

О.Н. Харченко, С.А. Катцына

**РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ФУНКЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА В РОССИИ**

История развития хозяйственного учета в России находилась под влиянием экономических, политических и идеологических факторов. До 1917 г. российская школа бухгалтерского учета опиралась на теории ведущих европейских учетных школ. Переход к государственной форме собственности и управления неизбежно подчинил механизм учета новой идеологии, не признававшей перспективность и возможность ведения рыночного хозяйства. Отрицание частной собственности, товарно-денежных отношений и конкурентной борьбы как основных движущих сил экономической системы привело к неизбежным трансформациям учетной теории.

В 1917-1921 гг. влияние принципов классической школы было значительным, предпринимались попытки их адаптации к ведению хозяйства в новых условиях. В это же время становится очевидным, что бухгалтерский учет - социально-экономическая наука, и принципы, сформировавшиеся в условиях рыночного хозяйства, не применимы к хозяйству социалистическому. В период военного коммунизма искажаются сущность и метод бухгалтерского учета: такой элемент, как оценка, строящийся на принципе единого денежного измерителя, заменяется идеей безденежного измерителя и приводит к возникновению теории безденежного учета. А.В.Чаянов говорил о необходимости развития централизованного экономического учета, который осуществлялся бы на уровне главков и, объединяя бухгалтерский и статистический учет, не опирался на денежный измеритель [1]. Экономическая эффективность должна была определяться по народному хозяйству в целом, а учет сохранности собственности в рамках хозяйствующего субъекта осуществлялся бы как оперативно-технический.

Период новой экономической политики (1921-1929 гг.) был связан с реставрацией принципов рыночного хозяйства и стал импульсом развития классического учета. Возрождается теория счетоведения: Н.А. Блатов ведет исследования балансовой теории; А.П. Рудановский создает новую теорию предмета и метода счетоведения; И.Р. Николаев развивает теорию оценки, Р.Я. Вейцман - теорию учета затрат и калькулирования себестоимости. Разработка теории управленческой функции хозяйственного учета в социалистический период хозяйствования связана с трудами Р.Я. Вейцмана. Он первым отметил, что калькуляция как бухгалтерская категория имеет два смысла: исчисление в едином денежном измерителе результатов какого-нибудь определенного хозяйственного процесса (снабжения, капитального ремонта, реализации и пр.); исчисление себестоимости единицы готовой продукции или единицы оказанной услуги [2. С. 39]. Так впервые в отечественном учете появляется принцип «разной себестоимости для различных целей», который, к сожалению, не получил дальнейшей поддержки. Идею многоцелевого калькулирования принимал и В.И. Стойкий, отмечавший, что «калькуляция зависит от цели. Сущность хорошо поставленного учета сводится к выбору целей» [1. С. 325]. Ему же принадлежит идея разделения понятий метода учета затрат и калькулирования себестоимости и системы учета (он доказал тот факт, что нормативный учет - не метод калькулирования, а новая система учета). Большой заслугой Стоцкого является использование им нового термина «система калькуляции», под которым он понимал способ учета себестоимости отдельных видов продукции, методику учета затрат и калькулирования себестоимости.

Развитие социалистического учета в 1929-1953 гг. характеризуется двумя разнонаправленными тенденциями. С одной стороны, развитие государственной формы собственности и отказ от измерения экономической эффективности хозяйствующих субъектов привели к несоответствию принципов учета реальной действительности. Я.В. Соколов так характеризует эти изменения: «Монопольная государственная собственность на средства производства резко упрощает технику учета и приводит к тому, что эффективность хозяйственной деятельности определяется выполнением плана, а не величиной полученной прибыли» [1. С. 304]. Утверждение государственной собственности нарушает учетный принцип автономного предприятия и приводит к централизации учетных функций. В 1930-е годы получила развитие идея объединения составляющих хозяйственного учета: на XVI партийной конференции провозглашается необходимость ведения единого социалистического учета, который объединил бы бухгалтерский, статистический и оперативный виды учета. Это иллюстрирует степень деградации учетной теории: происходит смешивание объектов, целей и методов различных видов учета. Р.Я. Вейцман писал: «Такое крайне отрицательное явление... объясняется неправильным пониманием назначения каждого из методов учета. Эти методы не повторяют, а дополняют друг друга, образуя одну стройную систему. Они должны применяться на различных этапах учетной работы, пользуясь материалом, добытым на предыдущем этапе, с тем, чтобы, подвергнув его определенной обработке, дать дополнительное освещение фактам действительности» [1. С.308].

