, вышел за рамки бухгалтерского учета, о чем свидетельствуют последние этапы развития управленческого учета, выделенные В.И. Ткачом и А. Яруговой. Кроме этого, развивающиеся в настоящее время в рамках управленческого учета информационные системы (стратегический управленческий учет, система сбалансированных показателей и др.) свидетельствуют, что управленческий учет (формирование информации для принятия управленческих решений) вышел не только за рамки бухгалтерского учета, а охватывает деятельность предприятия и отрасли, в которой работает данное предприятие.

ПРИМЕЧАНИЯ

1. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. - М., 1991. - С.129.
2. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. - М., 1994. - С.5,28.

3. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. - М., 1991. - С.230.
4. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: Какой она была? - М., 1995. - С.35.
5. Кишенкова О.В. Путешествие юного гражданина. - М., 1996. - С.29.
6. Редер Д.Г., Черкасова Е.А. История древнего мира. - М., 1985. - С.111.
7. Соколов Я.В. Указ. соч. - С.27.
8. Древний Восток. / Под ред. акад. В.В. Струве - М., 1953. - С.30.
9. Там же. - С.42.
10. Там же. - С.54.
11. Там же. - С.65.
12. Там же. - С.69.