

ЭВОЛЮЦИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

С. М. Сорокина

Челябинский государственный университет, Челябинск, Россия

Рассматривается историческое происхождение развития затрат, управленческого учёта, а также причины, которые поддерживают это развитие в научной литературе. Существование учёта затрат как одного из старейших инструментов управления восходит к древним временам. Чтобы прийти к пониманию эволюции подходов зарубежных авторов к сущности и значению системы учёта затрат, необходимо сопоставить современные системы управленческого учёта с прошлым. Формальное начало учёта затрат и управленческого учёта приписывается промышленной революции XIX в., которая характеризовалась появлением крупных предприятий. Анализ научной литературы позволил понять сущность современных систем учёта затрат и управленческого учёта, которые чаще называют «традиционными» системами [9]. Для оценки объекта в исторической ретроспективе и был проведён обзор зарубежной литературы.

Ключевые слова: *учёт затрат, управленческий учёт, контроль расходов.*

На протяжении многих лет методы учёта затрат использовались для определения цен на продукты, а также в процессе принятия управленческих решений. Учёт затрат в экономической литературе является одним из самых старейших управленческих инструментов, применяемых для определения суммы налогов. Высшее руководство использовало их для определения цен на товары, которые впоследствии были проданы. В древние времена торговцы (как правило, это были китайцы, египтяне, арабы) обращались к услугам бухгалтеров на службе королевских дворов, большинство из них были экспертами в определении затрат [10].

В истории бухгалтерского учёта считается, что система двойного учёта формально началась с «Суммы» Луки Пачоли, которая была опубликована в 1494 г. Но факты утверждают несколько иное: ведение бухгалтерского учёта с двойными записями уже практиковалось венецианскими и другими торговцами в Северной Италии задолго до трактата Л. Пачоли, который описал эту систему. Хотя он никогда не претендовал на изобретение всеобъемлющей системы двойного учёта, исследования показали, что он положил начало этому, признавая себя отцом современной бухгалтерии [1].

Арабские цифры были введены примерно в начале XIII в. в результате обширного торгового соглашения между итальянскими купцами и арабами, живущими на Ближнем Востоке. Во Флоренции (Италия) была основана фирма по переработке шерсти. Система бухгалтерского учёта, принятая этой фирмой, хотя и более трудоёмкая

по сравнению с более поздними разработками, представляет собой один из самых ранних примеров учёта затрат. Около 1350 г. фирма смогла рассчитать себестоимость продукции и вести бухгалтерские книги по «результатам торговой деятельности». Позже были созданы и использованы такие книги, как «Книга о приобретённой шерсти», «Книга о заработной плате рабочих» и «Книга о зарплате красильщиков». Эти книги использовались для записи каждой транзакции, касающейся покупки шерсти, трудовых затрат на производство определённого качества и количества шерстяных тканей, а также стоимости работы красильщиков.

Однако эти книги периодически суммировались, и остатки в них переносились в книгу бухгалтерских книг, которая имела много общего с современной бухгалтерской книгой. Прибыль или убыток устанавливаются в конце периода путём вычитания обязательств, капитала и отложенных продаж из общей суммы активов. Точно так же первый цех, который производил ткани, был основан Франческо Ди Марко в г. Прато (Италия) в 1382 г. В одной из книг, использованных мастерской около 1395 г., можно найти резюме затрат, понесённых при изготовлении двух кусков ткани, составлявших 32,6 м в длину и 8,1 м в ширину. Издержки производства были вычтены из общей суммы, чтобы получить чистую стоимость двух кусков ткани. Это позволяет предположить, что стоимость производства в современном бухгалтерском учёте была известна бухгалтерам примерно за сто лет до того, как Л. Пачоли написал свою знаменитую книгу. Таким образом, уже в XIV в.

применение некоторых методов определения стоимости и даже метода записи с однократным вводом данных значительно опережало теорию, появившуюся в конце XV в. [1].

Большинство специалистов в области бухгалтерского учёта, исследователей, авторов и учёных считают XIX в. формальным началом учёта затрат и управленческого учёта, поскольку этот век характеризовался появлением крупных предприятий. Это был период промышленной революции, когда Англия и США стали свидетелями создания и развития крупной фабрики по производству хлопкового текстиля, которая использовала счета затрат для определения прямых затрат на оплату труда и накладных расходов, связанных с преобразованием сырья в готовую пряжу и ткань.