С другой стороны, в 1930-1950-е годы существовали положительные тенденции и достижения. Первым было становление теории оперативного учета, основоположниками которого стали М.П. Рудаков, Д.И. Савошинский, Р.С. Майзельс, В.В. Цубербиллер, А.В. Вейсборд. В то же время появляются грамотные идеи использования оперативного учета в целях управления, такие, как применение в нормативном методе учета затрат.

Вторым достижением этого периода было развитие теории учета затрат и калькулирования себестоимости. Н.А. Блатов формулирует цели калькулирования; Р.Я. Вейцман систематизирует процессы учета затрат и калькулирования и, по сути, определяет различие между ними. А.П. Рудановский и А.М. Галаган развивают теорию оценки и распределения затрат, технику их учета.

Третье достижение состояло в практической адаптации западных систем учета затрат к нуждам отечественных предприятий. В 1930-е годы получила свое развитие теория нормативного учета затрат, сформулированная М.Х. Жебраком. Но даже эта, изначально инженерно-техническая, система была искажена идеологической доктриной. Принципы рыночной экономики определили основное назначение системы стандарт-кост, применяемой западными предприятиями: контроль за исполнением плана финансовых результатов, то есть одновременный учет фактических и нормативных затрат и доходов. В СССР период развития нормативного учета совпал с развитием учений об отличиях социалистического и капиталистического учета, продолжением которого стала идея об устранении в социалистическом учете счетов учета реализации и капитала. Таким образом, в сферу контроля нормативного метода были включены только затраты на производство, реализация и формирование финансовых результатов не контролировались. Развивая западную теорию, М.Х. Жебрак предложил вести синтетический учет затрат на производство, разделяя счет учета основного производства на счета учета плановых затрат, отклонений от норм и изменений норм. Отметим, что эта идея не получила своего развития, и в более поздний период сложилась общепринятая техника социалистического учета в условиях применения нормативного метода: оперативный учет затрат по нормам и отклонениям от норм; синтетический учет фактических затрат. Роль в разработке методики определения норм принадлежит Е.Г. Либерману, М.Х. Жебраку и А.С. Середе, расчета и учета отклонений от норм - М. Х. Жебраку и И.И. Покладу.

Четвертое достижение заключалось в развитии теории хозяйственного расчета. Его идея, восходящая к системе Тейлора, состояла в создании системы, включавшей в себя планирование, нормирование, учет и анализ хозяйственной деятельности и ее результатов как по предприятию в целом, так и по его структурным подразделениям. В 1930-х годах появляется концепция социалистического хозрасчета, состоящая в комплексном контроле результатов хозяйственной деятельности предприятий со стороны государства. Я.В. Соколов отмечает: «... с начала 30-х гг. в стране был начисто уничтожен хозяйственный расчет, ибо вместо хозрасчета реального, когда закрываются убыточные предприятия, ввели хозрасчет мнимый... введение децентрализации, «укрепление» хозрасчета сопровождается демагогией об усилении управленческих функций бухгалтерского учета» [1. С.311-312]. Теория социалистического хозяйственного расчета продолжается в теории внутрихозяйственного расчета. Основная роль в его популяризации и развитии принадлежит С.К. Татуру [3], который определяет цели и задачи заводского и внутрихозяйственного расчета, разрабатывает принципы и формы его реализации, предлагает систему показателей, характеризующих эффективность работы исследуемого объекта, разрабатывает методику использования оперативного учета в целях внутрихозяйственного расчета: систему лицевых счетов.

