

## КАТЕГОРИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СВЕТЕ ЭВОЛЮЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ И УЧЕТНЫХ ПАРАДИГМ

Большая Советская Энциклопедия рассматривает *парадигму* как один из механизмов функционирования и развития методологии научного познания, «совокупность неявно задаваемых регулятивных принципов мышления». Концепция научной парадигмы появилась в 1950-х гг, в рамках изучения проблемы смены систем научного знания. К. Поппер выдвинул гипотезу систематического опровержения существующих теорий, а Томас Самуэль Кун сформулировал идею парадигмы как совокупности общепринятых знаний, утверждая, что к смене научных парадигм приводят научные революции [2]. По Куну, парадигма — основа «нормальной науки», некоторое концептуальное знание, сформированное в рамках общепризнанной научной школы, и являющееся основой получения новых знаний и опирающееся на одно или несколько прошлых крупных научных достижений. Отличительными чертами научной парадигмы служит ее беспрецедентность, революционность и открытость. Современная философия науки ставит под сомнение отрицание Куном преемственности в развитии познания, однако это не нивелирует самой идеи — рассмотреть развитие научного познания в свете смены научных парадигм.

Пносеология, выделяющая «сильные» и «слабые» версии наук, позволяет объяснить развитие понятий в «слабой» науке (науке, находящейся на этапе становления) именно с позиций парадигмы. Ведь отчетливая революционная смена парадигм свойственна зрелым наукам, науки развивающиеся характеризуются присутствием различных школ, по-разному объясняющих один и тот же феномен, факт, понятие.

Кун пишет: «...ранние стадии развития большинства наук характеризуются постоянным соперничеством между множеством различных представлений о природе. При этом каждое представление в той или иной мере выводится из данных научного наблюдения и предписаний научного метода, и все представления хотя бы в общих чертах не противоречат этим данным» [2]. Далее отмечает, что личные и исторические факторы являются «формообразующим ингредиентом убеждений», будучи при этом элементом случайным и произвольным.

Появление парадигмы объединяет точки зрения разных школ или позволяет на новом этапе их переосмыслить, объяснить или опровергнуть. Парадигма — «принятая модель или образец», отображающая соответствие научной теории всем чертам изучаемого объекта.

Кун не дает классификации парадигм — революционность не позволяет уместить их в рамки типологии. Парадигма — понятие субъективное. Изучение истории определенной науки позволяет на разных ее этапах выявить определенные достижения, приводящие к созданию научных школ, направлений, теорий. Кун декларирует первичность эмпирического опыта (научного достижения в познании) в становлении парадигмы: «некоторые общепринятые примеры фактической практики научных исследований — примеры, которые включают закон, теорию, их практическое применение и необходимое оборудование, — все в совокупности дают нам модели, из которых возникают конкретные традиции научного исследования» [2]. Открытие, достижение позволяет абстрагировать из него понятие, закон, теорию, точку зрения.

Эволюцию большинства категорий и понятий в экономических науках, в частности, в бухгалтерском учете, можно с очевидностью объяснить, принимая за основу концепцию парадигмы. Е.С. Хендриксен рассматривал теорию бухгалтерского учета как базу для объяснения сложившейся практики; целью теории, по его мнению, является «представление согласованного множества логически выведенных принципов, которые служат основанием для оценки и развития существующей практики учета» [3, с. 175].

В то же время в современных работах мы не установили единства в систематизации парадигм бухгалтерского учета. Так, в диссертационной работе Т.О. Терентьевой парадигма учета отождествляется с историческим этапом развития той или иной учетной техники. Автор выделяет: простую

---

\*©С.А. Самусенко, 2006.

натуральную бухгалтерию, камеральную бухгалтерию, простую монетарную бухгалтерию, двойную статическую и двойную динамическую бухгалтерии [4]. Этот подход во многом совпадает с классификацией этапов развития методологии учета, данной Я.В. Соколовым и В.Я. Соколовым: натуралистический этап; стоимостный этап (патримональная и камеральная бухгалтерии); диграфический этап; теоретико-практический этап; научный этап, имевший динамическое и статическое направления; современный этап, характеризующийся попытками синтеза динамического и статического направлений [3, с. 6-11].