В конце XIX в., вплоть до начала XX в., инженерные менеджеры, такие как Ф. Тейлор и Г. Эмерсон, разработали новые процедуры учёта затрат, прежде всего для оценки и контроля финансовой и физической эффективности процессов. Можно прийти к выводу, что она предназначена для оценки общей прибыльности компании. Однако вся идея была направлена на оценку эффективности процессов. Системы затрат, существовавшие в 1910 г., предоставляли информацию, которая имела отношение к широкому кругу решений, касающихся эффективности и дифференциации продукции [6].

Системы были разработаны инженерами, работающими на предприятиях, чтобы распределить затраты на продукты. После 1910 г. эта практика стала очевидной, потому что сбор информации о затратах был очень трудоёмким из-за расширяющегося ассортимента продуктов, что делало практически невозможным обоснование их преимуществ. Вместо них было разработано несколько других процедур калькуляции, и бухгалтеры XX в. приняли их для оценки стоимости запасов для финансовых отчётов.

Однако информация о затратах была ненадёжной для оценки стоимости запасов и финансовой отчётности, она не имела значения и даже вводила в заблуждение для нужд принятия решений, особенно для стратегических решений по продуктам. Экономист Морис Кларк в своей книге «Исследования в экономике накладных расходов», опубликованной им в 1923 г., обсуждал постоянные и переменные затраты: совместные, дифференциальные и остаточные расходы; краткосрочные и долгосрочные колебания; и ряд других вопросов с точки зрения экономиста. Эта книга, которую большинство ис-

следователей и историков считают крупным вкладом в литературу по учёту затрат в 1920-х гг., также отстаивала необходимость использования разных систем затрат для разных целей [11].

Появление управленческого учёта является важным моментом в системе учёта затрат. Учёт затрат и управленческий учёт в большинстве случаев использовались взаимозаменяемо в учебной программе 1940-х гг. Тем не менее некоторые учебники, которые имеют почти ту же терминологию, что и используемые сегодня, подчёркивают такую стратегию учёта затрат, как журналы и записи, заявки, таблицы учёта времени, ваучеры, заказы на покупку и т. д. В связи с проведённым анализом стоит отметить, что в 1930-х и 1940-х гг. не было учебников, специально посвящённых управленческому учёту. Книги, которые существовали в тот период, имели дело с числами, и цель состояла в том, чтобы определить истинную стоимость производства. Это говорит о том, что управленческий учёт должен учитывать принятие решений, а также поведенческие факторы, которые влияют на руководителей, использующих эти цифры. По мнению известного экономиста К. Друри, «учёт затрат связан с накоплением затрат на оценку запасов, тогда как управленческий учёт связан с предоставлением соответствующей информации для принятия решений, планирования, контроля и оценки эффективности» [9].

Впервые задачи управленческого учёта в современном виде сформулированы американским экономистом Гербертом Саймоном в 1954 г.:

- 1) организация учёта (финансовая структура, регламенты, компьютеризация, отчётность, ведение учёта);
- 2) выявление проблем (цели и ключевые объекты учёта, показатели, тестирование на наличие типичных проблем, привлечение внимания к ним);
- 3) поддержка принятия решений (выбор определённого курса деятельности) [5].

Американский институт финансовых директоров (The Financial Executives Institute) в 1990-х гг. сделал заказ группе аналитиков из университета Карнеги — Меллона исследовать составляющие эффективной деятельности главных бухгалтеров. Интересно, что тройственные очертания роли управленческого учёта, появившиеся в 1954 г., остались прежними [12].

Некоторые исследователи в 1980-х гг. начали выражать своё недовольство состоянием затрат и управленческого учёта. Традиционные системы учёта затрат подверглись резкой критике на том

основании, что они искажают информацию о затратах из-за того, что просто устарели и не могут соответствовать требованиям новых производственных сред. В том же духе Т. Джонсон и Р. Каплан (1987) высказали своё мнение об устаревании существующих систем бухгалтерского учёта затрат и управленческого учёта в своей книге «Потерянная релевантность: взлёт и падение управленческого учёта», которая была опубликована в середине 1980-х гг. [7].

