

АНАЛИЗ ТЕОРИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК АКАДЕМИЧЕСКОЙ ДИСЦИПЛИНЫ И ГЛОБАЛЬНОЙ НАУКИ

С. А. Аббасова

к.э.н., доцент, UNEC

Email: sevinj.abbasova@yandex.ru; tel: (+99450)347-35-29

Məqalə redaksiyaya daxil olmuşdur 3 may 2019; Çapa qəbul edilmişdir 12 iyun
2019; online-da çap edilmişdir 30 iyun 2019

Received 3 May 2019; accepted 12 June 2019; published online 30 June 2019

Резюме

Целью данной статьи является обзорный анализ зарубежных исследований по развитию теорий управленческого учета и их структурная систематизация, с точки зрения взаимосвязи и единства актуальных концепций бухгалтерского учета и социально-экономических наук. Методология исследования: системный, комплексный, исторический подход, научная абстракция, детализация, сравнение, логическое обобщение, способы индукции и дедукции. Оригинальность данного исследования заключается в том, что на основе изучения эволюционных изменений теории учетно-экономической мысли, отраженных в англоязычной литературе, научно обоснована гипотеза о необходимости дальнейшего развития теории управленческого учета, ее основных постулатов и положений, переосмыслении его методологии и инструментария, а следовательно, места и роли учета в управлении, позиционировании его как нового научного мировоззрения и глобальной науки. Результаты исследования заключаются в том, что: представлены классификации этапов развития учета; охарактеризованы нормативная, позитивная и конструктивистская теории бухгалтерского учета в контексте их влияния на развитие теорий управленческого учета, с выявлением отличий между строгими теориями и концепциями управленческого учета; проведена систематизация современных теорий управленческого учета – теории ситуационных отличий, агентских, социологических и психологических теорий. Результаты исследования могут быть применимы для дальнейшего развития теории управленческого учета, а также для специалистов, бакалавров и магистров при изучении курса «Управленческий учет». Практическая значимость исследования: авторское обобщение и систематизация современного состояния и направлений исследовательских парадигм и концепций учета, зарубежных научных школ, на основе выявления базовых подходов учёных, охватывающих различные аспекты теории управленческого учета, по-

зволяет определить его место как предмета научных исследований в системе экономических наук и вносит определенный вклад в решение проблемы институционального развития управленческого учета в республике. Ограничения исследования: требует дальнейших комплексных и системных теоретических исследований управленческого учета, развития его методологических основ, научно-методических положений и др.

Ключевые слова: теории бухгалтерского учета, конструктивные теории, психологические теории, агентские теории, междисциплинарный подход.

Jel classification : B00, B52, M41, N01.

QLOBAL ELM VƏ AKADEMİK FƏNN KİMİ İDARƏETMƏ UÇOTU NƏZƏRİYYƏLƏRİNİN TƏHLİLİ

S.A.Abbasova

i.e.n., dosent, UNEC

sevinj.abbasova@yandex.ru; tel: (+99450)347-35-29

Xülasə

Tədqiqatın əsas məqsədi aktual mühasibat konsepsiyalarının və sosial-iqtisadi elmlərin bir-birinə bağlanması və birliyi baxımından idarəetmə uçotu nəzəriyyələrinin inkişafına dair xarici tədqiqatların təhlili və onların struktur sistemləşdirilməsindən ibarətdir. Tədqiqat işi sistemli, kompleksli təhlil, tarixi yanaşma, elmi abstraksiya, məntiqi ümumiləşdirmə, detallaşdırma, müqayisə, induksiya və deduksiya kimi tədqiqat üsulları əsasında yerinə yetirilmişdir. Tədqiqatın nəticəsi olaraq mühasibat uçotunun inkişaf mərhələlərinin təsnifatı təqdim edilmiş; idarəetmə uçotu nəzəriyyələrinin inkişafına təsiri kontekstində mühasibat uçotunun normativ, pozitiv və konstruktiv nəzəriyyələrinin mahiyyəti araşdırılmış və idarəetmə uçotunun ciddi nəzəriyyələr və konsepsiyaları arasındakı fərqlər müəyyənləşdirilmişdir. Eyni zamanda, müasir idarəetmə uçotu nəzəriyyələrinin - situasiya fərqləri, agentlik, sosioloji və psixoloji nəzəriyyələrin sistemləşdirilməsi aparılıb. Araşdırmanın nəticələri idarəetmə uçotu nəzəriyyəsinin inkişaf etdirilməsi üçün, eləcə də mütəxəssislərin, bakalavr və magistrların "İdarəetmə uçotu" kursunun tədrisində tətbiq oluna bilər. Tədqiqatın orijinallığı ingilisdilli ədəbiyyatlarda əks olunan uçot-iqtisadi fikirin nəzəriyyəsinin təkamül dəyişikliklərinin öyrənilməsi əsasında, müəllifin idarəetmə uçotu nəzəriyyəsinin, onun əsas prinsiplərini və müddəalarını daha da inkişaf etdirmək, metodologiyasını və alətlərini yenidən nəzərdən keçirmək şərtilə idarəetmədə uçotun yeri və rolunun dəyişməsi, onu yeni bir elmi dünyagörüşü və qlobal elm kimi ta-

