

УДК 657.01

# Определение предмета и объектов управленческого учета в контексте развития теории бухгалтерского учета

**САМУСЕНКО СВЕТЛАНА АНАТОЛЬЕВНА,***кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и статистики  
Сибирского федерального университета, г. Красноярск, Россия***E-mail:** sv\_sam@bk.ru

## АННОТАЦИЯ

Современный этап развития управленческого учета характеризуется несбалансированностью его теории и практики. Одним из факторов этого процесса является недостаточное количество исследований, посвященных теории управленческого учета и ее развитию в контексте теории учета и смежных наук. Целью работы было определение предмета управленческого учета и наблюдаемых им учетных объектов в русле развития теории бухгалтерского учета. В работе использованы такие способы научного исследования, как анализ, синтез, индукция, дедукция, сравнение, обобщение, а также системный подход. Исследована эволюция капитала как предмета теории учета, рассмотрен современный подход к капиталу как объекту интегрированной отчетности, определен предмет управленческого учета. Доказано, что управленческий учет является научным направлением теории учета как науки более высокого уровня. Построена классификация объектов управленческого учета, основанная на формах капитала и их связи с состоянием и изменениями капитала, которая может быть использована при построении планов счетов управленческого учета, опирающихся на формы и трансформации капитала в системе двойной либо тройной бухгалтерии. **Ключевые слова:** предмет управленческого учета, объекты управленческого учета, теория бухгалтерского учета, капитал, интегрированная отчетность.

## Defining the Subject and Objects of Management Accounting in the Context of Accounting Theory Development

**SVETLANA A. SAMUSENKO,***Ph.D. (Economics), Associate Professor of the Accounting and Statistics Department,  
Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russia***E-mail:** sv\_sam@bk.ru

## ABSTRACT

The current stage of management accounting development is characterized by the lack of balance between its theory and practical applications. One of the key features of this process is that management accounting theory along with its development in the context of the accounting theory and related science is not researched deep enough. The purpose of the article is to define the subject of the management accounting and its objects through the development of accounting theory. In the study the following research methods were used: analysis, synthesis, induction, deduction, comparison, generalization, and a system approach. The author studies the evolution of capital as a subject of accounting theory, considers a modern approach to capital as an object of integrated

*reporting, defines the subject of management accounting. The article proves that management accounting is a research direction of accounting theory as a science of higher level, provides the classification of management accounting objects based on the forms of capital and the way they are related to the state and changes in capital. This classification can be used to make charts of accounts for management accounting, based on the forms and transformations of capital in the system of double-entry or triple-entry bookkeeping.*

**Keywords:** *subject of management accounting, objects of management accounting, accounting theory, capital, integrated reporting.*

## Введение

В условиях динамичного развития экономических систем управленческий учет не только обеспечивает предприятия своевременной и качественной информацией для анализа существующего положения дел, но и содержит элементы контроля, регулирования, прогнозирования, моделирования и принятия управленческих решений. Эти факторы делают его, с одной стороны, важным практическим инструментом, а с другой — обуславливают значительное количество теоретических работ по актуальным проблемам управленческого учета.

В публикациях уже констатируется отрыв практики управленческого учета от научных исследований: основные инновации XX в. в этой области были разработаны в компаниях или консалтинговых организациях, а научная литература «анализировала или интерпретировала эти нововведения как свершившиеся факты» [1, с. 248–249], не создавая новых концепций. При этом передовые практики, сформированные в течение последних 50–70 лет, к которым относятся ABC-костинг (Activity-Based Costing), теория ограничений (Theory of Constraints), учет по этапам жизненного цикла (Life Cycle Costing), стратегический управленческий учет (Strategic Management Accounting), системы управления стоимостью (Value-Based Management), таргет-костинг (Target Costing), кайзен-костинг (Kaizen Costing), система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard) и другие новшества, первоначально появившиеся как эффективные инструменты формирования управленческой информации и воздействия на деятельность компаний, сейчас оспариваются несколькими смежными исследовательскими областями — управленческим учетом, финансовым менеджментом, контроллингом. Кроме того, общность этих областей, их научные границы, а также

специфические объекты и методы также не до конца определены в современной литературе.

Помимо проблемы демаркации научных границ управленческого учета, в этой сфере существует множество других вопросов, относящихся к области теории. Проведенный ранее анализ [2] выявил следующие направления, идентифицируемые современными авторами как критические области исследований:

- цели управленческого учета и используемые для их оценки измерители;
- сфера и содержание управленческого учета;
- объекты, функции и инструментарий управленческого учета;
- управленческий учет как система, поддерживающая реализацию бизнес-модели и процесса управления;
- организационные аспекты — создание институтов, осуществляющих методологическую поддержку и координацию управленческого учета;
- аспекты стандартизации управленческого учета;
- факторы, влияющие на трансформацию методологии и инструментария управленческого учета в работах отечественных авторов.

Направление исследований в теоретическую плоскость, выход за границы решения методических задач является безусловным достижением. В то же время следует выделить ряд аспектов, затрудняющих, на наш взгляд, развертывание дискуссии о теории и методологии управленческого учета в русскоязычной литературе:

- внешняя закрытость работ — в них практически не находят отражения результаты исследований теории бухгалтерского и управленческого учета современными зарубежными авторами;
- фокусирование на текущем моменте развития — малая преемственность с работами по

теории производственного учета, созданными представителями советской учетной школы;

- сдвиг в сторону управления — управленческий учет все меньше рассматривается в контексте эволюции теории бухгалтерского учета и все больше связывается с развитием теории управления;

- гносеологические основания — в исследованиях теории управленческого учета редко делаются попытки сформировать стройную систему научного знания об управленческом учете, упорядочить его категориальный аппарат, обозначить предмет и метод, часто работы носят фрагментарный характер.

Последняя проблема, как нам кажется, является центральной, ограничивающей исследования теории управленческого учета.

Отрасль науки характеризуется прежде всего четко обособляемой совокупностью объектов познания [3]. Объект исследования в гносеологии — это то, что противостоит познающему субъекту, окружающая его действительность [4, с. 118]. Поэтому все экономические науки отличаются общностью объекта — это совокупность экономических отношений и деятельность экономических субъектов на микро-, мезо- и макроуровнях. Науки, сосредоточенные на субъектах микроуровня, в качестве объекта рассматривают предприятие в контексте его экономической деятельности. Чем же тогда различаются науки и научные направления, обладающие общностью объекта? У них разный предмет исследования: он индивидуален для каждой науки и представляет собой фиксированные отношения, взаимодействия и преобразования совокупности объектов, которые развиваются и дополняются по мере развития научного познания, сохраняя при этом преемственность [3].

