

## Методологические подходы развития управленческого учета

*Жоробаев Музаффар Ганыжанович, к.э.н. ст. преп.  
Кыргызско-Узбекский университет, Социальный колледж  
jmuaffar77@mail.ru  
Кыргызстан, Ош*

Каждая область науки, связанной с учетом, имеет свою историю и перспективы развития. Это требует научного осмысления и выработки обоснованных направлений для их дальнейшего совершенствования. В рамках научного исследования показывает, что история развития учета насчитывает шесть тысячи лет.

В условиях модернизации экономики, каждый сегмент рынка всё больше нуждается в полноценной и оперативной информации. Необходимо отметить, что не только отдельно взятый индивидуум, а также все хозяйствующие субъекты тоже нуждаются в информации, особенно когда это касается бухгалтерского управленческого учета. Однако, такая информация рассредоточена в многочисленных реестрах.

В этой связи заслуживает внимания история эволюции практики и теории бухгалтерского учета. В середине XVII века (1736г.) появились первые в Европе книги по бухгалтерскому учету [1], а тезис о бухгалтерском учете как науке впервые был выдвинут в 1793 году [2].

По этому поводу Я.В.Соколов отмечает: «Всё, что представляет собой каждое общество, каждая наука, каждый человек, - следствие истории. Это в полной мере относится и к бухгалтерскому учету. Он развивался много столетий и стал наукой,.. история раскрывает вам законы эволюции, и вы сможете предвидеть, в каком направлении пойдет развитие учета и что ждет бухгалтеров, как в ближайшее время, так и в отдаленной перспективе. Такой подход позволяет раскрыть закономерности развития учета, эволюцию творческой мысли, которая направляла и формировала это развитие» [3].

В целом, поддерживая мнения Я. Соколова в области бухгалтерского учета, в своих работах мы планировали подробно показывать основные этапы развития бухгалтерской мысли, методологию, методику, моделирование учетных процедур.

В области совершенствования методологию и методику бухгалтерского учета плодотворным можно считать результаты работы таких ученых, как Л.В.Попова, И.А.Маслова, В.А.Константинов, М.М.Коростелкина.

Этими учеными в доступном варианте раскрываются исторические аспекты развития бухгалтерского учета. «Для того, чтобы раскрыть сущность формирования учетно-аналитических систем, необходимо рассмотреть их исторический аспект. Каждая страна имеет свою историю, свои ценности, политическую систему. То же самое можно сказать о бухгалтерском учете,

определяемом средой, а которой он функционирует». Далее, эти же ученые в схематичном порядке дают следующие этапы развития [4].

