

## ЧТО ТАКОЕ ЭКОНОМИКА И ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Юлия Ивановна БУДОВИЧ

доктор экономических наук, профессор кафедры макроэкономического регулирования,  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,  
Москва, Российская Федерация  
JBUDOVICH@fa.ru

### История статьи:

Принята 18.04.2016  
Принята в доработанном  
виде 18.05.2016  
Одобрена 21.06.2016

УДК 338.24.01

JEL: A12, M40, M41

### Ключевые слова:

управленческий учет,  
стоимостное отражение,  
бухгалтерский  
управленческий учет,  
экономический процесс,  
технический процесс

### Аннотация

**Тема.** Предметом исследования является совершенствование теории управленческого учета в части представления о потребностях субъектов управления подразделений предприятия в стоимостном отражении их работы, необходимом для управления ими.

**Цели.** Обоснование объема стоимостного отражения (бюджетирования, денежного учета) деятельности подразделений предприятия, который необходим руководству для управления.

**Задачи.** Показать, что потребность в стоимостном отражении деятельности управляемых объектов связана с их отношением к экономике и распространяется на их управленческую деятельность; что к экономическим объектам внутри предприятия относятся только подразделения снабжения, реализации и финансовый отдел (их элементы); что для управления менеджментом подразделений предприятия у руководства последнего отсутствует потребность в полном стоимостном отражении работы.

**Методология.** В ходе исследования применялись анализ с последовательной детализацией, исторический метод.

**Результаты.** Установлено, что у субъектов управления подразделений предприятия отсутствует потребность в полном стоимостном отражении работы коллективов для управления ими, причем у руководства технических подразделений – полностью, за исключением случаев приобретения ресурсов за деньги на стороне без помощи подразделения снабжения.

**Выводы.** Совершенно необоснованными являются попытки некоторых теоретиков бухгалтерского управленческого учета навязать руководству подразделений предприятия полное стоимостное отражение работы управляемых объектов. Это приводит не только к лишним затратам средств на обеспечение руководства подразделений соответствующей стоимостной информацией, но и отвлекает его от нужной работы, мешает работе структур, которые объективно отвечают за ценовую политику предприятия.

**Применение.** Результаты исследования могут быть использованы для разработки систем управленческого учета на предприятиях, а также дальнейших теоретических исследований в области потребностей управления в стоимостном отражении деятельности управляемых социально-экономических объектов.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Учет ради учета и его неперенный спутник – планирование ради планирования крайне дорого обходятся нашей стране, вынужденной содержать целых 5 млн работников, связанных только с собственно бухгалтерским учетом<sup>1</sup>, в то время как в конце 1980-х гг. на весь СССР приходилось 2 млн бухгалтеров [1].

В навязывании управлению ненужной плано-отчетной работы непосредственно виноваты науки об экономическом управлении (действующие через экономическое образование и регулятора), однако в теоретических проблемах данных наук, обуславливающих или позволяющих вести эту «полезную» работу, непосредственно виновата фундаментальная экономическая наука – экономическая теория (ранее – политическая экономия).

<sup>1</sup> Синяева Ю., Новиков Е. Бухгалтеров в России может стать втрое меньше. URL: <https://clck.ru/A8F4D>

В данной статье речь пойдет об объеме стоимостного отражения работы подразделений предприятия (точнее – среды их деятельности), необходимом для управления ими, осуществляемом их собственными субъектами управления (упрощенно – руководством), например об объеме стоимостного отражения деятельности цеха, необходимом его руководству для управления работой коллектива.

Науки об управлении, в частности учетные, обоснованно связывают формирование систем стоимостного отражения деятельности управляемых объектов для нужд их субъектов управления с принадлежностью объектов к экономике. Так, в работе «Основы национального счетоводства (международный стандарт)» (2005) отмечается, что «СНС (система стоимостного отражения функционирования экономики страны – авт.) возникла около 60 лет назад в наиболее развитых капиталистических странах (США, Англии, Франции, Голландии и др.) в ответ на потребность органов государственного управления в информации, необходимой для разработки экономической политики, принятия решений о мерах по регулированию рыночной экономики» [2].

В этих условиях возникает вопрос об отношении к экономике подразделений предприятия. Если они (не обязательно все) являются экономическими объектами, то с учетом рассмотренной логики стоимостное отражение их работы руководством является необходимым, то есть для нужд управленцев должны составляться стоимостные планы деятельности подразделений и, следовательно, стоимостные отчеты об исполнении (должны вестись бюджетирование и соответствующая часть управленческого учета).

К сожалению, экономическая теория до сих пор не может правильно ответить на вопрос, какие процессы относятся к экономическим. Речь идет о критерии отнесения процессов к экономике (разумеется, в общепринятом представлении, на которое ориентируются пользователи результатов науки), хотя бы с целью разграничения объектов исследования

между экономической наукой и другими науками.

Очевидно, что частью ответа на заданный вопрос является важное для предлагаемого исследования решение о принадлежности к экономике подразделений предприятия. Весь ответ, разумеется, значительно шире.

Возможно, будет положен конец ненормальной ситуации, когда экономическая наука, ответственная за разработку макроэкономических измерений (экономическая статистика или такая ее часть, как национальное счетоводство), относит к сфере экономической жизни страны все общественное производство, то есть всю работу на других, и даже часть работы на себя в домашних хозяйствах, например выращивание сельхозпродуктов для собственного потребления.

Об этом лучше всего говорит ОКВЭД – общероссийский классификатор видов **экономической** деятельности, который охватывает, в частности, такие типы труда, как государственное управление и обеспечение военной безопасности. Пользуясь примером национального счетоводства, можно лишний раз показать, что за некорректной (в данном случае также широкой) трактовкой экономики обязательно стоят чьи-то интересы, и это в итоге приводит к крайне негативным последствиям для жизни общества.

Современная широкая трактовка экономики страны возникла на Западе в результате обслуживания статистической наукой и практикой потребностей западных правительств. Со времен А. Смита под этим термином официально понималась сфера материального производства (по-другому – производственная сфера), которую сейчас можно назвать экономикой в узком смысле.