Таким образом, определение предмета управленческого учета может стать важным шагом на пути идентификации его как самостоятельного научного направления и позволит очертить научные границы, отделяющие управленческий учет от смежных наук.

### **Управленческий учет как научное направление теории учета**

Гносеология причисляет учет к группе «слабых» наук, находящихся на этапе становления,

отличающихся сложным объектом и системой связей внутри него, развитием через смену научных парадигм, множеством допустимых подходов, школ, концепций и теорий, по-разному интерпретирующих события и явления: «...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» [5].

Поэтому попытки определить предмет управленческого учета через простую систематизацию взглядов современных авторов, не относящихся к общепризнанным парадигмам и формирующих собственные концепции, обречены на неудачу. Здесь возможен другой путь — через позиционирование управленческого учета как научного направления, отличающегося собственным предметом и развивающегося в русле науки более высокого уровня. «Выход той или иной науки за границы своего предмета означает... отпочкование от данной науки новых научных направлений, которые впоследствии могут сформировать свой собственный предмет изучения», — отмечают специалисты по методологии науки А.М. Новиков и Д.А. Новиков [4, с. 121]. И если структура объекта науки задается взаимодействием составляющих его элементов, то структура предмета относительно самостоятельна и определяется историей развития науки об объекте, существенными свойствами и законами развития объекта, логическим аппаратом и методами [4, с. 119–120].

Исторически, начиная с появления первых примитивных форм счетоводства, бухгалтерский учет развивался как управленческий (о чем свидетельствовали его цели, задачи, инструментарий, круг пользователей), и лишь позднее вследствие национальной и международной стандартизации учета и отчетности, появления слоя внешних пользователей происходит разобщение методологически единого учетного пространства на управленческий и финансовый (а впоследствии — и налоговый) учет. И хотя современный управленческий учет находится под равным воздействием конгломерата

общественных наук — теории управления, теории организации, психологии, социологии, институциональной экономики, поиск его научной идентичности следует начинать с определения предмета в науке более высокого уровня, ставшей родоначальницей этого направления, — теории бухгалтерского учета.

### Капитал как предмет теории учета

Л. Пачоли определял в качестве предмета учета то, чем владеет купец (аналог категорий «хозяйственные средства» и «источники хозяйственных средств» в экономической трактовке или «собственность» — в юридической), а также «дела, которые состоялись» (аналог факта хозяйственной жизни) [6]. В.Д. Белов, один из родоначальников российской (дореволюционной) теории бухгалтерского учета, в конце XIX в. обозначал предмет бухгалтерского учета как «капитал, который в своем движении может иметь только два обратных одно другому направления — к себе и от себя, положительное и отрицательное; эти два направления и выражаются на языке математики плюсом и минусом, на языке бухгалтерии — дебетом и кредитом... такая запись выражает происшедший в действительности обмен ценности под влияни-

ем воли человека, направленной к получению прибыли, к приращению капитала» [7]. Капиталом, по мнению В.И. Левика (1897), является «совокупность разнородных экономических, т.е. денежных и имущественных, средств, обращающихся в данном хозяйстве» [8, с. 58], а его определяющее качество — способность в любой момент времени функционировать как фактор социально-экономических отношений; капитал есть основа повторяющегося менового акта, «в течение которого он меняет свою конкретную форму, сохраняя свою отвлеченную математическую величину» [8, с. 58].

Эта трактовка сохранялась и в советский период, но только в отношении буржуазных учетных теорий; суть же предмета и метода бухгалтерского учета, отображенная в выхолощенных, занявших десятилетия дискуссиях советских авторов, в значительной мере подчинялась существовавшей идеологической доктрине [9, с. 123]. Современные авторы (М.И. Кутер, В.Ф. Палий, К.Ю. Цыганков и др.) возвращаются к пониманию капитала как предмета бухгалтерского учета, но раскрывают эту категорию уже на принципиально ином уровне, с учетом настоящего этапа развития социально-экономических наук (табл. 1).

Таблица 1

### Эволюция взглядов авторов на предмет бухгалтерского учета

Автор, год	Предмет бухгалтерского учета
Л. Пачоли, 1496 [6]	Что, по мнению купца, принадлежит ему на свете как в движимом, так и недвижимом имуществе; дела крупные и мелкие в том порядке, в каком они состоялись
Д. Персиянов, 1839 [10]	Способы, каким порядком кратко и ясно, для всегдашнего обозрения записаны, должны быть в книге имения и дела купца (т.е. собственность и операции)
В.Д. Белов, 1894 [7]	Движение капитала: к себе и от себя (положительное и отрицательное); обмен ценности под влиянием воли человека, направленной к получению прибыли, к приращению капитала
В.И. Левик, 1897 [8, с. 58]	Капитал как совокупность разнородных экономических, т.е. денежных и имущественных, средств, обращающихся в данном хозяйстве
Р.Я. Вейцман, 1916 [11, с. 11]	Первоначальное состояние имущества и обязательств и те изменения, которые в них происходят
Е. Леотей, А. Гильбо, 1924 [12, с. 2]	1. Составление и запись арифметических и статистических счетов в форме, называемой диграфическим счетом. 2. Обоснованное открытие и координация приведенных во взаимную связь всех диграфических счетов, относящихся к производству, распределению, потреблению и управлению частными или общественными благами
А. Кальмес, 1926 [13, с. 5, 164–165]	Имущество или капитал — совокупность всех ценностей, которыми предприятие располагает для деятельности

Окончание табл. 1

Автор, год	Предмет бухгалтерского учета
Н.А. Блатов, 1928 [14, с. 16–18]	Методы рационального учета статике и динамики отдельного хозяйства: причины хозяйственных оборотов; следствия хозяйственных оборотов (прибыли или убытки); планомерность совершаемых оборотов (соответствие фактических показателей плановым)
А.М. Галаган, 1928 [15, с. 38–39]	Единое хозяйство и работа этого хозяйства с целью выяснить применение при работе этого хозяйства принципа хозяйственного расчета
А.П. Рудановский, 1928 [16, с. 3, 10]	Хозяйственная деятельность – хозяйство (совокупность хозяйственных отношений), ее результаты, законы хозяйствования
Я.М. Гальперин, 1937 [17, с. 13–15]	Элементы процесса расширенного воспроизводства во всем народном хозяйстве и на отдельных его участках в обобщенном денежном выражении
Н.А. Кипарисов, 1950 [18, с. 4–5]	В капиталистическом обществе – кругооборот индивидуального капитала, процесс создания прибавочной стоимости и ее присвоения капиталистами; в социалистическом – процесс общественного воспроизводства во всей его целостности и единстве
А.П. Кононов и др., 1972 [19, с. 4]	Кругооборот хозяйственных средств, совершаемый на предприятиях, изменения в источниках образования средств, процессы материального производства
Я.В. Соколов, 2003 [20, с. 14]	Бухгалтерский учет (счетоведение) есть наука о сущности и структуре сущности фактов хозяйственной жизни. Задача ее – раскрытие содержания хозяйственных процессов и связи между юридическими и экономическими категориями, с помощью которых эти процессы познаются
В.Ф. Палий, 2007 [21, с. 11]	Капитал как величина средств, вложенных в хозяйственную деятельность, их перемещение и трансформация в процессе оборота, включая приращение либо уменьшение в результате хозяйственной деятельности
М.И. Кутер, М.М. Гурская, 2009 [22]	Вложенный капитал, иногда подразделяемый на первоначально инвестированный и реинвестированный (капитализированную прибыль)
К.Ю. Цыганков, 2009 [23, с. 5]	Капитал и два способа его разложения на основании объективных критериев, методологических и экономических, вытекающих из итогочентричности бухгалтерской отчетности