Развитие теории управленческой функции хозяйственного учета в период 1953-1992 гг. включало два направления исследований: совершенствование калькуляционного учета и создание эффективной модели хозяйственного учета, которая обеспечивала бы реализацию функции управления. На наш взгляд, эти направления необходимо разграничить, поскольку совершенствование калькуляционного учета не имело своей главной и единственной целью усиление управленческой функции. Многие работы в этой области были посвящены отраслевому калькулированию, разработке точных методов калькуляции, велись дискуссии о соотношении методов учета и методов калькулирования, об объекте учета, о достоверности полуфабрикатного и бесполуфабрикатного методов.

Вторым направлением были работы по совершенствованию хозяйственного учета в целях управления. Концепция исследований была сформулирована С.А. Стуковым: «... современное состояние бухгалтерского учета уже не адекватно изменившимся экономическим условиям не отвечает задачам всеобъемлющего учета и контроля наличия и использования производственных ресурсов... Система отечественного бухгалтерского учета складывалась на протяжении многих десятилетий как система балансового учета, основанного на двойной записи, денежной оценке и сопоставлении данных с целью их обобщения в масштабах всего народного хозяйства... Таким образом, бухгалтерский учет промышленных предприятий и объединений, удовлетворяя потребности общегосударственной статистики, постепенно приобрел явно статистическую направленность, стал скорее учетом для отчетности, нежели учетом для контроля и управления...» [4. С. 13-14]. Это направление принесло несколько позитивных результатов.

Во-первых, была изучена существующая практика управленческого учета за рубежом. В 1950-1960-е годы отечественные специалисты, переводя труды западных авторов, сталкиваются с феноменом управленческого учета. Лучшие идеи и достижения в этой области пытаются применить и у нас: так, возникают внутрихозяйственный расчет, предложения по созданию комплексной системы учета, объединяющей оперативный и бухгалтерский учет, обогащаются новыми идеями теория экономического анализа и нормативный метод. Однако модель организации бухгалтерского учета по-прежнему находится под влиянием политических и экономических факторов, и все вновь появившиеся теории развивают не рыночную систему хозяйствования, а укрепляют плановую вертикаль. Кроме того, предприятия не заинтересованы в адаптации новых теорий, позволяющих выявить их реальное хозяйственное состояние; теории большей частью остаются не востребованными, а те из них, которые вводятся в административном порядке, на практике искажаются, создают видимость прогресса.

Во-вторых, обосновывается научная теория управленческой функции хозяйственного учета. Заслуга в создании теоретических основ системы принадлежит Б.И. Валугеву и В.Б. Ивашкевичу. Ими определено место учета в цикле управления, изучен феномен учета как функции управления, сформулированы основные проблемы и противоречия в состоянии учета, определены основные задачи и направления исследований и совершенствования учета. Б.И. Валугев так сформулировал эту задачу: «...необходимо организовать исследования, имеющие целью раскрыть место хозяйственного учета в системе управления предприятием, определить его цели и задачи, сформулировать генеральную линию его

поведения в общем цикле управления. Иначе говоря, настало время создать теоретическую концепцию управленческого учета» [5. С. 180-181]. Попытка в создании такой теории принадлежит С.А. Стукову, который изложил основные ее положения в монографии «Система производственного учета и контроля» (1987). Им проанализированы основные работы в области развития управленческой функции учета, систематизированы существовавшие в то время предложения по трансформации учетной системы, разработаны положения новой системы, которую автор предложил назвать системой производственного учета.

В-третьих, в 1960-1970-е годы возрождаются исследования в области оперативного учета. Основное достижение этого этапа состояло в разработке полномасштабной теории оперативного учета и основных предложений по ее прикладному применению в целях управления.

В-четвертых, к 1980-м годам формулируются различия между учетом затрат и калькулированием себестоимости и каждый из элементов получает самостоятельное направление исследований. Значимыми для развития управленческой функции учета являются разработки в области аналитического учета затрат на производство; организации учета затрат по местам возникновения и центрам ответственности; совершенствовании отраслевых методик распределения косвенных расходов.