Сравнение развития этих сфер в СССР и ведущих капиталистических странах накануне Второй мировой войны, то есть в период становления национального счетоводства на Западе, приводило зарубежные правящие элиты к неутешительным выводам о своей перспективе. Так, индекс промышленной

продукции по отношению к 1929 г. в 1938 г. составил в СССР 477,4, а в капиталистических странах – 92,7 [3].

В условиях постиндустриальной трансформации Запада, то есть его превращения в общество услуг, эти страны были просто обречены на отставание от СССР в развитии экономики в узком смысле. Спасти ситуацию могло только наполнение понятия «экономика страны» дополнительными видами деятельности. В итоге это и привело к соответствующему росту макроэкономических показателей, характеризовавших развитие западных государств<sup>2</sup>.

В Советском Союзе национальный доход продолжали подсчитывать на базе производственной сферы до самого его распада. Возникает вопрос: не стала ли зауженная база подсчета национального дохода одной из причин оценки плановой социалистической экономики как неэффективной, что позволило обосновать очередные «рыночные» реформы, приведшие к существенной деградации экономики и вызвавшие в итоге развал страны?

При этом пришедшая в Россию из западного статистического учета (национального счетоводства) широкая трактовка экономики нашла полное обоснование в определениях предмета экономической теории, взятых из того же западного экономикса при переходе в нашей стране на преподавание рыночной экономической науки в начале 1990-х гг. Это определения предмета Л. Роббинса и Г.С. Беккера.

<sup>2</sup> В экономику и, соответственно, в подсчет макроэкономических показателей, прежде всего национального дохода, на Западе стали включать и деятельность организаций, оказывающих населению бесплатные услуги в области образования, здравоохранения, культуры; и деятельность профсоюзов, политических партий, общественных и религиозных организаций; и деятельность всех органов государственного управления, в том числе парламентов; и деятельность армии и полиции, суда и прокуратуры, тюрем и лагерей; и деятельность оплачиваемой домашней прислуги, водителей и телохранителей, и даже оказание населением самим себе услуг по проживанию в собственных жилищах!

Английский экономист-теоретик Л. Роббинс определил его как поведение людей в условиях редкости ресурсов, имеющих альтернативные направления использования. Как писал ученый в работе «Предмет экономической науки» (1935), «каждое действие, предполагающее затрату времени и редких ресурсов для достижения какой-либо цели, подразумевает тем самым, что они не будут использованы для достижения другой цели. Такое действие имеет экономический аспект» [4].

Проблема данного определения предмета науки состоит в том, что редкость ресурсов присуща всем видам деятельности, и во всех ресурсах имеют альтернативные направления использования, в связи с чем все виды деятельности становятся экономическими, например военное дело.

Это подтверждает сам Л. Роббинс: «Наше определение охватывает... и политическую экономию войн. Ведение успешной войны требует изъятия редких благ и услуг из других, невоенных областей применения, следовательно, оно имеет экономический аспект» [4, с. 18].

Американский экономист-теоретик, лауреат Нобелевской премии по экономике 1992 г. Г.С. Беккер определил предмет экономической науки как максимизирующее поведение людей, то есть управляемое экономическим принципом.

Проблемой данной трактовки является универсальность признака – любая человеческая деятельность направляется экономическим принципом, в связи с чем все виды деятельности становятся экономическими.

В статье «Экономический анализ и человеческое поведение» (1987), выступившей переработкой введения в книге «Экономический подход к человеческому поведению» (1976), Г.С. Беккер отнес к экономико-теоретическим исследованиям, явно не относящимся к экономике, а именно изучение развития языка, посещаемости церквей, политической деятельности,

правовой системы, вымирания животных, самоубийств, альтруизма и социальных взаимодействий, брака, рождаемости и разводов [5].

Ученый особо подчеркивает необходимость включения в орбиту исследований экономической теории такого вида деятельности, как война [5, с. 37]. Попытки включить в предмет экономической теории «чужие» предметы, как и в общем случае, объясняются кризисным состоянием науки в соответствующие времена.

Из сказанного вытекает, что традиционной для экономической теории была трактовка экономики страны как сферы материального производства. Так она фактически определялась в знаменитом труде А. Смита (1723–1790) «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) [6], с выходом которого связывают становление политической экономии как науки.

Обратим внимание на то, что материальное производство как критерий экономики не означает, что последняя состоит лишь из производства материальных предметов на продажу или для собственного потребления в домохозяйствах.

В соответствии с названным пониманием экономика страны трактуется как деятельность в обществе, завершающаяся поставкой материальных предметов к пунктам их потребления. Это значит, что к экономике помимо собственно материального производства относятся разнообразные другие виды деятельности, участвующие в рассмотренном ранее процессе, в том числе специализированные, например оптовая и розничная торговля материальными предметами, их транспортировка; кредитование предприятий, производящих материальные предметы, и обслуживающих их организаций; такие элементы деятельности предприятий, производящих материальные блага, как реализация и снабжение; продажа домохозяйствами труда соответствующим предприятиям и даже функционирование налогово-бюджетной сферы – в той части, где

расходование бюджетных средств связано с приобретением материальных благ.

Важно отметить, что традиционно в политической экономии под экономическими понимались процессы разного уровня, из которых состоит экономика страны, в частности работа предприятий и организаций сферы материального производства и ее основные элементы, например снабжение, производство, реализация и финансовая деятельность, а также соответствующие элементы деятельности некоммерческих организаций и домохозяйств. Однако при таком подходе относятся к экономике, например, и отдельные операции, из которых состоит процесс изготовления (то есть производства) булавок на Смитовой булавоочной мануфактуре.

Таким образом, в науке господствовал, если можно так сказать, «онтогенетический»<sup>3</sup> подход к выделению экономических процессов – к таковым относятся все вызванное функционированием экономики страны.

До какого-то момента в политической экономии было не принято обращать внимание на то, что процессы типа производственных операций, самого выпуска продуктов являются объектами познания технических наук (в самом широком смысле – медицины, агрономии, промышленных технологий и т.д.), или техники. Успехи технических наук заставили политэкономов обратить на это внимание. Но при этом было ошибочно решено, что экономика и техника изучают одни и те же (то есть экономические, или хозяйственные) процессы, но под разным углом зрения.