Проф. В.В. Ковалев говорит о развитии бухгалтерского учета с XIV в. в рамках трех парадигм: униграфического, камерального и диграфического учетов [1, с. 136]. Он рассматривает парадигму в ее классическом понимании — как систему понятий, методов исследования и взглядов, господствующих в научном сообществе в определенном историческом периоде в отношении некоторого научного направления и (или) круга проблем.

На наш взгляд, периодизация развития бухгалтерского учета лежит, прежде всего, в плоскости его практического направления — счетоводства. История счетоводства начинается, по некоторым оценкам, с 4000 г. до н.э., возникновение же научного бухгалтерского учета, счетоведения, датируется 1494 г., изданием «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли, положившего начало систематизации практических знаний о процедурах, формах и методах бухгалтерского учета. Однако бухгалтерский учет как наука оформляется гораздо позже — в середине XIX в., когда обосновывается ее понятийный аппарат, описывается методология, формируются учетные школы — юридическая и экономическая.

В любом случае в научных работах развитие парадигм учета неразрывно связано со становлением экономической науки и общественной эволюцией. Таким образом, нецелесообразно смешивать понятия научной парадигмы и этапа развития практической деятельности. По мнению Я.В. и В.Я. Соколовых, смена парадигм сопровождала каждый новый этап развития бухгалтерского учета [3, с. 13]. Они же выделяют пять современных парадигм в теории учета: социологическую, экономическую, бихевиористическую, психологическую, информационную (табл. 1).

Таблица 1

Основные парадигмы современной теории учета [3, с. 171-175]

Парадигма	Цель (концепция) парадигмы	Особенности проявления
Социологическая	Обеспечение справедливости по отношению ко всем участникам хозяйственного процесса	В зависимости от интересов общества и его отдельных групп, должны изучаться категории социальных затрат и доходов: использование человеческого фактора; очистка воздуха, воды, восстановление флоры и фауны; восполнение энергетических ресурсов; введение новых технологических процессов; компенсации безработным. <i>Предмет учета</i> — социум, <i>цель учета</i> — определение социально-экономических последствий деятельности организации.
Экономическая	Контроль экономических показателей, обеспечение условий максимальной эффективности производства	Необходимость выбора методических приемов учета, в большей степени обеспечивающей рост экономического благосостояния общества. Учет рассматривается как составная часть экономической политики государства; цели предприятия — субоптимизация, цели государства — оптимизация.
Бихевиористическая	Учетный процесс — процесс поведения бухгалтера в служебной ситуации; цель учета — выбор способа влияния на бухгалтера, а через него — на всех участников хозяйственного процесса	Методы бухгалтерского учета должны выбираться в зависимости от целей и поведения людей, которое рассматривается по схеме SR (стимул-реакция). Методологическая концепция учета формируется на основе анализа множественных финансовых и нефинансовых показателей и их восприятия пользователями, адекватности текущим или ожидаемым событиям
Психологическая	Система учета есть механизм распределения целей; организация учета и система его показателей выражают борьбу интересов.	Цели отдельных субъектов, вовлеченных в процесс управления, позволяют определить объекты управления, распределить ответственность за исполнение задач и корректировать нежелательные отклонения. Учетные показатели должны выполнять стимулирующую роль лица, занятые в хозяйственном процессе, работают «с оглядкой на необходимость отчитаться»

Информационная	Предметом учета являются информационные события, т.е. элементарные информационные единицы о фактах хозяйственной жизни.	<i>Принцип</i> — стоимость информации должна превышать затраты на ее получение; всякая потеря информации должна приносить большие убытки, чем стоимость потерянных данных. Учету подлежат лишь полезные данные (релевантная информация). Информация релевантна с трех позиций: синтаксической (способствует достижению целей пользователя); семантической (получатель информации понимает ее подразумеваемое значение); прагматической (способствует принятию решений пользователем)
----------------	---	--