Не существует общепринятого взгляда на происхождение и развитие управленческого учёта. На самом деле вопрос о том, когда возникла управленческая отчётность и причина по которой это происходит, всё ещё остаётся предметом споров. Некоторые связывают начало управленческого учёта с потребностью в информации для оптимизации экономических ресурсов во время промышленной революции в Соединённом Королевстве. Д. Р. Эдвардс и Т. Бойнс (1995) и другие (Х. Т. Джонсон и Р. С. Каплан (1987)) предположили, что причина развития управленческого учёта была связана с созданием крупных корпораций, которые интернализовали транзакции, которые ранее были оценены рынком [6].

В современной экономической теории организации прибегают к использованию передовых производственных технологий, таких как робототехника, автоматизированное проектирование и гибкие производственные системы [4]. Однако эти изменения преобразили производственную деятельность и модели поведения производственных затрат. Исследования в области управленческого учёта начались с того факта, что производственная функция претерпела некоторые изменения, хотя управленческий учёт не мог справиться с такими изменениями. Изменения в технологии произ-

водства требовали новых моделей калькуляции для описания производственных процессов, признания того, что инвестиции в новые системы бухгалтерского учёта должны быть экономически эффективными. Однако изменения в бизнесе не будут использоваться для формирования характера управленческого учёта. Поэтому руководителям бухгалтерского учёта нужно адаптировать себя и свою практику управления затратами для предоставления соответствующей информации в процессе принятия решений [2].

Управленческий учёт представляет собой информационную систему, включающую целостность и единство упорядоченных элементов (методику анализа, показатели управленческой отчётности, центров ответственности и систему бюджетирования), учитывающую специфику деятельности предприятия для принятия эффективных управленческих решений [8].

В заключение можем сделать вывод, что историческое происхождение учёта затрат, а также их эволюция находились в постоянном развитии, вместе с эпохой менялись и взгляды. Так, например, стоит отметить, что именно промышленная революция привела к очень высокой потребности в бухгалтерской информации, в силу чего были достигнуты значительный прогресс и глобальная интеграция управленческого учёта. Публикации последних лет подтверждают тенденцию к значительному расширению области управленческого учёта и свидетельствуют о необходимости проведения дальнейших исследований по вопросам его теории и организации [13].

Научный руководитель — кандидат экономических наук, доцент Д. С. Бени, профессор кафедры экономики отраслей и рынков ЧелГУ.

Список литературы

1. Adum, O. S. Double Entry System of Accounting: A Critique / O. S. Adum, L. Pacioli's // Research Journal of Finance and Accounting. — 2015. — № 6 (18). — P. 132–139.
2. Апчерч, А. Управленческий учёт: принципы и практика / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. — М. : Финансы и статистика, 2002.
3. Аткинсон, Э. А. Управленческий учёт : пер. с англ. / Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг. — 3-е изд. — М. : Вильямс, 2007.
4. Вещунова, Н. Л. Бухгалтерский учёт / Н. Л. Вещунова, Л. Ф. Фомина. — М. : Финансы и статистика, 2004.
5. Давыдова, В. В. Зарубежный опыт учёта и анализа / В. В. Давыдова, Е. Г. Москалёва, Н. А. Горбунова. — 2-е изд., доп. и испр. — Саранск : Изд-во Мордов. ун-та, 2011.
6. Johnson, H. T. The Decline of Cost Management: A Reinterpretation of 20th Century Cost Accounting History / H. T. Johnson // Journal of Cost Management. — 1987. — Vol. 1, № 1. — P. 5–12.