nınması zərurəti haqqında fərziyyəsini elmi cəhətdən əsaslandırmaqdan ibarətdir. Tədqiqatın praktik əhəmiyyəti: müəllif tərəfindən uçotun nəzəriyyəsinin müxtəlif aspektlərini əhatə edən mütəxəssislərin yanaşmalarının təhlili əsasında, uçotun mövcud vəziyyəti, onun tədqiqat paradigma və konsepsiyalarının ümumiləşdirilməsi və xarici elmi məktəblərinin sistemləşdirilməsi yerinə yetirilib. Bunlar da iqtisad elmləri sistemində idarəetmə uçotunun elmi tədqiqatların predmeti kimi yerini müəyyənləşdirməyə imkan verir və beləliklə respublikada idarəetmə uçotunun institusional inkişafı problemlərinin həllinə bir töhfə kimi qiymətləndirilə bilər. Tədqiqatın məhdudiyətləri: idarəetmə uçotunun nəzəriyyəsi və onun metodoloji əsaslarının inkişafı üzrə daha geniş sistemli və kompleks tədqiqatlarının aparılmasını tələb edir.

Açar sözlər: mühasibat uçotu nəzəriyyələri, konstruktiv nəzəriyyələr, psixoloji nəzəriyyələr, agent nəzəriyyələri, fənlər ararası yanaşmalar.

ANALYSIS OF THEORIES OF MANAGEMENT ACCOUNTING AS AN ACADEMIC DISCIPLINE AND GLOBAL SCIENCE

S. A. Abbasova

PhD Economics, Associate Professor, UNEC
sevinj.abbasova@yandex.ru; Tel: (+99450)347-35-29

Abstract

The purpose of this article is an overview of analysis of the foreign research papers on the development of management accounting theories and their structural systematization, in terms of the relationship and unity of the current concepts of accounting and socio-economic sciences.

Research methodology: systemic, integrated, historical approach, scientific abstraction, detail, comparison, logical generalization, methods of induction and deduction. The originality of this study lies in the fact that, based on the study of evolutionary changes in the theory of accounting and economic thought, reflected in the English-language literature, the author scientifically substantiates the need for further development of the theory of management accounting, its basic postulates and provisions, rethinking its methodology and tools, and therefore, places and roles of accounting in management, positioning it as a new scientific world outlook and global science. The results of the study are that: presented the classification of the stages of development of accounting; characterized by regulatory, positive and constructivist theories of accounting in the context of their impact on the development of management accounting theories, identifying differences between rigorous theories and concepts of management accounting;

the systematization of modern management accounting theories has been carried out - the theory of situational differences, agency, sociological and psychological theories. The results of the study may be applicable for the further development of the theory of management accounting, as well as for specialists, bachelors and masters in studying the course "Management Accounting". Practical significance of the research: Author's generalization and systematization of the current state and directions of research paradigms and concepts of accounting, foreign scientific schools, based on identifying basic approaches of scientists covering various aspects of management accounting theory, allows defining its place as a subject of scientific research in the system of economic sciences and contributing a definite contribution to the solution of the problem of the institutional development of management accounting in the republic. Limitations of the study: it requires further comprehensive and systematic theoretical studies of management accounting, the development of its methodological foundations, scientific and methodological guidelines, etc.

Keywords: theories of accounting, constructivist theories, psychological theories, agent theories in management accounting, interdisciplinary approaches.