Вообще, как отмечает профессор М.Л. Пятов, в отечественной теории учета сформировались две системы взглядов на предмет учета: как на капитал (В.Ф. Палий) и как на факт хозяйственной жизни (В.Я. Соколов) [9]. Но поскольку Я.В. Соколов определяет факт хозяйственной жизни как «элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников или средств и источников одновременно» [24], оба этих подхода не противоречат друг другу, а отражают дуализм исследуемого явления: как целого (капитал) или как элементарных разложений целого (факт хозяйственной жизни, ФХЖ); вопрос в том, как будет построено исследование — от общего к частному (капитал) или от частного к общему (ФХЖ).

### Трансформация представлений о капитале: подход интегрированной отчетности

Долгое время капитал в теории учета рассматривался как часть активов компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств [25]. Согласно финансовой концепции капитала он — бухгалтерская категория собственного капитала, согласно физической концепции капитала — операционная способность организации (производственная мощность), когда необходимо наращивание капитала, покрывающее не только фактические затраты и обеспечивающее требуемую прибыль, но и их относительное увеличение ввиду инфляции и прочих факторов [25]. И та и другая категории вычисляются методами двойной записи в системе бухгалтерского учета.

Однако существующие уже несколько десятилетий традиции раскрытия в отчетности компаний всего комплекса факторов (финансовых и нефинансовых), влияющих на создание стоимости компанией и ее конкурентоспособность, привели методологов учета к более широкому пониманию капитала как «запаса стоимости, который увеличивается, уменьшается или трансформируется в результате деятельности организации» [26, с. 13]. Эта всеобъемлющая категория капитала не может быть раскрыта в традиционной финансовой (бухгалтерской) отчетности, поскольку включает, помимо финансового капитала, и другие его формы (табл. 2).

Поэтому в 2010 г. при содействии Международной федерации бухгалтеров (IFAC) был создан Международный совет по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Council), в задачи которого вошли разработка Концепции интегрированной отчетности, подготовка и утверждение проекта Международного стандарта интегрированной отчетности [27, с. 76]. Целью интегрированной отчетности является представление информации о «полном наборе факторов, оказывающих существенное

воздействие на способность организации создавать стоимость в течение долгого времени» [26, с. 3] и улучшение понимания взаимозависимости всех форм капитала, а также того, как их совокупность способствует созданию стоимости [26, с. 3].

В Международном стандарте интегрированной отчетности отражены принципы, характерные для взаимодействия форм капитала:

- запасы капиталов не являются неизменными, в процессе их взаимодействия происходит постоянный кругооборот (например, затраты на обучение увеличивают человеческий капитал и уменьшают финансовый, происходит трансформация одной формы капитала в другую);
- отдельные события могут привести как к трансформациям внутри одной формы капитала, так и к взаимному изменению нескольких капиталов;
- создание стоимости происходит тогда, когда общий запас всех капиталов не снижается [26, с. 13].

Таким образом, капитал как предмет бухгалтерского учета следует рассматривать в много-

Таблица 2

Формы капитала в интегрированной отчетности компании\*

Форма капитала	Определение (содержание)
Финансовый	Резервы средств, которые имеются у организации для использования при производстве товаров или оказании услуг, поступают через финансирование или создаются в результате операций или инвестиций
Производственный	Производственные физические объекты, имеющиеся у организации для производства товаров или оказания услуг, включая здания, оборудование и инфраструктуру
Интеллектуальный	Организационные нематериальные активы, основанные на знаниях, включая интеллектуальную собственность и организационный капитал (подразумеваемые знания, системы, протоколы, процедуры)
Человеческий	Компетенции сотрудников, их способности и опыт, а также их мотивация внедрять инновации
Социально-репутационный	Институты и отношения в рамках обществ и между ними, а также между группами заинтересованных сторон и другими группами, и способность делиться информацией для повышения индивидуального и коллективного благосостояния
Природный	Все возобновляемые и невозобновляемые природные ресурсы и процессы, которые позволяют создавать товары или услуги, поддерживающие прошлое, настоящее или будущее процветание организации

\* Стандарт интегрированной отчетности отмечает, что компания может не раскрывать всех форм капитала, а также применять другую их классификацию, например, представляя интеллектуальный капитал как совокупность человеческого, структурного и репутационного [26, с. 15].

образии его форм, их кругооборота и взаимодействия и влияющих на них факторов.

### Предмет управленческого учета

Очерчивая предметную область управленческого учета и отделяя ее от предметной области смежных наук и научных направлений, нужно ориентироваться на исторические факторы развития, задачи и функции, выполняемые этими науками (и феноменами практической деятельности) в отношении единого объекта — предприятия (табл. 3).

Таким образом, предметная область контроллинга — системы и процессы управления предприятием в контексте достижения заданных целей и результатов, а его главной функцией является координация управления, т.е. это «над-управленческая» дисциплина; предметная область финансового менеджмента связана с финансами предприятия — отношениями по поводу формирования и распределения финансовых ресурсов, основной же функцией является оптимизация финансовых ресурсов.

Предмет управленческого учета может быть определен как капитал предприятия в многообразии его форм, их кругооборота и взаимо-

действий, трансформации капитала и совокупность влияющих на них внешних и внутренних факторов. Такое определение предметной области, с одной стороны, указывает на то, что управленческий учет является не самостоятельной наукой, а научным направлением, входящим в область более высокого порядка — теорию учета, более общим предметом которой является капитал и его разложение [23].