7. Johnson, H. T. *Relevance Lost: The Rise and Fall* / H. T. Johnson, R. S. Kaplan // *Journal of Management Accounting Research*. — 1991. — Vol. 1. — P. 34–37.
8. Долгих, Т. С. Теоретические подходы к формированию системы управленческого учёта / Т. С. Долгих // *Международ. бухгалтер. учёт*. — 2014. — № 27. — С. 2–6.
9. Друри, К. *Управленческий и производственный учёт. Вводный курс : учеб. для студентов вузов* / К. Друри. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Юнити-Дана, 2016.
10. Калайда, О. М. Особенности составления финансовой отчётности в зарубежных странах / О. М. Калайда, А. С. Пальчикова // *Учёт и статистика*. — 2010. — № 1 (17). — С. 19–24.
11. Clark, J. M. *Studies in the Economics of Overhead Costs* / J. M. Clark. — Chicago, Illinois : The University of Chicago Press, 1923.
12. Саймон, Г. А. Рациональность как процесс и продукт мышления / Г. А. Саймон // *Американ. экон. обозрение*. — 1978. — Т. 68. — С. 1–16.
13. Ситникова, С. А. Информационное пространство управленческого учёта / С. А. Ситникова // *Вестн. финанс. ун-та*. — 2017. — Т. 21, № 3. — С. 266.

Сведения об авторе

Сорокина Светлана Михайловна — магистрант Института экономики отраслей, бизнеса и администрирования Челябинского государственного университета. Челябинск, Россия. povodov@mail.ru

Bulletin of Chelyabinsk State University.

2020. No. 2 (436). *Economic Sciences*. Iss. 68. Pp. 272–276.

THE EVOLUTION OF COST MANAGEMENT SYSTEM

S.M. Sorokina

Chelyabinsk State University, Chelyabinsk, Russia. povodov@mail.ru

The author considers historical development of cost and management accounting and reasons which are developed in scientific literature. Existence of management accounting as the oldest manager's tool which date back to the ancient times. It is necessary to compare modern management accounting systems with the past for an understanding of the evolution of the approaches of foreign authors to the essence and significance of the cost accounting system, The formal beginning of cost and management accounting refers to the industrial revolution of the nineteenth century which was characterized by the appearance of large enterprises. Analyzing science's literature allows to understand general idea contemporary system management accounting, cost accounting which often are known as traditional systems. It was conducted The review of foreign literature is presented for assessment of the object in historical perspective.

Keywords: *cost accounting, management accounting, cost control.*

References

1. Adum, O.S. (2015) *Journal of Finance and Accounting*, no. 6 (18), pp. 132–139.
2. Apcherch A., Sokolova Ya.V., Smirnovoy I.A. (2002) *Upravlencheskiy uchet: printsipy i praktika* [Management accounting: principles and practice]. Moscow, *Finansy i statistika*, pp. 133–145. (In Russ.).
3. Atkinson E.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Yang M.S. (2007) *Upravlencheskiy uchet* [Management accounting]. Moscow, *Vil'yams*, pp. 87–111. (In Russ.).
4. Veshchunova N.L., Fomina L.F. (2004) *Bukhgalterskiy uchet* [Accounting]. Moscow, *Finansy i statistika*, pp. 4–8. (In Russ.).
5. Davydova V.V., Moskaleva Ye.G., Gorbunova N.A. (2011) *Zarubezhnyy opyt ucheta i analiza* [Foreign experience in accounting and analysis]. Saransk, *Izd-vo Mordov. universiteta*, (2-ye izdaniye, dopolnennoye i ispravlennoye), pp. 55–62. (In Russ.).
6. Johnson H.T. (1987) *Journal of Cost Management*, vol. 1, no.1, pp. 5–12.7.
7. Johnson H.T., Kaplan R.S. (1991) *Journal of Management Accounting Research*, vol.1, pp. 34–37.
8. Dolgikh T.S. (2014) *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, no. 27, pp. 2–6. (In Russ.).

9. Druri K. (2016) *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet. Vvodnyy kurs: ucheb.dlya studentov vuzov. 5-ye izd.*, [Management and production accounting. Introductory course: textbook for university students. 5th ed.]. Moscow, Yuniti-Dana., pp. 476–502. (In Russ.).
10. Kalayda O.M., Pal'chikova A.S. (2010) *Uchet i statistika*, no. 1 (17), pp. 19–24. (In Russ.).
11. Clark J.M. (1932) *Studies in the Economics of Overhead Costs*. Chicago, Illinois: The University of Chicago Press, pp. 5–7.
12. Saymon G. A., Saymon G. A. (1978) *Amerikanskoye ekonomicheskoye obozreniye*, vol. 68, pp. 1–16. (In Russ.).
13. Sitnikova, S.A. (2017) *Vestnik finansovogo universiteta*, vol. 21, no. 3, pp. 266. (In Russ.).