Данный взгляд появился в Германии. Как написал российский политэконом И. Горлов в своем труде «Начала политической экономии» (1859), «в Германии, с распространением университетского преподавания, рано появился особый отдел наук, имеющих своим предметом государство, и даже только одну

<sup>3</sup> Онтогенез (от греч. on (род. ontos) – сущий и genesis – происхождение) – процесс развития особи от клетки до взрослого состояния (биол.).

сторону государственной жизни, именно хозяйственную; среди этих-то наук, называемых камеральными, государственная экономия заняла свойственное ей место. Камеральные науки все имеют одну цель и один предмет (реально – объект. – *Авт.*)» [7].

Как следует из названной работы, к камеральным наукам помимо государственной (политической) экономии частных (отраслевых) экономики, экономического и финансового права (экономической и финансовой науки соответственно) и экономических истории и статистики относятся и технические науки. И. Горлов специально отмечает, что «хозяйственная деятельность народа, то есть его промышленность сельская, заводская и торговая, рассматриваются в науках технических...» [7, с. 14].

Что касается различия угла зрения, под которым одни и те же хозяйственные процессы изучаются в экономических и технических науках, то в экономике, в отличие от техники, соответствующие процессы изучаются с точки зрения экономического принципа, по-другому – хозяйственного расчета, состоящего в максимизации полезности при минимизации затрат. Данная мысль впервые была высказана немецким ученым Ф. Германом (1795–1868) в работе «*Staatwirthschaftliche Untersuchungen*» (1832) [8].

Вплоть до конца XIX – начала XX вв. сильно подверженные германскому влиянию российские политэкономы продолжали повторять эту мысль. В частности, такой авторитет, как А.И. Чупров, занимавший должность ректора Московского университета, писал в работе «*Политическая экономия*» (1892): «Деятельность человека, направленная на удовлетворение материальных потребностей, изучается не одной политической экономией, а кроме того еще целым рядом так называемых технических наук, каковы агрономия, технология и пр. <...> Технические науки исследуют приемы, при помощи которых предметы и силы внешней природы приспособляются для служения человеческим целям. Агрономия показывает, каким способом и какими орудиями надлежит обрабатывать почву, снимать жатву, отделять

зерно от колоса и т.д.; технология волокнистых веществ учит нас, как превратить волокно в нить, как затем эту нить окрасить, произвести из нее ткань и пр. Политическая экономия, имея своим предметом **те же действия человека**, направленные на удовлетворение материальных потребностей, смотрит на них не с точки зрения приемов и способов этих действий, а с совершенно иной...». И далее: «Политическая экономия, в отличие от технических наук, изучает действия человека, направленные на удовлетворение материальных потребностей, с **точки зрения доставляемых ими выгод и вызываемых ими пожертвований**» [9].

Из утверждения о соответствующих различиях в точке зрения следует неизбежный вывод, что технические науки в обществе с редкими ресурсами занимаются разработками, не имеющими практического применения.

Этот вывод представлен, например, в книге Д.Д. Морева «*Руководство политической экономии*» (1892). Как он писал, «в каждом отдельном случае специальная задача экономии заключается в расчете, в сопоставлении суммы пожертвований, усилий, затрат с суммой ожидаемых к получению благ, а задача техники – в достижении поставленной цели за какую бы то ни было цену, хотя бы дело шло о **выращивании ананасов на Крайнем Севере**» [10].

Очевидные неудачи политэкономов в разъяснении различий между исследованием одних и тех же процессов в экономике и технике «сигналили» о том, что проблема состоит в самом представлении о единстве объектов познания двух ответвлений науки и практики. Но политическая экономия пошла по другому пути, который указал признанный авторитет в области политической экономии М.И. Туган-Барановский (как бы в отместку за это судьба возвела его после революции 1917 г. на пост министра финансов «самостийной» Украины).

Он справедливо отметил неадекватность утверждения Ф. Германа о том, что экономическое исследование отличается от технического тем, что в первом используется

экономический принцип, а во втором – нет. Как писал М.И. Туган-Барановский в «Основах политической экономии» (1911), «при устройстве машины техник не может не принимать в соображение затрат механических сил при работе этой машины и полезного действия ее. Техника, которая не исходила бы в своих расчетах из принципа экономии сил, иначе говоря, из хозяйственного расчета, была бы непригодна ни для каких практических целей... Точка зрения экономии, действительно, глубоко отличается от точки зрения техники, но различие это коренится не там, где указывает Герман, который лишь создал соответствующую теоретическую проблему, но отнюдь не разрешил ее» [11].

Как же разрешил эту проблему М.И. Туган-Барановский? По его мнению, в обоих видах исследования используется экономический принцип, но различаются его формулы, о чем можно заключить по следующим словам: «С точки зрения агронома, поле, на котором плуг проводит борозду, самый этот плуг, лошадь, которая его тащит, и рабочий, который ведет лошадь, – в равной мере механические силы, результатом взаимодействия которых является процесс вспашки. Напротив, для экономиста и поле, и плуг, и лошадь суть только средства, при помощи которых человек достигает своих целей. Человек – не средство производства, как поле, плуг и лошадь, а цель всего процесса, получающего свое значение лишь по отношению к интересам человека» [11, с. 9].

Иначе говоря, в технике при разработке процесса вспашки в числителе находится вспашка, а в знаменателе плуг, лошадь и рабочий, а в экономике в числителе – человек и вспашка, а в знаменателе – лошадь и плуг.

Для чего-то М.И. Туган-Барановский сделал еще одну попытку разделить исследование одних и тех же процессов в технике и экономике: «Хозяйственный процесс... имеет двусторонний характер: он совершается между двумя полюсами – человеком и природой. Отсюда и вытекает двойственный характер наук о хозяйстве: поскольку наше внимание сосредоточивается на одном полюсе

хозяйственного процесса – на человеке, – мы стоим на точке зрения экономиста; поскольку же мы обращаемся к другому полюсу хозяйства – к природе, мы переходим на точку зрения техника» [11, с. 9].

Таким образом, в трактовке процессов, из которых состоит экономика страны, в политической экономии в начале XX в. не произошло никаких изменений – все процессы, из которых состоит экономика страны, являются экономическими, хотя изучаются и в технике.

Ситуацию не изменила даже созданная в конце XIX в. теория метода экономического исследования, основой которого, согласно общему убеждению ученых-политэкономов, является метод научной дедукции, состоящий в представлении изучаемого процесса как взаимодействия объекта и внешней среды (их элементов) на основе знания законов поведения.