Введение

Известно, что в основе любой науки лежит теория как совокупность концепций, подходов, методов, положений и идей в той или иной области, посредством которых вырабатываются и систематизируются знания о предмете научного исследования. Разумеется, что без теоретической основы нет науки. Это относится и к учетным наукам, где отчасти разработанной является теория бухгалтерского учета, правда, и ее следует развивать, в соответствии с возможностями сегодняшних информационных технологий и ситуаций в производственно-финансовой деятельности предприятий. Сегодня вопросы эволюционного и перспективного развития учетно-экономической мысли, в том числе и управленческого учета, являются объектом большого научного интереса исследователей и специалистов по всему миру. Тем не менее, как показывает библиографический обзор, существенная часть современных работ, которые издаются в странах постсоветского пространства, в том числе и в Азербайджане, и посвящены проблемам управленческого учета, характеризуются тем, что в них в незначительной степени отражены актуальные исследования по теории бухгалтерского и управленческого учета; вопросы эволюции учетной науки почти не рассматриваются в качестве объекта научных исследований. Большинство из них освещают вопросы прикладного характера – содержания, задач, объектов, процедур, функций, инструментов, управленческого учета, его места в системе управления и взаимодействия с менеджментом, методику,

организацию и стандартизацию. Поэтому на современном этапе существует определенная пустота в исследованиях теории управленческого учета – как в отношении его предмета и метода, так и в части взаимодействия с теорией бухгалтерского учета и смежными общественными науками. Но в зарубежной научной литературе такие разработки присутствуют уже давно. В этой связи, в данной статье представлен обзор и систематизированы зарубежные разработки по теории управленческого учета (в основном, в англоязычной среде) как академической дисциплины и глобальной науки, что, по сути, является важным шагом для принятия и дальнейшей разработки нашим научным сообществом постулатов и правил управленческого учета, применимых на практике.

Донаучный период развития учета

Сформировавшийся как результат институционально обусловленных методов организации бизнеса на заре второго тысячелетия нашей эры, учет прошел несколько этапов, преобразовавшись из ремесла по регистрации хозяйственных данных в стройную систему правил и стандартов обеспечения бизнеса нужной информацией, в социальную и управленческую практику, в язык бизнеса.

Донаучный период развития учета как области знания берет свое начало с XVI-го века. В 1494 году Лука Пачиоли (Luca Pacioli, 1446—1517) представил свой трактат «Summa de arithmetica, geometria, proportioni e proportionalita», частью которого явился «Трактат о счетах и записях», посвященный «ведению бухгалтерских книг, правилам учетных записей, принципам регистрации фактов хозяйственной жизни и даже вопросам профессиональной этики. Этот труд ознаменовал начало институционализации учета развития сферы деятельности, называемой бухгалтерским учетом» [2]. Часть итальянских исследователей [3, 4] считает, что трактат Пачиоли базируется на трудах математика Леонардо Пизано (ок. 1170 - ок. 1250), которые могут истолковываться как основа управленческого учета и финансового менеджмента и представляют этапы развития учета следующим образом: этап «рудиментарных учетных систем охватывает период со времен античности по 1202 год; период «двойной записи» приходится на 1202-1494 годы; 1494-1840 годы относятся к периоду стагнации учета. А развитие научного учета, начавшееся с 1840 года, продолжается и по настоящий период. Классификации этапов развития учета на основе исследований зарубежных авторов приведены ниже (Рис. 1.).

Возникнув давно, в качестве исключительной учетной практики, «поиск своей научной идентичности управленческий учет начал в конце шестидесятых годов прошлого века. Научные идеалы его, большей частью, были переняты из естественных наук» [7, Р. 251]. В то время значительная часть исследований по

управленческому учету имела описательный характер, без разъяснения логики и причинно-следственных связей [8, P.412]. Подобная деятельность называлась «практики управленческого учета» (Management Accounting Practices), и исследователи не принимали во внимание управленческий учет как науку.

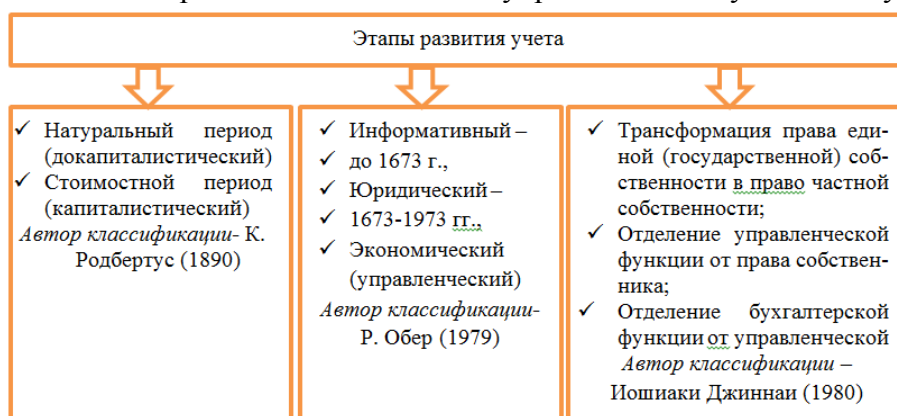


Рис. 1. Этапы развития учета (на основе исследований зарубежных авторов)
Источник: [4, 5, 6].