Вместе с тем расширение и конкретизация предмета управленческого учета, выраженные в том, что в него включаются «трансформации капитала и совокупность влияющих на них внешних и внутренних факторов», указывают на:

- специфические решаемые этим видом учета задачи, такие как множественная оценка альтернатив управленческих решений, прогнозирование, сбор информации для процессов регулирования и контроля;
- специфические частные объекты, наблюдаемые этим видом учета (нефинансовые составляющие капитала, внешние факторы, влияющие на предприятие: доля рынка, активность конкурентов, внутренние объекты, не имеющие стоимостных измерителей: качество продукции, время процессов);

Таблица 3

Объект, предмет и метод управленческого учета и смежных наук

Элемент теории	Управленческий учет		Финансовый менеджмент	Контроллинг
Объект	Экономическая деятельность субъектов хозяйствования микроуровня			
Предмет	Капитал предприятия в многообразии его форм, их кругооборота и взаимодействий, его трансформации и совокупность влияющих на них внешних и внутренних факторов		Финансы предприятия — отношения, связанные с формированием и распределением финансовых ресурсов	Системы и процессы управления предприятием в контексте достижения заданных целей и результатов
Элементы метода	<b>Теории учета</b> Документация (наблюдение). Инвентаризация. Счета. Двойная запись. Баланс и отчетность. Оценка. Калькуляция	<b>Иных наук</b> Экономические (сравнение, группировка, балансировка, метод — системы показателей), статистические, математические	Экономические, статистические, математические	Экономические, статистические, математические. Частично — методы теории учета (баланс, отчетность, оценка, наблюдение)
Функция	Обеспечение процесса согласования интересов экономических субъектов (агентов)		Оптимизация финансовых ресурсов предприятия	Координация систем и процессов управления в контексте достижения целей и результатов

- возможные трансформации или модификации традиционных элементов метода бухгалтерского учета при их использовании в управленческом учете (расширение двойной записи до тройной, документации — до наблюдения и т.д.);
- использование при решении задач управленческого учета общеэкономических, математических и статистических методов.

### Объекты управленческого учета

Развитие представлений о предмете управленческого учета требует определения его системных элементов, или объектов управленческого учета (учетных объектов). М.И. Сидоровой было предложено разделять категории объекта бухгалтерского учета (как объекта научной деятельности) и учетных объектов, под которыми подразумевается «перечень элементов экономической жизни организации, подлежащих идентификации, оценке и отражению в отчетности» [28, с. 27].

В теории бухгалтерского учета учетные объекты традиционно подразделяются на элементы хозяйственных средств и их источников (характеризуют статику) и факты хозяйственной жизни (характеризуют изменения, динамику). В предложенном ранее определении предмета управленческого учета аналогичным образом заложено его разложение на базовые элементы, характеризующие состояние (формы капитала) и изменения (взаимодействия, кругооборот, трансформации).

На рис. 1 приводится один из вариантов допустимой классификации объектов управленческого учета, отражающей их связь с предметом управленческого учета и его развитием. Объекты управленческого учета, характеризующие состояние капитала, подразделяются по формам капитала, а внутри них — по иным классификационным основаниям. Так, в отношении объектов финансового капитала можно придерживаться общепринятых в системе бухгалтерского учета группировок: по элементам отчетности (активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы), по элементам хозяйственных средств и источникам их формирования; дальнейшие классификационные группировки разворачиваются исходя

из потребностей конкретного хозяйствующего субъекта (например, группировки материалов по видам, партиям, местам хранения, ответственным лицам, назначению, группировки затрат по местам возникновения затрат, подотчетности, продуктам, технологическим процессам, соответствию нормам и т.д.).

В отношении других форм капитала подходы к первичной классификации объектов (на уровне укрупненных групп, характеризующих существенные аспекты функционирования формы капитала) либо не разработаны, либо отличаются разнообразием и несогласованностью (например, в отношении интеллектуального и человеческого капиталов). На наш взгляд, классификация иных форм капитала в управленческом учете должна определяться в первую очередь потребностью конкретного хозяйствующего субъекта в информации. Тем не менее можно обозначить общий подход к построению такого рода классификаций. Он может быть аналогичен подходу, используемому в Концептуальных основах финансовой отчетности, принятых Советом по международным стандартам финансовой отчетности [26].

Природа капитала двойственна: в статике он вычисляется как разность между активами и обязательствами, в динамике — как разность между доходами и расходами; доходы и расходы, активы и обязательства также связаны между собой (рис. 2). Именно эти балансовые обобщения лежат в основе математических формул, описывающих основные формы финансовой отчетности.

Если учесть, что в Международном стандарте интегрированной отчетности [26] дано общее для всех форм капитала определение, а выделение форм капитала связано с их функциональной ролью и источниками происхождения, логично предположить, что природа всех форм капитала схожа, т.е. все они могут быть представлены во взаимосвязи составляющих их статических и динамических элементов. Поскольку термины «активы», «обязательства», «доходы» и «расходы» применяются к финансовому капиталу, для характеристики капитала в остальных формах можно использовать эквивалентные им, но более общие категории «ресурсы», «требования», «поступления» и «оттоки», которые также