При этом предполагалось, что экономические процессы конструируются, в том числе в итоге, из элементов, изучаемых, в частности, в технике. Как писал А.И. Чупров в той же работе «Политическая экономия» (1892), «во всех важнейших хозяйственных явлениях стоят как первые причины: во-первых, известные свойства человеческого организма; во-вторых, чувствования и привычки людей; в-третьих, условия внешней природы, среди которых приходится действовать человеку, и, наконец, политические учреждения, юридический быт и другие стороны общественной обстановки в их влиянии на личность. Многие из этих причин составляют предмет исследования других отраслей знания. Так, физиология знакомит с явлениями человеческого организма; психология – с законами духовных проявлений человека; естественная история сообщает познания о внешней природе, среди которой действует человек; наконец, юридический быт и политические учреждения народов изучаются различными отраслями правоведения. Таким образом, значительное число наведений, на которых экономическая наука строит свои выводы, заимствуется ею в готовом виде из других наук» [9, с. 47].

Техника, или прикладные науки, представляет собой часть естественной истории, или естествознания, также включающей астрономию, физику, химию, анатомию, ботанику и пр. Соответствующая связь между экономическим и техническим исследованиями говорит о том, что они различаются не углом зрения на объекты познания, а самими этими объектами, которые в свою очередь выступают элементами объектов познания экономики.

Отсюда следует, что процессы, из которых состоит экономика страны, после определенного уровня их детализации перестают быть экономическими и становятся, в частности, техническими. Печально, что А.И. Чупров не заметил противоречия между развитым им представлением о различии исследований экономики и техники и соответствующей концепцией связи экономического исследования с техническим – возможно, потому, что техника у него «растворилась» в естественной истории.

Если в подходе экономистов-теоретиков к трактовке процессов, из которых состоит экономика страны, всегда сохранялось единство, то иная картина наблюдалась в толковании самой экономики. Как уже было показано, ее интерпретация как сферы материального производства (официально) продержалась до середины XX в.

К такой точке зрения чуть ли не с самого начала предъявлялись серьезные претензии. В частности, отмечалось, что при такой трактовке к экономике не относятся виды деятельности, интуитивно понимаемые как экономические, например деятельность частных театров, учебных заведений, клиник, продажа труда домохозяйствами этим организациям.

В связи с этим предлагались другие варианты определения экономики страны, например как сферы производства благ, обусловливающих народное благоденствие, предложенный российским ученым-политэкономом Г. Шторхом (1766–1835) в работе «Курс политической экономии, или Изложение начал,

обусловливающих народное благоденствие» (1816–1820) [12].

Эта концепция отличается от понимания экономики страны как материального производства тем, что в список товаров, поставкой которых к пунктам их потребления ограничивается экономика, добавляется ряд благ, производимых в таких невещественных производствах, как здравоохранение, спорт, образование, культура, издание книг для образования, журналов, газет и пр. Но в этот список попали также охранная, адвокатская, прокурорская, судебная деятельность, работа организаций, непосредственно связанная с обеспечением безопасности, которые не ассоциируются с экономикой.

Важно отметить, что в процессе поиска границ сферы экономической жизни страны были выделены два «обменных» критерия экономики (рассмотренные выше критерии являются отраслевыми), а именно – обмен и рыночный обмен, между которыми находится адекватный критерий отнесения процессов к экономическим.

Критерий обмена, или общественно-полезного труда, ввел немецкий ученый К. Дитцель (1829–1884) [11, с. 16–17]. В соответствии с этим мерилom к экономике страны относится деятельность всех финансовых и нефинансовых организаций, а также связанная с их обслуживанием и получением от них материальных и нематериальных благ часть работы домохозяйств.

О необоснованности данного критерия можно судить хотя бы по тому, что в соответствии с ним в экономику включается все общественное производство (производство для других).

Критерий рыночного обмена возник в конце XIX в. как средство выделения из общественного производства той сферы деятельности, в которой действуют экономические законы. Было, правда ошибочно, решено, что к такой сфере относится только сфера, функционирующая на основе рыночного обмена.

Наиболее полную разработку данный критерий экономики получил в работе австрийского экономиста А. Аммона «Предмет и основные понятия теоретической политической экономии» (1911) [5, с. 19].

В соответствии с мерилем рыночного обмена к экономике страны относится деятельность всех коммерческих организаций, имеющих при этом любую отраслевую принадлежность (даже оборонную); работа специализированных органов государственного управления экономикой; часть деятельности прочих организаций и домохозяйств, обусловленная рыночным обменом (продажа семьями факторов производства любым организациям, в том числе бюджетным, приобретение семьями и бюджетными учреждениями любых благ за плату, добровольное страхование и пр.).

Из экономики страны при таком подходе исключаются деятельность в целом всех некоммерческих организаций, даже если они производят материальные блага, производство благ в домохозяйствах для собственного потребления и бесплатное получение ими благ, а также потребление любых благ в семье.

Критерий рыночного обмена в наибольшей степени (по сравнению с другими мерками) приближает выделяемые на его основе социальные процессы к тому, что стихийно связывается людьми с экономикой страны. Вместе тем он неполон, поскольку тоже не охватывает многих видов деятельности, ассоциирующихся с экономикой, например работы некоммерческих финансовых организаций, занимающихся снабжением общества деньгами на принудительной основе (казначейских, налоговых, таможенных организаций, страховых и пенсионных учреждений, работающих с обязательными взносами, и пр.), органов управления ими (например, министерства финансов), часть деятельности организаций и семей, связанную с принудительным движением денег (уплату налогов и обязательных взносов, получение дотаций и пр.).

Еще одним недостатком данного критерия является ограничение экономического обмена

рыночным, или, точнее, стихийным. Это означает, что экономика формально отсутствует в плановом общественном производстве. Например, ее не было в СССР, с чем невозможно согласиться.

Что очень важно, критерий рыночного обмена позволял использовать правильный (а именно «филогенетический»<sup>4</sup>) подход к выделению экономических процессов в экономике страны. Это подход, согласно которому к экономическим относятся не процессы, вызванные функционированием экономики страны, а процессы, которые не существовали до ее появления.

Отраслевые критерии не позволяют применить это положение, так как при любом их варианте выходит, что относимое к экономике страны материальное производство существовало изначально.