В трудах Е. Касанена, К. Лукки и А. Ситонена показано, что инновационные разработки по управленческому учету в компаниях уже имели место в конце прошлого века, а научная литература «анализировала или интерпретировала эти нововведения как свершившиеся факты», без создания новых концепций [7].

С середины 19-го века учет стал отраслью экономической науки, приобретя все ее признаки [1, р.р. 405-420]. Признание управленческого учета как учебной дисциплины, преподаваемой в высших учебных заведениях, и как профессиональной управленческой практики, наступило примерно с середины 20-го века в США.

Научные основы управленческого учета

Научная основа управленческого учета связана с раскрытием причинно-следственных связей, доказывающих его возникновение, становление, изменение и архитектуру. Как показывает изучение литературы, исследователями установлены логические конструкции, которые делят на: 1) точно определенные теории управленческого учета, имеющие свойства теорий и получившие признание в научном сообществе, и 2) концепции, не принадлежащие к теории – это «управленческие конструкции или практики управленческого учета» [8, P.P. 411-427]. Такими конструкциями могут быть методы, модели, алгоритмы, инструменты, концепции, которые обязательно следует внедрять в практическую деятельность организаций (к примеру, учет расходов по методу ABC, система сбалансированных показателей Р. Каплана и Д. Нортон и др.). Конструктивизм

дополняет исследования политическими, социальными и идеологическими аспектами – управленческий учет позиционируется не просто в качестве нейтральной практики, отображающей объективную социальную реальность, а в качестве инструмента, способного решать выявленные проблемы.

К «строгим» теориям управленческого учета, как правило, «заимствованных из других социальных наук, и навряд ли имеющих что-то, позволяющее сделать их уникальными для управленческого учета» [9, Р.Р. 597-620], относятся следующие: теория ситуационных отличий, агентские теории; социологические теории; психологические теории.

Теория ситуационных отличий (Contingency Theory) основана на работах Дж. Иннеса и Ф. Митчелла [10, Р.Р. 3–19], применивших к управленческому учету более ранние организационные теории Т. Бёрнса и Г. Сталкера, а также П. Лоуренса и Дж. Лорша [11]. Лейтмотивом *теории ситуационных отличий* является положение об обусловленности информационной системы управления изменяющимися параметрами внешней среды, такими как: ее неопределенность, флуктуация, агрессивность и антагонистичность, многообразие и диверсификация, местный менталитет и культурные традиции, а также внутреннего формата деятельности организации – применяемой технологии, уровнем внутрифирменной культуры, поставленными стратегическими целями и тактическими задачами. Именно от этих составляющих зависит организационная структура предприятия и «...методы учета затрат и калькулирования себестоимости, контроля, принятия управленческих решений» [12]. Теория отличий определяет связь «...практик управленческого учета, масштабов и условий деятельности компаний» [13, р.р. 54–66].

Чтобы обеспечить и поддерживать рост спроса на управленческую информацию в условиях неясности бизнес – среды нужна «разработка новых методов управленческого учета» [14], а также анализ организационного напряжения, разногласий и сопротивления переменам, отслеживание изменений управленческого учета как процесса [15, Р. 294].

Дж. Иннес и Ф. Митчелл являются основателями направления исследований, называемого *изменениями* управленческого учета (Management Accounting Change). Это направление основано на утверждении, что качественно организованная система управленческого учета составляет конкурентное преимущество компании, но изменяется значительно медленнее, чем это надо для реагирования на изменения окружающей среды [16, Р. Р. 294–307].

Ключевой идеей *агентских теорий* является моделирование взаимного сотрудничества «между принципалами (компаниями) и представляющими их интересы агентами (работниками, контрагентами), которых уполномочивают оп-

ределенными обязанностями» [13, Р.Р. 54–66.]. Научная школа С. Беймена (S. Baiman) определила следующим образом область применения агентских теорий в управленческом учете (см. рис. 2):

В социологических теориях системы управленческого учета рассматриваются как следствие взаимных действий и согласованности между трудом и капиталом, а также индивидуумом и социальной средой, организацией и социальными институтами [13].