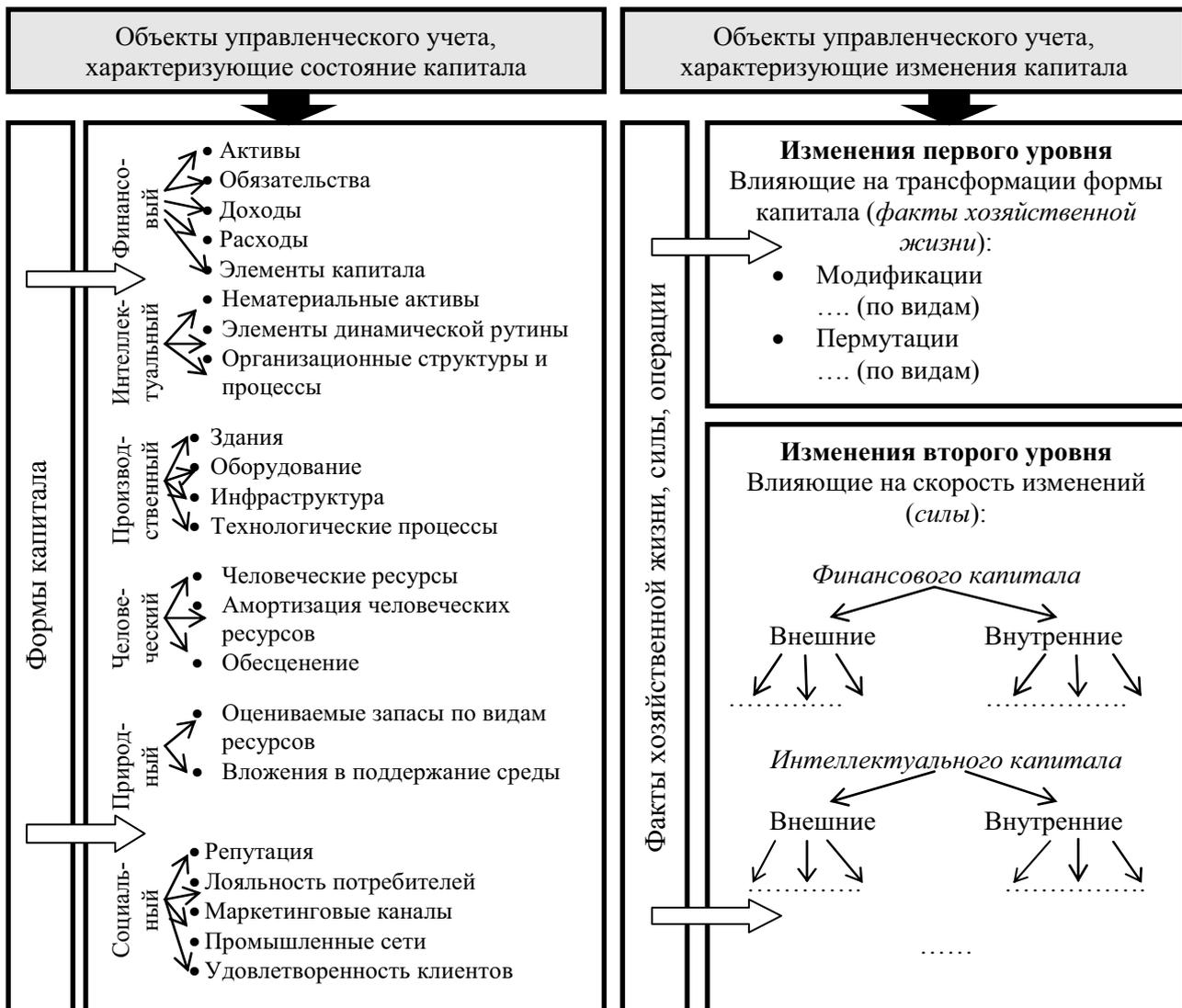


Рис. 1. Классификация объектов управленческого учета

в той или иной форме присутствуют в Концептуальных основах финансовой отчетности.

Объекты управленческого учета, относящиеся к состоянию капитала, эквивалентны элементам «активы» и «обязательства», принятым в финансовом капитале, но определены как более общие и широкие по составу категории ресурсов и требований.

*Ресурсы* — это совокупность контролируемых организацией либо относящихся к ее деятельности материальных и нематериальных факторов и средств, используемых в создании стоимости, увеличение которых приводит к увеличению соответствующей формы капитала, а использование — к ее уменьшению.

Ресурсы могут быть специфичны для какой-либо одной формы капитала (например, оцениваемые залежи полезных ископаемых на участке, лицензия на разработку которого получена организацией, относятся только к природному капиталу). Часть ресурсов может относиться к разным видам капитала (например, ресурсы промышленного капитала — здания, оборудование являются активами, а схемы организации технологических процессов как ноу-хау — элементами интеллектуального, промышленного капиталов и активом одновременно). Уменьшение ресурсов в одном виде капитала может увеличивать ресурсы в другом (например, добыча полезных ископаемых увеличивает

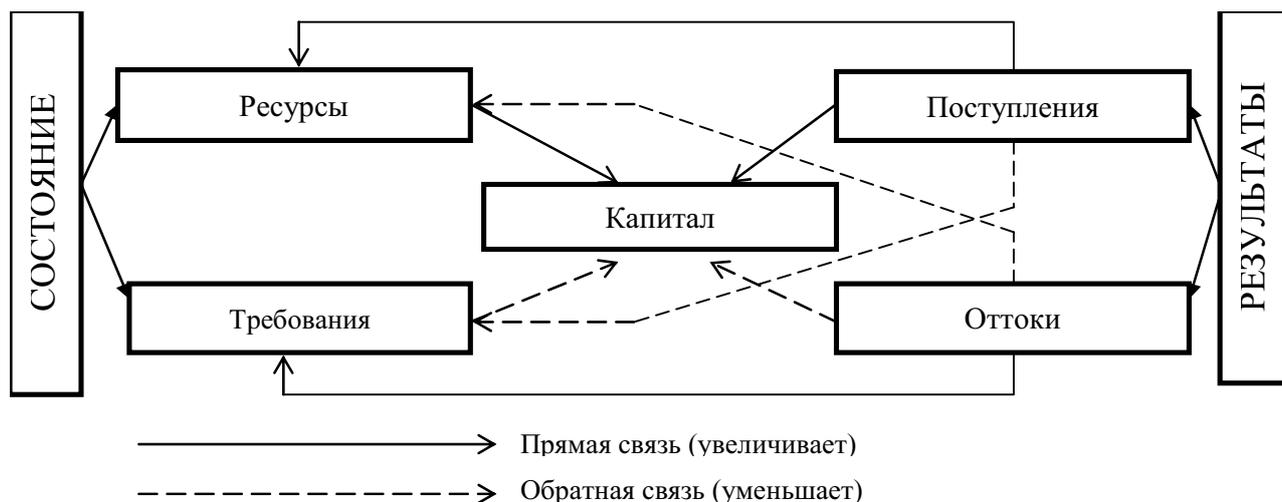


Рис. 2. Связь между элементами капитала в статике и динамике

активы и уменьшает ресурсы в природном капитале). Типы ресурсов для разных форм капитала приведены в табл. 4.

*Требования* — это совокупность потребностей, запросов, претензий, вызовов, обращаемых к компании со стороны внешних и внутренних экономических агентов разных уровней, исполнение которых обязательно и приводит к уменьшению стоимости. Аналогично ресурсам требования могут быть имманентны одной форме капитала либо относиться к нескольким из них. Например, требование по повышению квалификации персонала специфично только для человеческого капитала; пока оно не реализовано и представляет собой потребность предприятия по поддержанию размера и качества человеческого капитала, оно не является обязательством в финансовом капитале; реализация требования приводит к возникновению расходов и обязательства по оплате семинаров и тренингов как элемента финансового капитала; тем самым иллюстрируется принцип кругооборота форм капитала.