Современный период развития управленческой функции хозяйственного учета, начало которого приходится на 1992 г., можно определить как этап становления теории управленческого учета. Он находится под влиянием двух факторов: объективным является изменение экономической конъюнктуры, субъективным – реформирование системы бухгалтерского учета. Тот общеизвестный факт, что между воздействием на управляемый объект и результатом существует определенный временной лаг, как нельзя точно отображается в истории развития отечественного учета. Если перестройка хозяйственного механизма страны относится к 1985 г., то становление рыночной экономики связано с процессами либерализации цен, отказом от государственной собственности на средства производства и приватизации, которые пришлось на 1992-1993 гг. Формирование слоя частных собственников определило изменение основ управления предприятиями, их хозяйственного механизма и системы хозяйственных связей, дало толчок развитию конкуренции. Именно реальное появление рыночных факторов определило необходимость реформирования управленческой функции учета. Воздействие субъективного фактора также велико: в 1991 г. принимается новый план счетов, учитывающий потребности рыночной экономики. В Инструкции по его применению допускается ведение калькуляционного учета в отдельной группе счетов, выделенной из общего плана счетов. Решение об использовании обособленной группы счетов, об их структуре и принципах учета принимается самим хозяйствующим субъектом: таким образом, предприятиям разрешается создавать систему управленческого учета. Воздействие субъективного фактора проявилось и в реформировании системы бухгалтерского учета: важнейшей задачей является разработка принципиально новой системы, которая, опираясь на классические принципы учета, с одной стороны, сохраняла бы все достижения отечественной теории и практики учета, с другой – учитывала последние разработки зарубежных специалистов.

Комплексное воздействие объективного и субъективного факторов привело к одновременному становлению в России теории и практики управленческого учета. Термин «управленческий учет» окончательно утверждается в литературе в начале 1990-х годов и заменяет все ранее использовавшиеся для обозначения этого феномена.

Современный этап характеризуется размежеванием учетной теории и практики. Ведущими направлениями теоретических исследований стали: проблема целесообразности разделения системы бухгалтерского учета на финансовый и управленческий; определение места управленческого учета в системе учетных дисциплин, его предмета и метода; необходимость единого государственного методического регулирования управленческого учета в структуре реформирования отечественной системы бухгалтерского учета. Практика становления управленческого учета на российских предприятиях обозначает иные проблемы. К ним относятся исследования в области трансформации производственного учета в соответствии с потребностями рыночного окружения, поиск методов адаптации зарубежных концепций к практике российских предприятий, разработка практического механизма постановки управленческого учета на современном предприятии.

Анализируя современное состояние вопроса, обозначим основные недостатки проводимых исследований:

- исследования, определяющие специфику потребности российских предприятий в системе управленческого учета, отсутствуют или проводятся некорректно;
- отсутствует комплексная теория, которая позволила бы сформировать методические и методологические принципы адаптационных разработок;
- предлагаемые адаптационные разработки не актуальны, поскольку либо нацелены на адаптацию морально устаревших неконкурентоспособных зарубежных систем, либо опираются на искаженные теории; методические разработки ведутся на теоретическом уровне и не учитывают накопленного опыта отечественного учета и практических потребностей.

Исследования по принципу замены «старого» отечественного учета на «новый», сформированный на основе международных стандартов, на наш взгляд, бесперспективны с практической точки зрения. Современные зарубежные концепции управленческого учета необходимо внедрять в практику российских предприятий, учитывая специфику деятельности и потребности последних, соблюдая принцип преемственности учетных теорий, используя накопленный опыт отечественной школы бухгалтерского учета.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В.Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1991.
2. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. - М.: Финансы и статистика, 1987.
3. Татур С.К. Хозяйственный расчет в промышленности / С.К. Татур. - М.: Финансы, 1964.
4. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. - М.: Финансы и статистика, 1988.
5. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. - М.: Финансы и статистика, 1984.