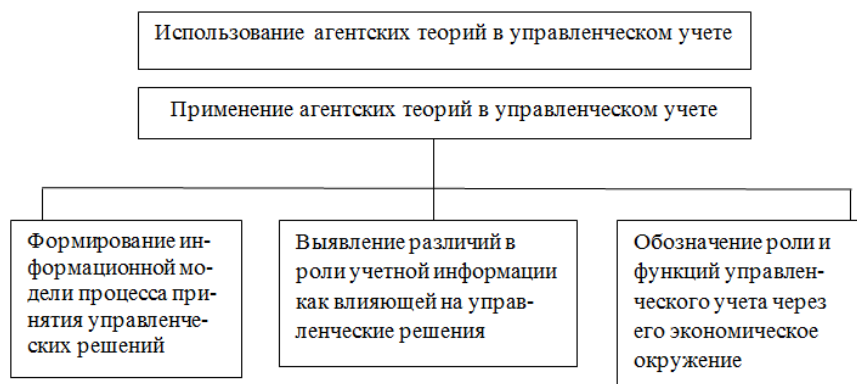


Рис. 2. Область применения агентских теорий в управленческом учете
Источник: [17, Р. 119–121].

К примеру, по результатам анализа практики бюджетирования, А. Вилдавски и Н. Кейден пришли к выводу о существенной роли бюджетов в возникновении и поддержании имущественного неравенства на предприятиях с внутренними разногласиями [18, Р.Р. 54–66]. Труды Т. Хоппера и П. Армстронга, Д. Найтса и Д. Коллинсона, Л. Оукса и М. Ковалески посвящены представлению управленческого учета в качестве социальной практики, которая отражает классовые отношения, политику и идеологию, способствующие закреплению эффективного контроля над трудом [13, Р.Р. 54–66]. Первыми использовать психологические теории в управленческом учете, для изучения взаимных связей между поведением отдельных работников и эффективностью организации, начали Я. Бирнберг и Дж. Шилдс. В управленческом учете используются такие направления психологических теорий, как: когнитивная теория, теория мотивации и социально-психологическая теория (см. рис. 3).

Когнитивная теория изучает способы и методы получения, обработки и использования информации работниками. Теория мотивации исследует воздействие мотивации (побуждений) и внутренних регуляторов на поступки, действия и эффективность работы персонала. Социально-психологическая теория

определяет влияние социальной группы, к которой работник считает себя причастным [19, p.p. 23–74].

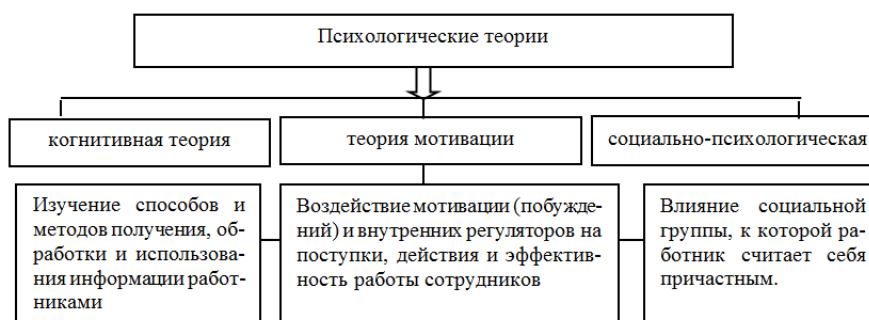


Рис. 3. Направления психологических теорий

Источник: [20, 27, 28, с. 63–66].

В соответствии с психологическими теориями, когда поступки и действия персонала, независимо от занимаемой должности, согласованы с целями организации, то ее деятельность будет эффективной. Здесь когнитивное направление исследует, как люди получают, обрабатывают и используют информацию в принятии решений и человеческий фактор имеет при этом решающее значение. Не секрет, что очень часто, например, на предприятиях среднего и малого бизнеса менеджер, управляя бизнес-процессами, не запрашивает у учетных работников никакой аналитической информации (а ведь бухгалтера постоянно имеют дело с огромным массивом информации), полагаясь на свой опыт и практическую интуицию. Объясняется это, отчасти, тем, что он заинтересован в организации учета лишь в рамках режима налогообложения, без нацеленности на аналитическую компоненту.