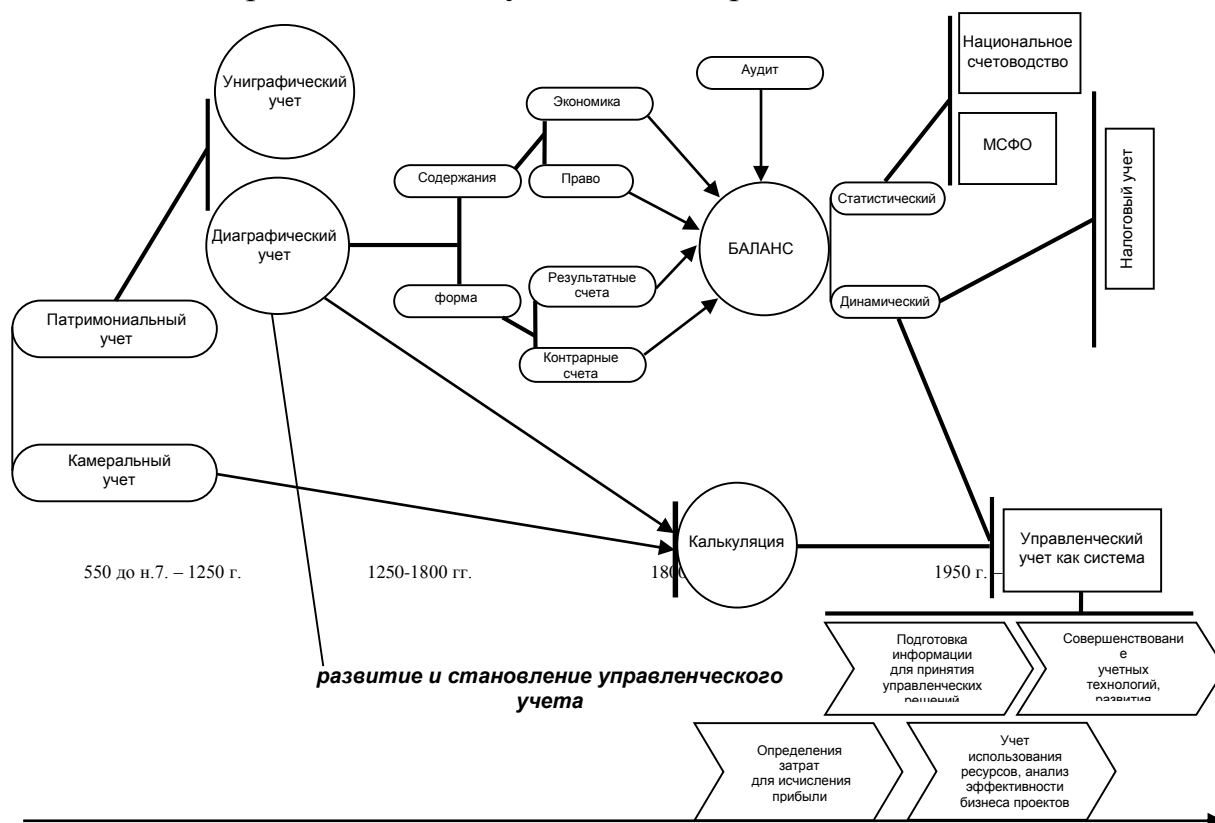


Рис. 1. История развития научной мысли в области учета<sup>1</sup>

Результаты проведенных исследований показывает, что в истории развития научной мысли в области бухгалтерского учета можно выделить следующие этапы:

1. Возникновение элементов метода бухгалтерского учета таких, как инвентаризация и материальные счета. Впервые в бухгалтерской науке появилась мысль о том, что любое имущество и операции должно быть зафиксировано в учете (4000-550 лет до н.э.).

2. Возникновение следующих элементов метода учета: оценка и денежные средства. Появились измерители материальных ценностей количественном и стоимостном выражении, возникли понятия о стоимости, цене, оценке имущества (550 до н.э. - 1250 г.).

3. Возникновение первичных понятий о финансово-хозяйственной деятельности субъекта. Появились следующие элементы, метода бухгалтерского учета как, двойная запись, т.е. основные элементы униграфического и диаграфического учета. (1250-1800 гг.).

4. Возникновение основы бухгалтерского учета как баланс, прибыль, расходы, калькуляция, себестоимость, доход и т.д.(1800-1950 гг.).

5. Появление первичных элементов методологической основы

<sup>1</sup> Попова Л.В., Маслова И.А., Константинов В.А., Коростелкин М.М. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях. – М.: Дело и сервис, 2007. – 224 с.

бухгалтерской науки. Получает признание, как юридическая интерпретация учета, так и экономическое понимание его процедур и результатов. На этом этапе развивается основы организации и методология учета расходов и калькулирования себестоимости (1950 г, - по сегодняшний момент).

Результаты проведенных исследований показывают, что изначальные подходы к теории калькуляции себестоимости предполагает расчет полной себестоимости, т.е. включение в нее как прямых, так и косвенных затрат. Дальнейшее появление камерального учета создало систему стандарт-кост, предусматривающую составления плановой калькуляции и обязательное нормирование предстоящих расходов. Это был переворот в учете. К середине 30-х годов были сформулированы принципы директ-костинга - метода, при котором в состав себестоимости включаются только прямые затраты, что позволяло расширять объемы производства, снижая отпускные цены до исчисленной частичной себестоимости. В начале 50-х гг. был предложен метод учета затрат по центрам ответственности, т.е. учет затрат по местам их фиксации. И наконец уже в конце 20 века возникает метод ABC (Activity Based Costing)- исчисление затрат по отдельным задачам или видам управленческой деятельности.

Анализ этапов развития бухгалтерской науки, позволяет сделать вывод о том, как отметил Я.В.Соколов, который утверждал, что развитие учета - это развитие бухгалтерской мысли. Суть эволюции бухгалтерской мысли - последовательное восхождение от конкретного к все более абстрактному пониманию хозяйства, что позволяет более эффективно управлять им. Отсюда - очень важный вывод: занимаясь теорией бухгалтерского учета, мы должны представлять его как развивающуюся идею совершенствования процессов управления хозяйственной деятельностью. Но чтобы учить управлять, надо совершенствовать и сам инструмент управления [3].