Управленческий учет как развивающуюся категорию и активную область практической деятельности нельзя подвергать статическому анализу в рамках теории учета. М. Келли и М. Пратт предложили использовать идеи смежных дисциплин с тем, чтобы полнее понимать управленческий учет [7]. С одной стороны, на него оказывает влияние довлеющая парадигма экономической теории, с другой — состояние исследований в области общественно-политических наук (социологии, политологии, психологии). Область взаимодействия экономической теории и социально-политических наук формирует новые подходы, школы и направления в управленческих дисциплинах (теорию конфликта, стратегическое управление, внутрифирменный контроль, контроллинг). Область категории «управленческий учет» находится на пересечении теории учета и управленческих наук. Таким образом, эволюцию понятия управленческого учета необходимо рассматривать в неразрывной связи с категориями этих наук.

Категория управленческого учета стала обсуждаться научной общественностью в начале XX в., тогда же появились первые системы управленческого учета, такие как «стандарт-кост» или «директ-костинг». В то же время господствующим направлением экономической теории была неоклассическая теория, или «мейнстрим». Во второй половине XX в., под воздействием работ основоположника теории фирмы Р. Коуза, начинает развиваться такое направление, как институционализм. В результате возникает новая парадигма экономической науки, новая институциональная экономическая теория (НИЭТ), объединяющая ряд школ и направлений. Одновременно меняется управленческая парадигма: если до 1950-х годов существовал «рынок продавца», то впоследствии появляется «рынок покупателя». Смена парадигм в управлении и экономической теории не может не оказать влияния на школы управленческого учета. Однако ситуация здесь двойственная: с одной стороны, слабые изменения в теории учета, с другой — бурное развитие управленческого учета как инструмента практической деятельности, появление новых систем, принципов, инструментов. Отставание теории управленческого учета от практических потребностей и задач будет констатировано лишь в 1987 г. Р. Капланом и Т. Джонсоном, которые систематизируют проблемы по четырем основаниям:

- управленческий учет не соответствует потребностям современной экономической системы, уровню конкуренции и развитию производства;
- представляет искаженную информацию о затратах, мешающую принятию адекватных управленческих решений;
- практика управленческого учета опирается на практику финансового учета и является подчиненной по отношению к нему;
- управленческий учет концентрируется преимущественно на внутренних операциях, не уделяя внимания условиям, создаваемым внешним окружением [6].

Результатом работы Джонсона и Каплана станет дискуссия о необходимости кардинального изменения действующей теории и практики управленческого учета: СИМА\* в 1989 г. констатирует, что кризиса в системе управленческого учета не существует, как не существует и необходимости его реформирования. И только в 1994 г. будет официально признана практическая тенденция к замещению традиционных систем управленческого учета современными [5, с. 837].

В табл. 2 проведено обобщение основных различий в положениях и предпосылках, используемых новой и старой экономическими парадигмами, и систематизировано влияние этих положений на изменение задач управленческого учета. Далее попытаемся совместить данные и оценить взаимное влияние парадигм, существующих в экономике, управлении и теории учета, на развитие понятия управленческого учета. Для этого, не претендуя на полноту охвата, выделим основные представленные в теории и на практике системы управленческого учета, и соотнесем концептуальную идею, положенную в их основу, с положениями той или иной парадигмы (табл. 3).

Традиционный управленческий учет, основанный на классической парадигме мейнстрима, — это средство принятия рациональных управленческих решений в очевидном и определенном мире. Совершенствование и развитие управленческого учета — это совершенствование его методов. На-

\* СИМА – *Chartered Institute of Management Accounting*, профессиональное объединение бухгалтеров – аналитиков, сертифицированное в области управленческого учета.