*Поступления* — это увеличение экономических выгод, связанное с количественным приростом или улучшением качества ресурсов и (или) количественным уменьшением требований к соответствующей форме капитала; поступления являются выраженным в денежной форме эквивалентом роста стоимости. Очевидно, что, в отличие от связанных с поступлениями факторов ресурсов и требований, которые могут не

наблюдаться в традиционном бухгалтерском (финансовом) учете организации, поступления связаны с ростом стоимости и всегда фиксируются в бухгалтерском учете. Иными словами, поступления — это всегда тот или иной вид дохода, источником которого может быть та или иная форма капитала. Поэтому в данном случае речь идет о построении множества взаимосвязанных группировок доходов, отражающих связь поступлений с факторами их происхождения (которыми выступают различные формы ресурсов — капиталов).

*Оттоки* — это уменьшение экономических выгод, связанное с выбытием или качественным ухудшением (истощением) ресурсов и (или) количественным увеличением требований в соответствующей форме капитала; оттоки являются выраженным в денежной форме эквивалентом сокращения стоимости, но могут являться источником ее роста в будущем. Аналогично поступлениям, оттоки представляют собой формы расходов организации; задача заключается в построении множества взаимосвязанных группировок расходов, которые бы отражали зависимость между расходами и причинами их осуществления, связанными с эксплуатацией, воспроизводством или истощением соответствующих форм капитала.

Однако классификация объектов управленческого учета (см. рис. 1) предусматривает выделение еще одной группы — объектов, характеризующих изменения капитала. Здесь выделяются

Таблица 4

## Элементная классификация форм капитала (объекты управленческого учета)

Форма капитала	Элементы, относящиеся к состоянию		Элементы, относящиеся к результатам	
	Ресурсы	Требования	Поступления	Оттоки
Финансовый	Активы: по ликвидности, виду, форме	Обязательства: по срочности, источнику происхождения	Доходы: по виду деятельности, источнику получения	Расходы: по виду деятельности, месту возникновения, нормам, ответственности
Производственный	Производственные физические объекты: по срокам и местам эксплуатации, источнику происхождения, типу эксплуатации	Обязательства по замещению и выводу из эксплуатации: по срокам, накоплению, источнику финансирования	Поступления, связанные с эксплуатацией производственного капитала: аренда, прирост при переоценке	Оттоки, связанные с эксплуатацией и возмещением капитала: обесценение, формирование резервов, амортизация и т.д.
Интеллектуальный	Неосязаемые активы, основанные на знаниях: по подконтрольности, виду, источнику происхождения	Обязательства по воспроизводству: по срокам, источникам финансирования	Поступления, связанные с эксплуатацией: продажи франшиз, прирост доходов от продаж брендовой продукции и т.д.	Оттоки, связанные с эксплуатацией и возмещением стоимости: обесценение, затраты на создание материального актива, поддержание ноу-хау и т.д.
Человеческий	Человеческие ресурсы: по группам работников, сфере занятости, уникальности, формам использования	Обязательства по воспроизводству: набору, рекрутингу, подготовке, адаптации, карьерному росту, замещению (по этапу воспроизводства)	Поступления, связанные с эксплуатацией: прирост доходов, обусловленный уникальными чертами человеческого капитала, по видам, сферам, источникам происхождения	Оттоки, связанные с эксплуатацией и возмещением стоимости: обесценение, амортизация, потеря стоимости при замещении и т.д.
Природный	Природные ресурсы: оцениваемые запасы полезных ископаемых, приносящие доход вложения в охрану и защиту окружающей среды: по видам, местам нахождения	Обязательства по воспроизводству: лицензирование, охрана окружающей среды, поддержание и вывод из эксплуатации участков	Поступления, связанные с эксплуатацией: прирост стоимости запасов при доработке и переоценке, по видам, источникам финансирования, срокам	Оттоки, связанные с получением прав на месторождения и их содержанием, обесценение: по местам возникновения, нормам, ответственности
Социально-репутационный	Средства, формирующие положительный образ компании и отношения со средой: по видам, сфере применения, источникам выгод	Обязательства по воспроизводству: по сферам, источникам финансирования, этапам воспроизводства	Поступления, связанные с эксплуатацией: прирост стоимости компании, обусловленный ростом ее социальной значимости	Оттоки, связанные с поддержанием и воспроизводством социального образа компании в глазах общества

два уровня объектов. Объекты первого уровня — это факты хозяйственной жизни (хозяйственные операции), фиксирующие сам факт изменения в форме капитала. Это сделки, события, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на элементы капитала. Они могут классифицироваться по стандартной схеме, принятой в теории учета, — модификации, пермутации и внутри них — по типам и видам взаимодействий (изменений) элементов капитала.

Второй уровень объектов, характеризующих изменения капитала, является специфическим элементом управленческого учета и отражает факторы, определяющие скорость изменений, или факторы, изменяющие темпы экономического роста; в каком-то смысле они — причины и факторы фактов хозяйственной жизни. Впервые описание таких объектов учета было дано Юджи Идзире (Yuji Ijiry) под названием «сила» (force) в рамках сформулированной им теории тройной бухгалтерии (triple-entry bookkeeping), представляющей собой расширение двойной записи за счет добавления в систему (к счетам статики и динамики) третьей размерности счетов (счета силы), отражающих причины и темпы изменений динамических счетов, т.е. доходов и расходов [29]. Силы объясняют, почему, за счет каких факторов изменяются темпы роста экономических показателей, могут быть отражены только при помощи техники тройной бухгалтерии и существенно расширяют информационные границы управленческого учета.

### Заключение

Проведенное исследование показывает, что управленческий учет, имея общий объект с другими экономическими науками микроуровня, характеризуется самостоятельным предметом (областью исследований), которая, в сущности,

является более конкретной и частной областью науки более высокого порядка — теории учета. Таким образом, управленческий учет целесообразно рассматривать в качестве научного направления, входящего в теорию учета.

Это связано с тем фактом, что предмет управленческого учета основан на предмете, изучаемом теорией учета, — капитале в многообразии его форм и разложениях капитала, но расширяет его. Включение в предмет управленческого учета факторов трансформации капитала не только доказывает обоснованность применения общего с другими смежными науками инструментария, но и позволяет преодолеть проблему демаркации границ управленческого учета, а также развивать методы, специфичные для теории учета, например систему тройной записи.

Связь предмета управленческого учета с предметом теории учета позволяет соотнести задачи современного управленческого учета с новой областью формирования управленческой информации — интегрированной отчетностью. Широкий подход к капиталу как запасу стоимости (ценности) компании, включающему, помимо финансового, и другие формы капитала, не рассматриваемые финансовым учетом (человеческий, интеллектуальный, природный и т.д.), дает возможность построить классификацию частных объектов, наблюдаемых управленческим учетом для каждой из форм капитала, на основе их связи с состоянием и изменениями капитала. Разработанная классификация статических и динамических объектов, а также типов их изменений (первичные — факты хозяйственной жизни и вторичные — силы), далее может быть использована при построении планов счетов управленческого учета, основанных на формах и трансформациях капитала в системе двойной либо тройной бухгалтерии.