Результаты проведенных исследований показывают, что на современном этапе развития бухгалтерской науки продолжается развитие динамической и статистической трактовки баланса и попытки синтеза его содержаний. Необходимо отметить, что попытки совершенствования методов калькуляции привели к рождению управленческого учета, а статистическая трактовка предопределила возникновение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и национального счетоводства. Все эти факторы в конечном итоге оказали влияние на формирование налогового учета, отдельного от финансовой и производственной.

Анализа истории развития бухгалтерской науки показывает, что в середине 18 века бухгалтерия стала применять систему учета производственных затрат. Например, английским ученым Джеймсом Додсоном (1710-1757 гг.) была описана техника бухгалтерского и натурально-стоимостного учета производства. Однако, Дж. Додсону не придавал особое внимание учета и расчета себестоимости единицы продукции. Позднее, а точнее 1832 году Ч. Беббидж обосновал необходимости калькуляции. В своей книге об экономике промышленных предприятий он в частности настаивал на исчислении затрат по каждому производственному процессу, т.е. составить калькуляции

себестоимости продукции определении суммы износа основных средств и расходов на ремонт основных средств [5].

А наоборот, к подходу Дж. Додсону самый крупный из великих итальянских бухгалтеров Джино Дзаппа, не уделял внимание учету затрат, считая это дело второстепенным. Он утверждал, что, затраты знать нельзя, так как они следствие множества неясных факторов; затраты могут быть учтены по условным ценам [6]. По этому направлению заслуживает мнение Лоренцо де Минико (1896-1949), который выдвинул пять условий трактовки затрат:

1. При организации бухгалтерского учета не стоит рассматривать затраты как негативный расход, а следует их соотнести с потоками ценностей, к которым они относятся;

2. В процессе производства возникает косвенные расходы, в котором подлежит обязательному распределению;

3. Каждая конкретная ситуация распределения косвенных расходов требует принципиального и глубоко продуманного методического решения;

4. Методы распределение затрат зависит от их связи с доходами (нет доходов нет затрат, а есть потери);

5. Введение в бухгалтерский учет критерий времени, позволяет расширить круг прямых затрат.

Необходимо отметить, что Французский ученый Жан Густав Курсель-Сенель (1813-1892), создал меновую теорию двойной записи [5]. Главной заслугой Курсель-Сенеля является разработка теории учета затрат и калькуляции себестоимости производимой продукции. Он первым полно и всеобъемлюще сформулировал различия между учетом затрат и расчетом себестоимости, определив, что второе это цель первого. По его мнению, структура себестоимости включает прямые (прямо пропорциональные выпуску готовой продукции) и косвенные (обратно пропорциональные) расходы. Смысл такой классификации, по мнению Курсель-Сенеля, в снижении продажной цены по отдельным товарам до уровня себестоимости, состоящей из прямых затрат, за счет сохранения возможности компенсации общих затрат вследствие некоторого увеличения цен на другие товары, но исключая продажу товаров по ценам ниже этого уровня. Курсель-Сенель подробно обосновал калькуляцию по переделам, считая обязательным распределение косвенных (общих) расходов пропорционально прямым (особенным), что обеспечивало определение полной себестоимости [7].

В Германии ученый Альберт Кальмес первым сформировал теорию калькуляции, а также теорию производственного учета. Концепция Альберта Кальмеса изначально отрицал все то, что создавали итальянские ученые, и прежде всего Чербони (и его теории логисмографии - т.е. рассмотрение с точки зрения юриспруденции, за каждым счетом должно стоять лицо или группа лиц, многоуровневая классификация счетов и возникновение субсчетов), оказала существенное влияние на развитие бухгалтерской науки и в значительной степени сохранило основные принципы и до наших дней. Он утверждал, что «счетоводство фабрики образует неразрывную составную часть ее организации, так что организация и счетоводство оказывают друг на

друга взаимное влияние и находятся между собой в тесной связи» [5]. Проще говоря по мнению А. Кальмеса весь смысл бухгалтерии сводится к исчислению себестоимости. «Приспособление бухгалтерии к исчислению себестоимости, - писал А.Кальмес, - составляет одну из характерных черт промышленного счетоводства» [5].

По нашему мнению, бухгалтерский учет синтезирует экономическую информацию, а калькуляция позволяет её анализировать. Калькуляция определяется с целью уменьшения себестоимости и установления продажных цен, а также оценки изделий в текущем учете.