В сферу исследования психологических концепций относится изучение различных аспектов восприятия личностью, группой индивидуумов, социальными кругами какой-либо практики управленческого учета и порождаемые этим стимулы, мотивы, а также недовольство и сопротивление. Исследования в области поведенческого бухгалтерского учета направлены на изучение воздействия «информационного содержания переданного сообщения на поведение бухгалтера, а через него – на поведение всех лиц, занятых в деятельности» предприятия [28, С.С. 63-66]. С конца прошлого столетия американской ассоциацией бухгалтеров издается журнал "Behavioral Research In Accounting" («Бихевиористические исследования в бухгалтерском учете»), в котором представлены статьи, посвященные актуальным вопросам бихевиористического учета. В настоящее время научные разработки в сфере поведенческого бухгалтерского учета весьма разнообразны и, видоизменяются «...от исследования

индивидов до исследования среды, в которой бухгалтерский учет ведется или которую помогает формировать» [20, Р. 3]. Касаясь управленческого учета, отметим, что здесь бихевиористические исследования сосредоточены на оценке характера и типа управления, позиций к мнению менеджеров, корпоративной культуре, видам контроля, культивированию нравственно-этического поведения предприятия, процесса генерирования информации в управленческом учете и поведения персонала.

Аналитическая оценка направлений и течений, сложившихся в современных концепциях управленческого учета

Отметим, что продолжающиеся в настоящее время исследования зарубежными учеными теоретических и практических аспектов управленческого учета носят фундаментальный характер. Принимаемые научным сообществом теории управленческого учета обуславливают возникновение нововведений в этой сфере, складывающихся под влиянием общественных и социально-экономических наук. Эти теории развиваются в направлении нормативной или позитивной теории учета. Чтобы осмыслить сущность, назначение и место управленческого учета в системе управления предприятием, обратимся к рассмотрению современных теорий бухгалтерского учета в контексте их влияния на развитие управленческого учета (см. табл. 1).

Таблица 1. Современные теории бухгалтерского учета и их влияние на развитие управленческого учета

Современ. теории бухгалтерского учета	Нормативная	Позитивная	Конструктивистская	
			Строгие теории управленческого учета	Управленческие конструкции или практики управленческого учета
Сущность	Формирование мнений и суждений о способах отражения хозяйственных операций, оценки статей, формирования и верификации отчетности и т. д.	Логические размышления, разъяснения, экономическая интерпретация существующих и исп-х предприятиями различных практик учета	Делятся на группы: 1) теория ситуационных отличий, 2)агентские, 3)социологические 4)психологические концепции.	Управленческой конструкцией могут быть алгоритм, механизм, модель, концепция, метод;
			Учет рассм-ся как один из возможных способов видения, описания реальности, решения найденных проблем и противоречий. Все итоги учетных практик (бюджеты, показатели, отчетность и др.) выражают значения, которые им придают пользователи, руководствуясь собственными интересами. Конструктивизм дополняет исследования политическими, социальными и идеологическими аспектами.	

Тематика исслед-я	Стандарты финансовой. Отчетности, в частности МСФО, включающие вместе с концептуальным и основами бух. учета различные положения и правила учета активов, обязательств, доходов, расходов и отражения их в финансовой отчетности.	Построение формальных моделей на основе эмпирических данных.	Финансовая отчетность, учетные стандарты , профессиональная деятельность бухгалтеров и аудиторов и др., также взаимодействие учета и менеджмента в организациях, социальных и экономических последствий внедрения учетных методов и систем.	Учет расходов на основе метода ABC, система сбалансированных показателей Р. Каплана и Д.Нортон и др.
Методы исслед.-й	Преимущественно количественные	Количественные и качественные	Качественные	
Перспективы развития	В настоящее время смещается из академических публикаций, но концептуальные границы учетных практик все равно дискутируются в научном сообществе	Позитивистскую теорию учета (основано для европейских исследований) учета уже нельзя считать единственно верной	Позволяет (и даже приветствует) использование в исследованиях междисциплинарных подходов и базовых теорий, взятых из других социальных наук	
Влияние на развитие управленческого учета	Оказывают существенное влияние на современное развитие научного управленческого учета.		Доминирует сейчас в исследованиях, касающихся управленческого учета.	

Источник: Составлено автором на основе [23, С.217-218 ; 24, р. р. 259–284; 25,р. 233; 26, 231–239; 27; р. р. 131–156].

В учете нормативная теория, являющаяся самой ранней и длительное время определяющая характер исследований методологической парадигмой, связана с развитием мнений и взглядов о методах отражения хозяйственных операций, оценки статей и т. д. Международные стандарты финансовой отчетности и Концептуальные основы бухгалтерского учета, охватывающие разнообразные положения и правила учета элементов отчетности, являются ярким образцом нормативного подхода. Нынешние концепции управленческого учета взаимосвязаны с нормативной теорией бухгалтерского учета. Сегодня ей отводится мало места в серьезных академических публикациях, но, тем не менее, концептуальные положения учетных практик являются предметом дискуссий в научном сообществе. Помимо этого, спрос на нормативистские исследования предьявляют системы законодательного регулирования разных стран [21, С.С. 95-121].