### Литература

1. *Kasanen E., Lukka K., Siitonen A.* The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 1993, Fall, vol. 5, pp. 243–264.
2. *Самусенко С.А.* Развитие теории управленческого учета в инновационной экономике // *Международный экономический симпозиум-2015: материалы межд. науч. конф., посвящ. 75-летию экономического факультета СПбГУ.* СПб.: София-Принт, 2015. С. 432–446.
3. *Ракитов А.И.* Историческое познание: системно-гносеологический подход. М.: Политиздат, 1982. 303 с.
4. *Новиков А.М., Новиков Д.А.* Методология научного исследования. М.: Либроком, 2010. 280 с.

5. Кун Т.С. Логика и методология науки. Структура научных революций. М.: АСТ, 2009. 320 с.
6. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 1994. 320 с.
7. Белов В.Д. По поводу статьи Н.У. Попова «Закон двойного счета в простой, двойной и других системах счетоводства» // Счетоводство. 1894. № 14.
8. Левик В.И. Двойная запись (примечание к классификации науки счетоводства) // Счетоводство. 1897. № 5. С. 58–61.
9. Пятов М.Л. Направления развития современной теории бухгалтерского учета в свете работы Я.В. Соколова «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» // Финансы и бизнес. 2011. № 1. С. 122–130.
10. Персиянов Д. Коммерческая бухгалтерия для розничной и мелочной торговли, составленная на основании положения о купеческих книгах. СПб.: Типография И. Глазунова и Ко, 1839. 204 с.
11. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств. Одесса: Изд-во книжного магазина «Образование», 1916. 391 с.
12. Леотей Е., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения / пер. с фр. Н.В. Богородского; под ред. А.П. Рудановского. М.: Московское академическое издательство, 1924. 403 с.
13. Кальмес А. Фабричная бухгалтерия. М.: Экономическая жизнь, 1926. 491 с.
14. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. Л.: Экономическое образование, 1928. 539 с.
15. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. 436 с.
16. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. М.: Макгиз, 1928. 177 с.
17. Гальперин Я.М. Основы балансового учета. М.: Госфиниздат, 1937. 323 с.
18. Кипарисов Н.А. Курс теории бухгалтерского учета: учебник для вузов. 6-е изд., перераб. М.: Госпланиздат, 1950. 263 с.
19. Бухгалтерский учет на промышленном предприятии: учебник для вузов / А.П. Кононов, Ф.П. Васин, П.П. Новиченко, В.А. Филиппова, В.Е. Ануфриев; под ред. А.П. Кононова. М.: Финансы, 1972. 272 с.
20. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
21. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.
22. Кутер М.И., Гурская М.М. Капитал — исторический предмет бухгалтерского учета // Сибирская финансовая школа. 2009. № 6. С. 79–86.
23. Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. Новосибирск, 2009. 38 с.
24. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие. М.: Магистр; Инфра-М, 2010. 224 с.
25. Концептуальные основы финансовой отчетности: офиц. пер. с англ. Минфина России. URL: [http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye\\_osnovy\\_na\\_sayt\\_bez\\_predisloviya\\_-\\_koriyu.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_koriyu.pdf) (дата обращения: 10.12.2015).
26. Международный стандарт интегрированной отчетности. Версия 1.0: офиц. пер. с англ. / Международный совет по интегрированной отчетности, 2013. URL: [http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf) (дата обращения: 10.12.2015).
27. Гетьман В.Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 74–85.
28. Сидорова М.И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. М., 2013. 44 с.
29. Ijiry Y. A Framework for Triple-Entry Bookkeeping. The Accounting Review, 1986, Oct., no. 4, pp. 745–759.