А.Кальмес выделял два вида калькуляций: единичные - когда все затраты относятся на определенный объект, и валовые - в случае деления всех затрат на количество выработанной продукции. С помощью единичных калькуляций образуется точная себестоимость, валовые калькуляции образуют только среднюю арифметическую. Провозглашая объектом учета «хозяйственную деятельность предприятия, а целом» [5], А.Кальмес считал необходимым распределять всё производство на основное и вспомогательное с целью исчисления себестоимости каждого предмета, находящегося на предприятии. Он считал, что издержки вспомогательных производств, должны распределяться между аналитическими счетами счета «производство» пропорционально общему объему оказанных услуг. А.Кальмес признавал, что себестоимость носит приблизительный характер, и объяснял это минимум тремя причинами: временным промежутком, способом распределения общих расходов и методами оценки затрат. Чем короче временной промежуток, тем точнее себестоимость [5]. Мы согласны с мнением А.Кальмеса, что себестоимость, рассчитываемая ежедневно располагает максимальной точностью, точность её при ежегодном расчете значительно снижается. Вместе с тем необходимо учитывать распределение доходов и расходов прошлых и будущих периодов. В данном случае, от продолжительности временного промежутка зависит точность результата, и годовая себестоимость будет точнее ежедневной. По нашему мнению, влияние идей А.Кальмеса было значительным, особенно в Германии и России. Утверждение А.Кальмеса о единстве счета производства и калькуляции стало символом веры почти всех бухгалтеров стран СНГ [5]. Российский ученый в области учета С.Ф.Иванов (1872 г.) впервые выдвинул задачу создания калькуляционных счетов производства. Он отмечал, что «счета Производства есть не что иное, как промежуточные счета между счетом сырых материалов и счетом выработанных изделий». Он же выдвинул идею нормирования затрат, под которой понимал установление «приблизительной нормы издержек» и отнесение всех общих затрат на специальный счет без распределения их по вырабатываемым видам изделий.

Другому учёному Э.Э.Фельдгаузену (1888г.) принадлежит первая попытка введения в калькуляцию методов, получивших развитие в стандарт-кост и нормативном учете. Он использовал термин «нормальная отчетность». Сущность его подхода заключалась в определении для затрат норм один раз в десятилетие и утверждении их комиссией экспертов. Он же ввёл в учетную

литературу такие термины, как «прямые» и «косвенные» расходы [7].

Таким образом, анализируя мнения ученых можно утверждать, что учет расходов и калькулирования был и остается наиболее важными как в системе финансового, статистического, налогового, так и управленческого учета, отражающего наиболее существенные изменения в методологии и методике современного бухгалтерского учета.

### Список литературы

1. Мазура В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР. – М.: Финансы 1972.
2. Международные стандарты финансовой отчетности – 1999: издание на русском языке. – М.: Аскери – АССА, 1999. – 1136 с.
3. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 288 с.
4. Попова Л.В., Маслова И.А., Константинов В.А., Коростелкин М.М. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях. – М.: Дело и сервис, 2007. – 224 с.
5. Кальмес А. Фабричная бухгалтерия. – М.: Экономическая жизнь, 1926.
6. Аврора И.А. «Управленческий учет». – М.: Бератор-Пресс, 2003.
7. Корнеева Т.А. Управленческий учет в системе современного менеджмента: дисс. к.э.н. – Самара, 1997. – 187 с.
8. Жоробаев М.Г. Методологические основы организации управленческого учета расходов. В электронном научном журнале «APRIORI. Серия: Гуманитарные науки» 2015, №2. Свидетельство СМИ Эл №ФС 77-54982 ISSN 2309-9208. Россия, г. Краснодар 03.03.2015г.
9. Жоробаев М.Г. Организация учета расходов по местам их возникновения (по центрам ответственности) «Экономический Вестник» Издательство: Научно-Исследовательский Институт Инновационной Экономики Ш. Мусакожоева. Бишкек. №4, 2017г.
10. Юсупов А.Ш. - Меры по активизации работы банков по инвестиционному обеспечению ключевых предприятий. // - Известия ВУЗов Кыргызстана. - 2014. - №8. - С. 119-121.
11. Юсупов А.Ш. Экономическая характеристика и классификация инновационной деятельности. // - Вестник филиала РГСУ в городе Ош. №1, Москва, 2018
12. Райымбаев Ч., Юсупов А.Ш., Шамшидинов У. Возрастание роли инноваций в обеспечении конкурентоспособности крупных зарубежных компаний. // - Актуальные вопросы современной экономики, №1-Махачкала, Россия, 2019