Впрочем, мерки рыночного обмена соответствующим образом не использовались, несмотря на то, что к концу XIX в. исследование хозяйственной эволюции стало обязательным элементом курса политической экономии по причине вошедшего в моду с середины века литературного жанра – описания уклада первобытных народов. В нашей стране в немалой степени этому способствовал обобщающий труд Н.И. Зибера «Очерки первобытной экономической культуры» (1883) [13].

Истинным критерием экономики, на наш взгляд, является обменный, в соответствии с которым к экономике относятся процессы, обусловленные свободным (добровольным) обменом, и только денежным принудительным обменом. Это мерило может быть названо так: товарно-денежные отношения.

В соответствии с ним к экономике страны относится работа всех коммерческих, как нефинансовых, так и финансовых, организаций; деятельность некоммерческих финансовых учреждений, часть работы

<sup>4</sup> Филогенетика, или филогенетическая систематика – область биологической систематики, которая занимается выявлением и прояснением эволюционных взаимоотношений среди разных видов жизни на Земле, как современных, так и вымерших.



некоммерческих нефинансовых организаций и домохозяйств, связанная с добровольным обменом и принудительными движением денег; деятельность специализированных органов управления данной работой.

С одной стороны, именно эти виды труда стихийно связываются с экономикой страны. С другой стороны, в соответствии с рассматриваемым критерием к экономике не относится работа некоммерческих нефинансовых организаций и органов управления общей компетенции, часть деятельности домохозяйств, связанная с получением бесплатных благ, производством их для собственного потребления и потреблением любых благ в домохозяйствах, которая с экономикой страны не ассоциируется.

Что важно для данного исследования, в соответствии с критерием товарно-денежных отношений основными экономическими элементами практики нефинансовой коммерческой организации или предприятия (выделяемыми по признаку работы или подразделения) выступают снабжение, понимаемое в самом широком смысле, то есть включая и снабжение рабочей силой, и реализация (как и при использовании критерия рыночного обмена), а также вся финансовая деятельность – как добровольная, так и принудительная (кредитование, получение кредитов, уплата обязательных налогов и сборов, передача и получение пожертвований, добровольное и обязательное страхование, получение субсидий и др.).

Таким образом, производство предприятия к экономическим процессам не относится. Важно, однако, точно установить, что относится к снабжению и реализации как к экономическим процессам, и каковы в связи с этим границы производства, выступающего самым масштабным техническим процессом предприятия.

Как было показано ранее, корректным является «филогенетическое» исследование обусловленности процессов, составляющих экономику, ее функционированием. Поэтому будет неверным утверждать, что к снабжению

относится работа, начинающаяся с получения и оплаты используемых предприятием производственных ресурсов и завершающаяся их передачей в производство, а к реализации – работа, начинающаяся с получения из цехов или мастерских предприятия готовой продукции и завершающаяся передачей товаров покупателям и получением от них выручки.

Дело в том, что при таком видении границ реализации и снабжения в эти процессы включается работа центральных складов сырья, материалов, топлива и готовой продукции, а также транспортного звена – по доставке соответствующих ресурсов на предприятие и готовой продукции покупателям. Между тем перечисленные виды деятельности представлены в натуральном хозяйстве, например рабовладельческом, то есть соответствующая практика ни в коей мере не обусловлена товарно-денежными отношениями.

Отсюда следует, что к снабжению и реализации относится только купля-продажа благ, а работа складов и транспортировка относятся к сфере производства и являются составляющими эту сферу техническими процессами. Понятно, что труд цехов и мастерских предприятия, а также их подразделений (участков, бригад и пр.) также относится к техническим процессам.

Из проведенного анализа принадлежности процессов предприятия к экономическим и техническим следует, что экономическими объектами в составе управляемой подсистемы предприятия выступают только подразделения снабжения и реализации, а также финансовый отдел (их элементы). Склады же сырья, материалов, готовой продукции и пр., транспортный отдел, цеха и мастерские предприятия (их элементы) экономическими объектами не являются.

Если исходить из того, что стоимостное отражение деятельности подразделений предприятия необходимо руководству только тех структур, которые являются экономическими, то оно нужно лишь руководству подразделений снабжения,

реализации и финансового отдела. Соответственно, оно не требуется руководству складов, транспортного отдела, цехов и мастерских предприятия. То же можно сказать о соответствующих потребностях руководства их подразделений.

Экономический принцип в управлении неэкономическими подразделениями предприятия реализуется путем сравнения результатов и затрат, выраженных в натурально-трудовых измерителях. Именно этим объясняется полное отсутствие интереса менеджеров производственных подразделений ко всякого рода стоимостным отчетам, в частности калькуляциям, которые составляют работники учета.

Уже более 100 лет это вызывает попытки ученых из области учета, (правда, главным образом тщетные) изменить данную ситуацию. Одной из первых ярких попыток разобраться в ее причинах стала весьма популярная в нашей стране на рубеже 1920–1930-х гг. работа американского бухгалтера Ч. Гаррисона «Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта» (1918–1919), которого не удовлетворяла следующая типичная ситуация: «Работники калькуляционного учета жалуются часто, что оперативники не хотят рассматривать все те многочисленные и детально разработанные отчеты и сводки, которые вырабатывают для них калькуляционные бюро» [14].

В труде «Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) (2006) В.Ф. Палий об «интересе» линейных менеджеров в советской промышленности к стоимостным данным о работе их подразделений выразился так: «Учет поставлял систематизированную информацию о калькуляции себестоимости, которая затем не анализировалась и никак не использовалась в управлении» [15].

Однако рассмотренное решение вопроса о потребности в стоимостном отражении работы подразделений является приблизительным. Полный ответ основывается на выяснении того, насколько стоимостное отражение деятельности подразделений реально

необходимо руководству предприятия для решения задач, которые стоят перед подразделениями.

Соответствующий анализ позволяет утверждать, что для решения задач, стоящих перед экономическими звеньями, их руководству необходимо стоимостное отражение только производственной (управляемой) деятельности своих подразделений. Так, нормальная работа отдела снабжения невозможна без стоимостного отражения его руководством процесса приобретения ресурсов; отдела продаж – процесса реализации товаров. Таким образом, для управления соответствующими процессами необходимы их планирование и учет, в том числе стоимостные.