пример, методов учета затрат, их группировки, распределения. Традиционный управленческий учет нацелен на предприятие безотносительно его места в отрасли, на рынке, взаимоотношений с потребителями и конкурентами.

Таблица 2

Сравнительная характеристика парадигм экономической теории и теории управления и их влияние на содержание и задачи управленческого учета

Предпосылки, объяснение явлений и фактов	Неоклассическая экономическая теория, теория фирмы		Новая институциональная экономическая теория, теория фирмы Роналда Коуза	
	Экономика	Задачи управленческого учета	Экономика	Задачи управленческого учета
Редкость ресурсов	Ресурсы не редки	Учет наличия и движения ресурсов в рамках хозяйствующего субъекта, оценка их стоимости	Ресурсы ограничены, экономические субъекты соревнуются за обладание ими	Оценка сравнительной эффективности использования ресурсов предприятием и конкурентами, учет альтернатив их использования
Возможность и объективность познания мира	Мир объективно познаваем	Формирование точной, достоверной и детальной информации об объектах учета	Информация о мире субъективна и асимметрична; она может намеренно искажаться	Формирование точной информации и оценка ее качества, с учетом личности эмитента
Цели фирмы	Максимизация прибыли. Оптимизация фирмы всегда приводит к максимизации рынка и отрасли	Учет доходов и расходов, формирование точной и детальной информации о прибыли организации в краткосрочном периоде	Максимизация долгосрочной стоимости фирмы. Измеряется комплексом показателей, финансовых и нефинансовых, часто противоречащих друг другу	Разработка системы сбалансированных показателей, идентифицирующих эффективность финансовой и нефинансовой сфер. Оценка изменений в рыночной стоимости фирмы, с привлечением учетных (внутренних) и статистических (внешних) данных
Рациональность поведения	Субъекты, принимающие решения, всегда рациональны и действуют в интересах компании	Оценка эффективности деятельности структурных подразделений — центров ответственности	Выгоды субъектов иррациональны, они не приводят к оптимизации фирмы; субъект в первую очередь максимизирует личную выгоду	Поиск измерителей, использование которых мотивировало бы субъектов достигать целей компании; раздельная оценка исполнительской (структурного подразделения) и управленческой (менеджера) эффективности.
Транзакционные издержки	Не существуют	Нет задач в этой сфере	Существуют, это издержки на совершение внешних и внутренних сделок	Учет и оценка внешних и внутренних транзакционных издержек

Таблица 3

Связь систем управленческого учета с парадигмами экономики, управления и теории учета

Система управленческого учета	Концепция системы	Парадигма экономической теории	Парадигма теории учета
Стандартность	Контроль достижения запланированной прибыли путем оценки соответствия фактических затрат и доходов нормативным	Мейнстрим	Экономическая, психологическая

Директ-костинг	Учет затрат и расчет эффективных целевых показателей через расчет ограниченной себестоимости (только по прямым или только по переменным затратам)	Мейнстрим	Экономическая
Учет по центрам ответственности <sup>1</sup>	Учет затрат, доходов и иных показателей по управленческим сегментам — центрам ответственности	НИЭТ	Бихевиористическая, психологическая
Пооперационный учет <sup>2</sup> (ABC)	Учет финансовых и нефинансовых показателей по единичным элементам хозяйственного процесса — операциям, последующий перенос данных с операций на множественные объекты учета	Мейнстрим	Экономическая
Таргет-костинг	Разработка технологии и производственного процесса исходя из целевых ожидаемых затрат и выгод планируемого продукта	Мейнстрим	Информационная
Кайзен-костинг	Разработка методов и процедур управления, а также информационных критериев, при которых бы каждый участник производственного процесса стремился и имел возможность максимально усовершенствовать процедуры на вверенном ему участке	НИЭТ	Психологическая
Управление, основанное на показателях стоимости <sup>3</sup>	Разработка системы экономических критериев, позволяющих оценить и отследить изменение рыночной стоимости компании в долгосрочном периоде	НИЭТ	Информационная
Стратегический управленческий учет	Сравнительная оценка эффективности предприятия и рынка, отрасли. Стратегический анализ преимуществ и недостатков, разработка адекватной системы учета, отслеживающей изменение этих факторов во времени	НИЭТ	Информационная, экономическая
Система сбалансированных показателей <sup>4</sup>	Разработка системы равновесных показателей, одновременно и в комплексе идентифицирующих работу предприятия в областях: финансовой, взаимодействия с потребителями, внутренней эффективности, обучения и развития (роста)	НИЭТ	Присутствуют элементы всех парадигм