Возникающие все чаще новые виды финансово-хозяйственных операций, требуют как разработки принципов и правил их оценки и отражения, так и понимания, и применения на практике. И это свидетельствует о важности перспективной направленности работ теоретиков - нормативистов. Результаты таких исследований основаны на логических выводах и заключениях и считаются, по мнению ученых - нормативистов, правильными и целесообразными. Вместе с тем, они не всегда оправдываются практически.

В 60-70-е годы прошлого века в учете сформировался позитивный подход, основанный на экономической интерпретации существующих и используемых предприятиями различных практик. Основные принципы и положения позитивной теории учета были выдвинуты в 1978 г. Р. Уоттсом и Дж. Циммерманном для того, чтобы объяснить имеющую место реальную бухгалтерскую практику и предугадать ее развитие: «...это теория, пытающаяся объяснить, что представляет собой мир, регулируемый определенной учетной практикой, и каким мир может стать без такого регулирования» [22, р. р. 112–134]. Основой позитивной теории являются эмпирические исследования, методы обобщения практического опыта в виде учетных стандартов и принципов [26, р. р. 231–239].

В отличие от нормативного, позитивный подход базируется на логических размышлениях, эмпирическом анализе. Примером применения позитивного подхода служат, в частности, изучение круга интересов пользователей финансовой отчетности, что охватывает и поведенческие аспекты специалистов по учету, а также лиц, вовлеченных в использование информации учета: бухгалтеров, менеджеров, финансистов. Направления исследования включают как управленческий учет, так и финансовый учет, и отчетность. Однако, с начала нового столетия, позитивистская учетная теория начинает несколько отступать. Она постепенно замещается альтернативными конструктивистскими теориями, формируемыми как следствие «прагматичного расклада» в социальных науках. Обе теории - как нормативная, так и позитивная - значительно влияют на нынешнее развитие теории управленческого учета.

Развивающаяся в контексте нормативной теории бухгалтерского учета конструктивная теория предполагает, что окружающая социальная среда, формируемая взаимодействием всех ее участников, не предоставлена нам откуда-то со стороны. Это - имеющая место реальность. В конструктивистской теории учет признается как один из реальных и достижимых методов видения, отображения реальности. Эта теория предоставляет особенно большие возможности для применения в исследованиях междисциплинарных и базовых теорий, заимствованных из иных социальных наук. Определенные методы, теории, предпосылки берутся из экономической теории и финансов (например, моделирование). За рубежом значитель-

ная часть научных работ по учету, по различной тематике, значительно более насыщенной, по сравнению с позитивистской теорией, проводится сейчас на стыке учета и менеджмента, учета и истории, учета и социологии. Академические и практические конструктивистские исследования посвящены анализу разнообразных сторон возникающих реальных фактов в отдельных компаниях и на рынках, таких как измерение, оценка, управление ими. Уместно подчеркнуть именно позитивистские и конструктивистские исследования в направлении организационной парадигмы стали основными факторами того, что управленческий учет в современный период следует рассматривать как самостоятельную «нормальную науку» [27, p. p. 141-150].

Заключение

В зарубежной академической практике учет (Accounting) — активно развивающаяся и сложно структурированная дисциплина, уже в последней четверти XX в. вышедшая из традиционных границ экономических дисциплин и ставшая социальной дисциплиной. Объекты управленческого учета и других экономических наук на микроуровне одинаковы, но сегодня он имеет свой самостоятельный предмет исследования. Исходя из этого, нами был сделан обзор эволюционных изменений теорий управленческого учета в трудах зарубежных авторов и современных концепций бухгалтерского учета в контексте их влияния на развитие управленческого учета. Думаем, что подобные исследования позволяют, на основе выделения основных направлений дальнейшего развития учетного знания, в определенном значении, переосмыслить место и роль управленческого учета в управлении.

Современные теории управленческого учета, получившие развитие в направлении нормативной теории бухгалтерского учета, следует рассматривать в качестве логически обоснованной стадии его изменения и становления как общественно-экономического факта. На наш взгляд, теорию управленческого учета можно трактовать как связанную между собой логическую последовательность принципов. Эти принципы способствуют адекватной оценке имеющейся практики учета и направляют развитие новых практических методов, управленческих конструкций и методик обширной группы социально-экономических наук. Поэтому управленческий учет можно позиционировать как новое научное мировоззрение, особый подход к организации информационной системы предприятия, удовлетворяющей требованиям современного пользователя, а значит, более совершенную идеологию управления и глобальную науку. Очевидно, что и место управленческого учета в финансовой системе предприятия особенное. Его организация и ведение требуют иных подходов и спе-

циалистов другого порядка, чем те, которые обслуживают бухгалтерский и налоговый секторы.