Вместе с тем для координации управленческой деятельности экономических подразделений у их руководства потребность в стоимостном отражении отсутствует. Это объясняется тем, что управленцы подразделений не отвечают за стоимость ресурсов, используемых в их работе, поскольку не занимаются их закупкой, получая все от снабженцев, которые отвечают за количество использованных в управлении ресурсов в натуральном или трудовом измерении, для чего стоимостное отражение не нужно.

Исключение составляют случаи, когда соответствующие ресурсы закупаются подразделениями самостоятельно, минуя отдел снабжения, что имеет место, например, при командировочных расходах. В таких ситуациях руководство использует в своей работе стоимостные планы (сметы) соответствующих расходов и отчеты об их исполнении. Однако такое стоимостное отражение управленческой деятельности является фрагментарным.

Что касается потребности руководства неэкономических звеньев предприятия в стоимостном отражении работы своих коллективов, то она имеет место в отношении и производственной, и управленческой деятельности. Такая же картина наблюдается в случаях, когда подразделения закупают соответствующие блага самостоятельно,

минуя специализированное подразделение снабжения, например при закупке транспортным отделом предприятия бензина для обеспечения топливом машин, находящихся на выезде, совершении командировочных расходов (оплата гостиниц, суточных и др.).

Важно отметить, что отсутствие потребности у руководства подразделений в том или ином объеме стоимостного отражения их деятельности (бюджетирования, отчетности и др.) вовсе не означает, что соответствующие плановые и учетные данные не нужны организации. Однако они могут представлять интерес лишь для субъекта управления такого экономического объекта, как предприятие, например бюджеты на управленческую деятельность цехов, подлежащая отчетность.

Также важно отметить, что отсутствие потребности у руководства подразделений предприятия в том или ином объеме стоимостного отражения работы коллективов вовсе не означает, что это отражение в данных подразделениях не может осуществляться – такое может быть поручено для управления деятельностью предприятия в целом. Например, стоимостной учет материалов может быть получен складами сырья, полуфабрикатов и пр.<sup>5</sup> Однако соответствующая стоимостная информация все равно не будет нужна руководству этих звеньев для управления.

Рассмотрим и вред, который несет навязывание стоимостного отражения руководству подразделений в ненужных случаях. Предположим, что управленцам вменен в обязанность контроль за отклонением удельной себестоимости потребленных материалов от плана. Это означает наличие соответствующего стоимостного плана и отчетности.

Выявив, скажем, негативное отклонение в удельной стоимости материала *A* и даже собрав какие-то данные о причинах,

управленцы подразделения сообщат об этом руководству предприятия или отделу снабжения. Однако при этом они обнаружат, что об отклонении, а тем более о его причинах на предприятии давно известно и, скорее всего, уже приняты ответные меры.

Такая ситуация вряд ли возможна, так как реально управленцы подразделения узнают о проблемной ситуации задолго до получения отчета о стоимости израсходованных материалов, поскольку будет привлечено руководством предприятия к решению соответствующей проблемы, например к изучению возможности замены подорожавшего материала его более дешевым аналогом.

Аналогичная проблемная ситуация будет обнаружена отделом снабжения, причем вовсе не на основе учетных данных, а по результатам исследования рынка или обращений поставщиков о повышении цены. Снабженцами же будут выявлены причины соответствующей проблемной ситуации и предложены ответные меры, как подразделением, наиболее эффективным в решении данных проблем.

Итак, необоснованное бюджетирование и стоимостная отчетность в деятельности руководства подразделений приводят:

- *во-первых*, к ненужной трате сил и средств субъектов управления;
- *во-вторых*, к недостатку у них сил и средств на решение действительно нужных вопросов;
- *в-третьих*, к отвлечению от работы других подразделений, объективно призванных решать соответствующие проблемы.

При этом предприятие несет издержки, связанные с разработкой и доведением «ненужных» стоимостных планов и отчетов до руководства отделов.

Вся история коммерческих нефинансовых предприятий доказывает, что для успешного управления производственными звеньями их руководству стоимостное отражение работы коллективов не нужно. Это подтверждает

<sup>5</sup> *Лебедев К.Н.* Децентрализация учетного процесса бухгалтерии как радикальный путь совершенствования учета на предприятии // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 33. 24–34 с.

литература по научной организации производства начала XX в.

К примеру, такое отражение работы мастерской (то есть цеха) не требуется исходя из обязанностей ее начальника, которые приводятся в работе известного американского инженера-рационализатора Ф. Тэйлора «Административно-техническая организация промышленных предприятий» (1916) [16], за исключением лишь одного элемента – использования труда рабочих в мастерской. Это вызвано тем, что по системе Тэйлора начальник мастерской обязан «проверять заработок рабочих, назначать заработную плату...» [16, с. 73].

Более того, Ф. Тэйлор настаивает на том, что «заведующие цехами должны быть, по возможности, совершенно избавлены... от всякой работы конторского характера. Многие работы должны быть переданы из фабрики в расчетный отдел. Заведующим и мастерам должна быть оставлена чисто исполнительная работа» [16, с. 77], то есть с них в значительной мере снимается даже натурально-трудовое планирование работы подразделений.

Полное стоимостное отражение деятельности цехов, по Ф. Тэйлору, необходимо расчетному бюро, одной из обязанностей которого является «определение стоимости всего производства с подробным рассмотрением всех расходов и составление всех подробных месячных отчетов о сравнительной стоимости и расходах» [16, с. 90].

Не случайно французский рационализатор А. Файоль в работе «Общее и промышленное управление» (1916) оставил на коммерческую установку в деятельности начальника мастерской лишь 5%-ную долю [17].

Такой же объем стоимостного отражения деятельности цехов в работе их начальников считался нормой и в нашей стране в первые годы после революции 1917 г., о чем можно судить по пункту «Система контроля и учета» параграфа «Организация мастерских» статьи инженера В. Макаровича «Массовое точное

производство» из «Справочника красного директора» (1925) [18].

К сожалению, опыт массивного навязывания стоимостного отражения работы руководству производственных подразделений, прежде всего руководству цехов, мастерских и бригад, принадлежит нашей стране. Это произошло после перехода на рубеже 1920–1930-х гг. к «сталинской» экономической, в том числе учетной, науке в порядке реагирования ученых из области учета на постановление ЦК ВКП(б) от 05.12.1929, объявившего хозрасчет основным методом управления советской промышленностью.