Современный управленческий учет, прежде всего, опирается на допущение об относительности любой информации: информация никогда не может быть полной и всеобъемлющей, она эффективна в определенном ракурсе — относительно конкретного объекта, решения, задачи. Далее, современный управленческий учет никогда не рассматривает фирму как «вещь в себе», это конгломерат внутренних и внешних связей.

Внутренние связи (между сотрудниками, управлением разных уровней, малыми группами) определяются целевыми ориентирами индивидов и не рациональны, они, в сущности, являются трансакциями и порождают трансакционные издержки. Однако оценка «внутренней» эффективности не может быть ограничена только измерением экономической отдачи от трансакций. Необходимо принимать во внимание психологические и профессиональные навыки сотрудников, производственный и информационный потенциал предприятия, обладание ноу-хау. Внешние связи предприятия с окружением также не всегда экономически измеримы, они могут продуцировать такие результаты, как репутация, имидж, общественно-политическая роль, изменение конъюнктуры на рынке труда, производство общественных благ (охрана окружающей среды).

Таким образом, доминирующая экономическая парадигма в сочетании с парадигмой учета приводит к тому, что управленческий учет выходит за границы собственно учетных технологий, сфера его применения расширяется до управленческих функций. С позиций «чистой» науки это не верно, поскольку размываются границы отраслей экономической науки, утрачивается ясность и очевидность предмет и метод. С другой стороны, речь идет не об отождествлении управленческого учета с финансовым менеджментом, контроллингом или планированием. Рис. 1 изображает связь управленческого учета с иными элементами цикла управления: планированием, анализом, контролем и регулированием.

В современном окружении все элементы управленческого процесса должны реализовываться не

<sup>1</sup> В рамках этой системы мы одновременно рассматриваем классический учет по центрам ответственности, идея которого была сформулирована Дж. Хиггинсом в 1952 г., и его современную модификацию — учет по псевдоцентрам прибыли, апробированную на японских предприятиях в 1970-х годах и описанную в работах Робина Купера.

<sup>2</sup> Учитывая терминологические расхождения в обозначении системы российскими специалистами приведем оригинальное название — Activity-Based Costing.

<sup>3</sup> Value-Based Management, VBM.

<sup>4</sup> Balanced Scorecard, BSC.

последовательно, а одновременно, в комплексе. При функционировании каждого, в рамках его предмета и метода, формируется специфическая информация. Например, в процессе стратегического планирования — программы, тактического — бюджеты, сметы, планы, нормативы; в процессе контроля — регламенты, отчеты, задания, предписания; в процессе анализа — сводные аналитические расчетные данные о внешней и внутренней эффективности. Вся эта информация в совокупности — база управленческого учета. Роль управленческого учета состоит в ее накоплении, систематизации, обработке, интерпретации. Итоговая информация представляется в отчетах и возвращается в исходные процессы. Управленческий учет, таким образом, пронизывает все этапы управленческого цикла.