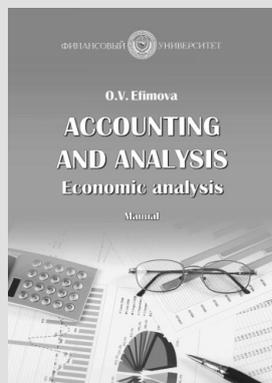
## References

1. *Kasanen E., Lukka K., Siitonen A.* The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 1993, Fall, vol. 5, pp. 243–264.
2. *Samusenko S.A.* Razvitie teorii upravlencheskogo ucheta v innovatsionnoi ekonomike [Development of management accounting theory in innovation economy]. *Mezhdunarodnyi ekonomicheskii simpozium-2015 – International Economic Symposium-2015*. Saint Petersburg, Sofia-Print – Sophia-Print, 2015, pp. 432–446 (in Russ.).
3. *Rakitov A.I.* Istoricheskoe poznanie: sistemno-gnoseologicheskii podhod [Historical cognition: a system-epistemic approach]. Moscow, Politizdat – Politics Publishing, 1982, 303 p. (in Russ.).
4. *Novikov A.M., Novikov D.A.* Metodologiya nauchnogo issledovaniia [Methodology of scientific research]. Moscow, Librocom – Librocom, 2010, 280 p. (in Russ.).
5. *Kun T.S.* Logika i metodologiya nauki. Struktura nauchnykh revoliutsii [Logic and methodology of science. The Structure of Scientific Revolutions]. Moscow, AST – AST, 2009, 320 p. (in Russ.).
6. *Pacholi L.* Traktat o schetakh i zapisiakh [Details of accounts and records]. Moscow, Finansy i statistika – Finance and Statistics, 1994, 320 p. (in Russ.).
7. *Belov V.D.* Po povodu stat'i N.U. Popova «Zakon dvojnogo scheta v prostoi, dvoinoi i drugikh sistemakh schetovodstva» [About N.U. Popov article “The rule of double-entry in the single-entry, double-entry and other bookkeeping systems”]. *Schetovodstvo – Bookkeeping*, 1894, no. 14 (in Russ.).
8. *Levik V.I.* Dvoinaia zapis (primechanie k klassifikatsii nauki schetovodstva) [The double-entry (Note to the classification of bookkeeping science)]. *Schetovodstvo – Bookkeeping*, 1897, no. 5, pp. 58–61 (in Russ.).
9. *Piatov M.L.* Napravleniia razvitiia sovremennoi teorii bukhgalterskogo ucheta v svete raboty Ya.V. Sokolova «Bukhgalterskii uchet kak summa faktov khoziaistvennoi zhizni» [Directions of modern accounting theory development in context of the Ya.V. Sokolov's paper “Accounting as the sum of the facts of economic life”]. *Financy i biznes – Finance and Business*, 2011, no. 1, pp. 122–130 (in Russ.).
10. *Persiianov D.* Kommercheskaia bukhgalteriiia dlia roznichnoi i melochnoi trgovli, sostavleniia na osnovanii polozheniia o kupecheskikh knigakh [Commercial bookkeeping for retail, based on the merchants books provision]. Saint Petersburg, Tipografiia I. Glazunova i Ko – I. Glazunov & Co Printing House, 1839, 204 p. (in Russ.).
11. *Veitsman R.Ya.* Kurs schetovodstva. Dvoinaia bukhgalteriiia v ee primenenii k razlichnym vidam khoziaistv [Bookkeeping. Double-entry bookkeeping in its application to different types of economies]. Odessa, Izdatelstvo knizhnogo magazina «Obrazovanie» – Printing House of Bookstore “Education”, 1916, 391 p. (in Russ.).
12. *Leotei E., Gilbo A.* Obshchie rukovodiashchie nachala schetovedeniia [General guiding principles of bookkeeping], Moscow, Moskovskoe akademicheskoe izdatelstvo – Moscow academic printing house, 1924, 403 p. (in Russ.).
13. *Kal'mes A.* Fabrichnaia bukhgalteria [The Factory bookkeeping]. Moscow, Ekonomicheskaiia zhizn – Economic life, 1926, 491 p. (in Russ.).
14. *Blatov N.A.* Osnovy obshchei bukhgalterii v sviazi s trgovym, promyshlennym i smetnym schetovodstvom [Basics of general accounting in connection with trade, industry and cost bookkeeping]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie – Economic Education, 1928, 539 p. (in Russ.).
15. *Galagan A.M.* Osnovy obzhchego schetovedeniia [Basics of general bookkeeping]. Moscow, Izdatelstvo Narkomtorga SSSR i RSFSR – Printing House of Narkomtorg of the USSR and the RSFSR, 1928, 436 p. (in Russ.).
16. *Rudanovski A.P.* Teoria balansovogo ucheta. Vvedenie v teoriiu balansovogo ucheta. Balans kak obekt ucheta [The theory of balance sheet accounting. Introduction to the balance sheet accounting. The balance sheet as an accounting object]. Moscow, Makgiz – Makgiz, 1928, 177 p. (in Russ.).
17. *Gal'perin Ya.M.* Osnovy balansovogo ucheta [Basics of balance sheet accounting]. Moscow, Gosfinizdat – Gosfinizdat, 1937, 323 p. (in Russ.).
18. *Kiparisov N.A.* Kurs teorii bukhgalterskogo ucheta: ucheb. dlia vuzov. 6-e izd [Course of accounting theory: a higher educational manual, 6<sup>th</sup> edition]. Moscow, Gosplanizdat – Gosplanizdat, 1950, 263 p. (in Russ.).

19. *Kononov A.P., Vasin F.P., Novichenko P.P., Philippova V.A., Anufriev V.E.* Bukhgalterskii uchet na promyshlennom predpriatii: ucheb. dlia vuzov. Pod red. A.P. Kononova [Accounting of industrial enterprise: a higher educational manual. Editor A.P. Kononov]. Moscow, Financy — Finance, 1972, 272 p. (in Russ.).
20. *Sokolov Ya. V.* Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, Financy i statistika — Finance and statistics, 2003, 496 p. (in Russ.).
21. *Paliy V.F.* Teoriia bukhgalterskogo ucheta. Sovremennye problemy [Accounting theory. Modern problems]. Moscow, Bukhgalterskii uchet — Accounting, 2007, 88 p. (in Russ.).
22. *Kuter M.I., Gurskaya M.M.* Kapital — istoricheskii predmet bukhgalterskogo ucheta [Capital as historical subject of bookkeeping]. Sibirskaiia finansovaia shkola — Siberian Financial School, 2009, no. 6, pp. 79–86 (in Russ.).
23. *Tsygankov K. Yu.* Teoriia i metodologiya bukhgalterskogo ucheta kapitala: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.12 [Theory and methodology of capital accounting. Doctorate thesis abstract]. Novosibirsk, 2009, 38 p. (in Russ.).
24. *Sokolov Ya. V.* Bukhgalterskiy uchet kak summa faktov khoziaystvennoy zhizni: ucheb. posobie [Accounting as the sum of the facts of economic life: textbook]. Moscow, Magistr, Infra-M — Master, Infra-M, 2010, 224 p. (in Russ.).
25. Kontseptual'nye osnovy finansovoi otchetnosti: ofits. per. s angl. Minfina Rossii [Conceptual Framework for Financial Reporting. Official translation into Russian by the Ministry of Finance of the RF]. URL: [http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye\\_osnovy\\_na\\_sayt\\_bez\\_predisloviya\\_-\\_kopiya.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf) (accessed: 10.12.2015) (in Russ.).
26. Mezhdunarodnyi standart integrirovannoi otchetnosti Mezhdunarodnyi: ofits. per. s angl. Minfina Rossii [The International integrated reporting framework. Official translation into Russian by the Ministry of Finance of the RF]. URL: [http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf) (accessed: 10.12.2015) (in Russ.).
27. *Get'man V.G.* O kontseptual'nykh osnovakh i structure mezhdunarodnogo standarta po integrirovannoi otchetnosti [On the concepts and the structure of integrated reporting framework]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2014, no. 1, pp. 74–85 (in Russ.).
28. *Sidorova M.I.* Razvitie modelei bukhgalterskogo ucheta v usloviakh sovremennykh informatsionnykh tekhnologii: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk [The development of accounting models in terms of modern information technologies. Doctorate thesis abstract]. Moscow, 2013, 44 p. (in Russ.).
29. *Ijiry Y.* A Framework for Triple-Entry Bookkeeping. The Accounting Review, 1986, Oct., no. 4, pp. 745–759.



## КНИЖНАЯ ПОЛКА



**Ефимова О. В.**

**Бухгалтерский учет и анализ. Экономический анализ:** учеб. пособие на английском языке. М.: Финансовый университет, 2015. 64 с.

ISBN 978-5-7942-1303-4

Пособие на английском языке содержит изложение основных тем курса экономического анализа для бакалавров, обучающихся по специальности «Экономика». Цель учебного пособия состоит в том, чтобы помочь студентам овладеть навыками анализа бизнеса, освоить технику и методы экономического анализа, дать понимание основных профессиональных терминов и понятий. Пособие включает краткое описание каждой темы и цели ее изучения, объяснение, почему эта тема важна, задания для развития навыков экономического анализа, глоссарий терминов, вопросы для самоконтроля. Предназначено для бакалавров, обучающихся по направлению «Экономика», профиль «Международные финансы».