Обязательность стоимостного отражения работы производственных подразделений предприятия их руководством хорошо видна из описания элементов хозрасчета цеха в программе курса «Советский бухгалтерский учет и калькуляция в промышленности», составленной И.А. Кленовым. К таким составляющим относятся, в частности, наделение цехов оборотными средствами, нахождение цеховой себестоимости, определение и учет экономии, перерасхода цеха, денежный контроль внутри цеха, баланс внутризаводских расчетов и отражение в нем расчетных операций [19].

Фактически с введением такого «хозрасчета» цеха были превращены в отдельные предприятия. Дополнительное стоимостное отражение работы подразделений их руководством, естественно, слабо влияло на эффективность управления коллективами. Об отношении менеджеров к показателям хозрасчета, как ранее об их отношении к калькуляциям, В.Ф. Палий заметил в упомянутой ранее книге: «То же самое можно сказать об искусственно созданных показателях внутреннего хозяйственного расчета, которые редко использовались линейными менеджерами для совершенствования управления подразделениями» [15].

Названная практика стоимостного отражения впоследствии была отменена, и ситуация

продержалась стабильной до перехода страны к рыночной экономике.

С начала 1990-х гг. в связи с появлением в нашей стране «новой» науки – управленческого учета – ситуация опять изменилась. Правда, теперь ненужное стоимостное отражение стали навязывать управлению предприятий, в отличие от прежней практики, на «добровольной» основе: во всех работах по учету подчеркивается, что управленческая отчетность является внутренним делом организации [20].

Вместе с тем предпринимаются очевидные попытки как-то узаконить такой учет, например в виде выпуска Методических рекомендаций по организации и ведению управленческого учета, утвержденных Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России (протокол заседания от 22.04.2002 № 4).

При этом широкий путь навязыванию ненужного стоимостного отражения, поставленного в нашей стране на поток, открыли авторитеты учетной науки. Так, в работе В.Ф. Палия «Управленческий учет издержек и доходов (с элементами

финансового учета)» (2006), до этого критиковавшего цеховой хозрасчет, предлагается отчитываться за выполнение сметы издержек на содержание своего подразделения, причем никак не связанной с натурально-трудовыми показателями его работы, даже руководству конструкторского отдела предприятия, включая такие позиции, как отчисления на социальные нужды и прочие издержки [15, с. 115].

Можно сказать, что виновата в этом экономическая теория. Это она объявляла экономическими объектами все подразделения предприятия в начале XX в., что побудило счетоведение (или позволило ему) заняться разработкой систем стоимостного отражения работы коллективов для нужд их руководства.

Но за всем этим, очевидно, кроме теоретических провалов скрывается и экономический интерес. Как отмечал М.Ю. Медведев в работе «Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы» (2001), «увы, нынешний учет превращен в бездушную механическую страшилку – **средство для выколачивания денег** из тех, кому не посчастливилось оказаться в сфере его действия» [21].

## Список литературы

1. Стуков С.А. Как изучать бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 1991. С. 13.
2. Иванов Ю.Н., Казаринова С.Е., Карасева Л.А. Основы национального счетоводства (международный стандарт). М.: ИНФРА-М, 2005. С. 19.
3. Саутин И.В. Социалистическое строительство Союза ССР (1933–1938 гг.). М.: Госпланиздат, 1939. С. 32.
4. Роббинс Л. Предмет экономической науки // THESIS. 1993. Вып. 1. С. 17.
5. Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории: пер. с англ. М.: ГУ ВШЭ, 2003. С. 38.
6. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Книга первая. М.: Ось-89, 1997. 256 с.
7. Горлов И. Начала политической экономии. Т. 1. СПб: Типография П.А. Кулиша, 1859. С. 18.
8. Мануилов А.А. Политическая экономия. Выпуск I. М.: Типо-литография Т-ва И.Н. Кушнеревъ и К<sup>о</sup>, 1914. С. 66.

9. *Чупров А.И.* Политическая экономия. М.: Издание М. и С. Сабашниковыхъ, Типо-литография Т-ва И.Н. Кушнеревъ и К<sup>о</sup>, 1917. С. 8.
10. *Морев Д.Д.* Руководство политической экономии. СПб: Типография М.М. Стасюлевича, 1892. С. 19.
11. *Туган-Барановский М.И.* Основы политической экономии. СПб: Юридический книжный склад «Право», 1911. С. 8–9.
12. *Шторх Г.* Курс политической экономии, или Изложение начал, обусловливающих народное благоденствие. Т. 1. СПб: Славянская печатня И.В. Вернадского, 1881. 304 с.
13. *Зибер Н.И.* Очерки первобытной экономической культуры. М.: Типография В.Ф. Рихтер, 1883. 505 с.
14. *Гаррисон Ч.* Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. М.: Техника управления, 1931. С. 250.
15. *Палий В.Ф.* Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: ИНФРА-М, 2006. С. 7.
16. *Тэйлор Ф.* Административно-техническая организация промышленных предприятий. Петроград: Л.А. Левенстерн, 1916. С. 71–74.
17. *Файоль А.* Общее и промышленное управление / Управление это наука и искусство: А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тэйлор, Г. Форд. М.: Республика, 1992. С. 14.
18. *Макарович В.* Массовое точное производство / Справочник красного директора. Л.: Издательство северо-западного промбюро ВСНХ, 1925. С. 460.
19. *Кленов И.А.* Программа курса «Советский бухгалтерский учет и калькуляция в промышленности». М.: ЦУНХУ Госплана СССР, Союзоргучет, 1934. С. 118–119.
20. *Аверичев И.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М.: Вершина, 2008. С. 87.
21. *Медведев М.Ю.* Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. М.: Дело и Сервис, 2001. С. 5.

## ECONOMY AND THE ISSUES OF MANAGEMENT ACCOUNTING THEORY: WHAT ARE THEY?

Yuliya I. BUDOVICH

Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation  
JBUDOVICH@fa.ru

### Article history:

Received 18 April 2016  
Received in revised form  
18 May 2016  
Accepted 21 June 2016

**JEL classification:** A12,  
M40, M41

**Keywords:** management  
accounting, value recognition,  
accounting, business process,  
technological process

### Abstract

**Importance** The research pursues improving the theory of management accounting. The research focuses on needs of corporate management targets, considering the cost of their performance so to handle their work.