Считаем, что в качестве теоретико-методологической основы исследования и внедрения управленческого учета следует использовать позитивный опыт представителей западной и американской бухгалтерских школ, на базе практики и традиционных особенностей учетной науки в нашей стране.

Литература

1. Roover, R.De. New Perspectives of the History of Accounting // *The Accounting Review*. -1955. Vol. 30. No. 3. P. P. 405—420;
2. Соколов, Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2006;
3. Melis F. Storiadella Ragioneria - Contributo allaconoscenzay interpretazione dellafontipiu significative dellastoria economica. Bologna.- 1950;
4. Winjum J. Accounting on its Age of Stagnation // *The Accounting Review*.-1970. Vol. 45. N4. - P. P. 743—761;
5. Артхашастра или наука политики /Перевод с санскрита, Издательство Академии наук СССР Москва-Ленинград, 1959 – 802 с.;
6. Соколов, Я. В.. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. — М.: Аудит, ЮНИТИ. — 638 с.. 2009;
7. Kasanen, E., Lukka K., Siitonen A. The Constructive Approach in Management Accounting // *Journal of Management Accounting Research*. -1993. - Vol. 5. P. P. 243–264., P. 251;
8. Zimmerman, J. L. Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research // *Journal of Accounting and Economics*. - 2001. - № 32. P. P. 411–427., P. 412;
9. Malmi, T., Granlund V. In Search of Management Accounting Theory // *European Accounting Review*. -2009. Vol. 18. № 3. P. P. 597–620;
10. Innes J., Mitchell F. The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence // *Management Accounting Research*. 1990. Vol. 1. P. P. 3–19;
11. Burns, T., Stalker G.M. *The Management of Innovation*. London: Tavistock Publications, 1961. 269 p.;
12. Lawrence, P. R., Lorsch J. *Organization and Environment*. Boston: Harvard Business School, Division of Research, 1967.;
13. Gong, M. Z., Tse M.S. Pick, Mixor Match? A Discussion of Theories for Management Accounting Research // *Journal of Accounting, Business and Management*. -2009. Vol. 16. № 2. - P. P. 54–66.;
14. Johnson, H. T., Kaplan R. S. *Relevance Lost: The Rise and the Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard University Press. -1987;
15. Deming, W. Edwards *Some Theory of Sampling* / W. Deming. – Dover Publications. -1966., P. 294;
16. Claudio, W., Cullen J. Management Accounting Change: a Review // *Revistade Administracaoe Contabilidadeda Unisinos*. 2013. Vol. 10. № 4. P. P. 294–307;
17. Baiman, S. Some Ideas for Further Research in Managerial Accounting // *Journal of Management Accounting Research*. - 2014. Vol. 26. № 2. P. P. 119–121;

18. Wildavsky A., Caiden N. The New Politics of the Budgetary Process. New York: Pearson Longman.-2004.-253 p.;
19. Birnberg, J. G., Shields J. Three decades of behavioral research: A search for order // Behavioral Research in Accounting. 1989. Vol. 1. P. P. 23–74;
20. Birnberg, J. G. A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research // Behavioral Research in Accounting. 2011. Vol. 23. № 1. P. P. 1–43, P. 3;
21. Волкова, О. Н. Демаркация границ экономической дисциплины: содержательный подход (случай «бухгалтерского» учета). Вопросы экономики., № 2 -2018, с.с.95-121;
22. Watts R.L., Zimmerman J.L. Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards //The Accounting Review. -1978. Vol. 53. № 1. - P. P. 112–134;
23. Волкова, О. Н. Родом из Италии: У истоков управленческого учета и анализа Финансы и бизнес, №4/ 2012, с.217-218;
24. Mattessich R. Conditional - normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science // Accounting, Organizations and Society. 1995. Vol. 20. № 4. P. P. 259–284;
25. Mouck T. Positive Accounting Theoryasa Lakatosian Research Programme // Accounting and Business Research. -1990. Vol. 20. № 79. P. P. 231–239;
26. Watts R. L., Zimmerman J.L. Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective // The Accounting Review. -1990. Vol. 65. № 1. - P. P. 131–156;
27. Vollmer H. Management accounting as normal social science. Accounting, Organizations and Society, Vol. 34, No. 1, pp. 141 — 150;
28. Ситникова, Н. В. Бихевиористический подход к бухгалтерскому учету: зарубежный опыт / Н. В. Ситникова // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 40. С. 63–66., с. 63.