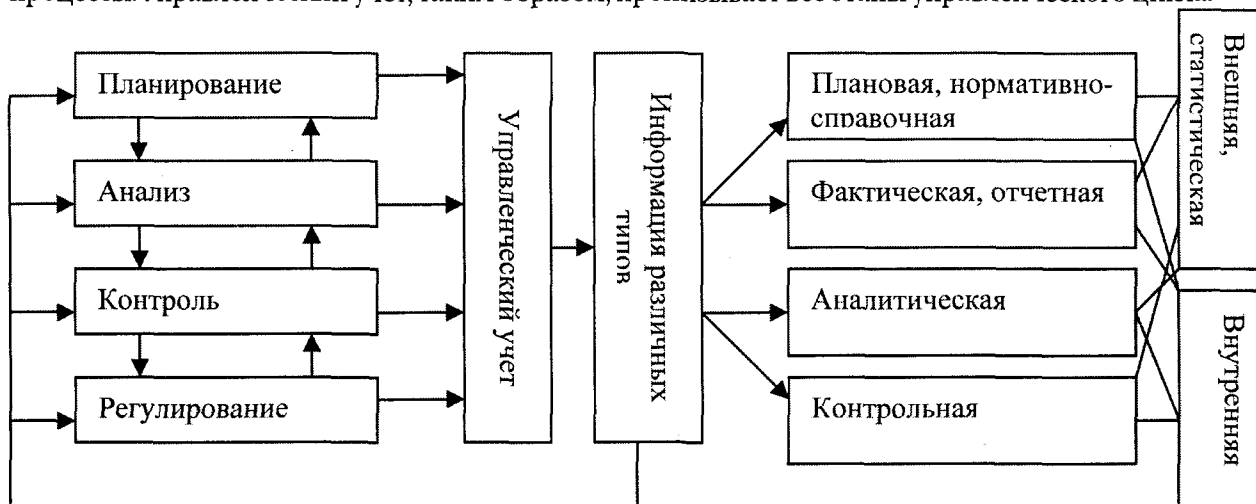


Рис. 1. Формирование информации в процессе управления

Итак, систематизируем результаты работы.

1. Научная парадигма как концепция общепринятых в рамках нескольких научных школ знаний формируется путем «научной революции», выводится из эмпирического опыта и позволяет абстрагировать научные категории, законы и понятия. Концепция научной парадигмы позволяет объяснить развитие понятий в «слабых» науках, таких как бухгалтерский учет.

2. Однозначная общепринятая классификация парадигм бухгалтерского учета отсутствует, ряд авторов отождествляет смену научных парадигм в учете с этапами развития его практического направления — счетоводства. На современном этапе выделяют пять учетных парадигм: социологическую, экономическую, бихевиористическую, психологическую, информационную.

3. Становление и развитие управленческого учета как научной категории и практического феномена находится под одновременным влиянием научных парадигм экономической теории и теории учета. Именно сочетания доминирующих парадигм позволяют объяснить суть существующих систем управленческого учета и классифицировать их.

4. Управленческий учет нельзя рассматривать как чистую научную категорию. Это прикладной инструмент создания информационных систем, использующий инструменты таких областей экономической науки (и одновременно элементов процесса управления), как учет, анализ, контроль, планирование. По мере развития управленческого учета и его «перемещения» под эгиду прогрессивных парадигм экономической теории и бухгалтерского учета функции управленческого учета расширяются — от собственно учетных до управленческих.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ковалев В.В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии // Вестник СбпГУ. 2004. Вы. 5 — С. 136-145.
2. Кун Т. Логика и методология науки. Структура научных революций. [www.philosophy.ru/library/kuhn](http://www.philosophy.ru/library/kuhn)
3. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 272 с.
4. Терентьева Т.О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм. Дисс. ...канд. экон. наук. СПб, 2002. — 199 с.
5. Drury Collin. Management and Cost Accounting. 4<sup>th</sup> Edition. International Thomson Business Press, 1996.
6. Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance Lost: The Rise and the Fall of Management Accounting. Boston: Harvard University Press, 1987.
7. Kelly M., Pratt M. Purposes and Paradigms of Management Accounting: beyond Economic Reductionism. // Accounting Education. Vol. 1 (3), 1992. Pgs. 225-246.