**Objectives** The research substantiates the costing (budgeting, financial accounting) of corporate departments' performance as top executives need it for management. I also demonstrate that the costing of management targets' performance should be recognized as they are a part of the economy, and it influences their management activity; corporate business units include only departments of procurement, sales and finance (their components); heads of corporate subdivisions do not need to recognize the full cost of their performance to steer the management process.

**Methods** The research applies an analysis with consistent itemization, and a historical method.

**Results** Corporate management targets were proved to have no need in full recognition of the cost of teams' performance so to manage them, with heads of technical departments being absolutely free from that, unless they acquire resources for money from external parties without the procurement department's help.

**Conclusions and Relevance** Some specialists in the management accounting theory make unreasonable attempts to oblige managers to fully recognize the cost of management targets' performance. It results not only in excess expenses for informing departments' head of the costing, but also distracts them from relevant activities, interferes the performance of functions that are really responsible for pricing policies of the entity. The findings can be used to devise management accounting systems, and for further theoretical researches in management needs from perspectives of costing of managed socio-economic targets' performance.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

## References

1. Stukov S.A. *Kak izuchat' bukhgalterskii uchet* [How should accounting be studied?]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1991, p. 13.
2. Ivanov Yu.N., Kazarinova S.E., Karaseva L.A. *Osnovy natsional'nogo schetovodstva (mezhdunarodnyi standart)* [Fundamental of national bookkeeping: the international standard]. Moscow, INFRA-M Publ., 2005, p. 19.
3. Sautin I.V. *Sotsialisticheskoe stroitel'stvo Soyuza SSR (1933–1938 gg.)* [Socialist construction of the USSR: 1933–1938]. Moscow, Gosplanizdat Publ., 1939, p. 32.
4. Robbins L. *Predmet ekonomicheskoi nauki* [The Subject-Matter of Economics]. *THESIS*, 1993, vol. 1, p. 17.
5. Becker G.S. *Chelovecheskoe povedenie: ekonomicheskii podkhod. Izbrannye trudy po ekonomicheskoi teorii. Izbrannye trudy po ekonomicheskoi teorii* [Human Behavior: Economical Approach. Selected Works on Economic Theory]. Moscow, Higher School of Economics Publ., 2003, p. 38.

6. Smith A. *Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov. Kniga pervaya* [An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Vol. 1]. Moscow, Os'-89 Publ., 1997, 256 p.
7. Gorlov I. *Nachala politicheskoi ekonomii* [Origins of political economy]. St. Petersburg, Tipografiya P.A. Kulisha Publ., 1859, vol. 1, p. 18.
8. Manuilov A.A. *Politicheskaya ekonomiya* [Political economy]. Moscow, Tipo-litografiya T-va I.N. Kushnerev" i K Publ., 1914, iss. 1, p. 66.
9. Chuprov A.I. *Politicheskaya ekonomiya* [Political economy]. Moscow, Izdanie M. i S. Sabashnikovykh, Tipo-litografiya T-va I.N. Kushnerev" i K<sup>o</sup> Publ., 1917, p. 8.
10. Morev D.D. *Rukovodstvo politicheskoi ekonomii* [Political economy guide]. St. Petersburg, Tipografiya M.M. Stasyulevicha Publ., 1892, p. 19.
11. Tugan-Baranovskii M.I. *Osnovy politicheskoi ekonomii* [Fundamentals of political economy]. St. Petersburg, Yuridicheskii knizhnyi sklad Pravo Publ., 1911, pp. 8–9.
12. Schtorch H. *Kurs politicheskoi ekonomii ili izlozhenie nachal, obuslovlivayushchikh narodnoe blagodenstvie* [Cours d'économie politique ou exposition des principes qui déterminent la prospérité des nations]. St. Petersburg, Slavyanskaya pechatnya I.V. Vernadskogo Publ., 1881, vol. 1, 304 p.
13. Ziber N.I. *Ocherki pervobytnoi ekonomicheskoi kul'tury* [Essays on primitive economic culture]. Moscow, Tipografiya V.F. Rikhter Publ., 1883, 505 p.
14. Harrison Ch. *Operativno-kal'kulyatsionnyi uchet proizvodstva i sbyta* [Operational accounting and costing of production and distribution]. Moscow, Tekhnika upravleniya Publ., 1931, p. 250.
15. Palii V.F. *Upravlencheskii uchet izderzhek i dokhodov (s elementami finansovogo ucheta)* [Management accounting for costs and revenue with elements of financial accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2006, p. 7.
16. Taylor F. *Administrativno-tekhnicheskaya organizatsiya promyshlennykh predpriyatii* [The Principles of Scientific Management]. Moscow, Petrograd, L.A. Levenstern Publ., 1916, pp. 71–74.
17. Fayol H. *Obshchee i promyshlennoe upravlenie. V kn.: Upravlenie eto nauka i iskusstvo* [Administration industrielle et générale. In: Management is science and art]. Moscow, Respublika Publ., 1992, p. 14.
18. Makarovich V. *Massovoe tochnoe proizvodstvo. V kn.: Spravochnik krasnogo direktora* [Mass precision manufacturing. In: The Guide for the Soviet director]. Leningrad, Izdatel'stvo Severo-Zapadnogo prombyuro VSNKh Publ., 1925, p. 460.
19. Klenov I.A. *Programma kursa "Sovetskii bukhgalterskii uchet i kal'kulyatsiya v promyshlennosti"* [The course program for the Soviet accountant and costing in the manufacturing sector]. Moscow, TsYNKhU of Gosplan USSR, Soyuzorguchet Publ., 1934, pp. 118–119.
20. Averichev I.V. *Upravlencheskii uchet i otchetnost'. Postanovka i vnedrenie* [Management accounting and reporting. Formulation and implementation]. Moscow, Vershina Publ., 2008, p. 87.
21. Medvedev M.Yu. *Obshchaya teoriya ucheta: estestvennyi, bukhgalterskii i komp'yuternyi metody* [General theory of accounting: natural, accounting and computer-assisted methods]. Moscow, Delo i Servis Publ., 2001, p. 5.