

КОНКУРЕНТНАЯ БОРЬБА МЕЖДУ ОПЕРАТИВНЫМ И БУХГАЛТЕРСКИМ УЧЕТОМ И ИЗБЫТОЧНОСТЬ ИНФОРМАЦИИ УЧЕТА: ЭКОНОМИКО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ**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 19.07.2016

Принята в доработанном
 виде 19.09.2016

Одобрена 11.10.2016

Доступна онлайн 27.01.2017

УДК 338.24.01

JEL: A12, M40, M41

Аннотация**Предмет.** Предметом исследования в настоящей работе являются причины избыточности информации оперативного и бухгалтерского учета для управления на предприятиях в России.**Цели и задачи.** Целью настоящего исследования выступает доказательство того, что избыточность учетной информации для менеджеров предприятий в значительной мере обусловлена наличием конкурентной борьбы между оперативным и бухгалтерским учетом за спрос менеджеров на их информацию. Для достижения этой цели были решены следующие задачи: показать наличие исторического процесса конкурентной борьбы оперативного учета с бухгалтерским учетом за спрос менеджеров на их информацию; продемонстрировать, что с определенного момента эта борьба стала приводить к выходу предлагаемой менеджерам информации за пределы информации собственно учета, т.е. сведений о факте деятельности предприятия; доказать, что к настоящему моменту предлагаемая учетом информация охватывает почти всю информацию, вырабатываемую в управлении на предприятии.**Методология.** В ходе исследования применялся прежде всего диалектический метод, так как процесс нарастания избыточности учетной информации рассматривался как результат единства и борьбы двух видов учета, ведущегося на предприятиях. В работе также применялся исторический подход, так как в ней представлена историческая реконструкция конкурентной борьбы между оперативным и бухгалтерским учетом с выделением ее основных вех.**Результаты.** Исследование доказало, что избыточность информации управленческого учета и ее постоянный рост в значительной мере объясняются конкурентной борьбой оперативного и бухгалтерского учета за спрос менеджеров на учетную информацию. Полученные результаты могут быть использованы как основа для дальнейших исследований конкурентной борьбы между двумя видами учета на предприятиях, как обоснование необходимости принятия мер по прекращению данной борьбы и интеграции двух видов учета.**Выводы.** Оперативный и бухгалтерский учет на предприятиях и соответствующие учетные науки не заинтересованы в интеграции двух видов учетной деятельности на предприятии, о чем говорит весь исторический процесс их развития. Это значит, что соответствующая борьба между ними может быть прекращена только государством, а теоретические основы для реформирования учета должны разрабатываться фундаментальной экономической наукой – экономической теорией.**Ключевые слова:**оперативный учет,
 счетоводство, конкуренция в
 учете

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Проводимые исследования говорят об избыточности информации бухгалтерского и оперативного учета, т.е. учета, осуществляемого бухгалтерией и прочими подразделениями предприятия соответственно¹, поступающей

¹ Для целей настоящего исследования учетная работа на предприятии трактуется как деятельность, начинающаяся с ведения записей хозяйственных операций в учетных книгах, включая получение первичных учетных документов, и заканчивающаяся составлением отчетов, а также другая работа, выступающая ее продолжением, которую берутся

менеджерам предприятий. Как пишет С. Шимановский в статье «Практика управления. Применение бухгалтерского учета в управлении» (2008) о востребованности информации учета на предприятии, «исследование информационных систем предприятий свидетельствует о том, что **40–50% всей информации** в информационном

выполняют учетные работники (например, финансовый анализ, бюджетирование для целей «бюджетного метода руководства»).

потоке **является избыточной...**². Также С.А. Николаева в статье «Мифы управленческого учета» (2011) приводит высказывание руководителя проекта внедрения на одном из российских предприятий системы ERP-класса о последующей востребованности соответствующей учетной информации: «Информация, формируемая в модуле производственного учета, используется нами от силы процентов на 20»³. Данная проблема является частью общей проблемы избыточности управленческой информации, которая, как отмечает Н.Б. Зиновьева в статье «Избыточность в управленческих документах: новые разновидности» (2015), получила признание еще 30 лет назад и обострилась через два десятилетия [1], т.е. в начале XXI в. Важно отметить, что исследователи связывают замедление темпов экономического роста в развитых странах, начавшееся несколько десятилетий назад, с ростом избыточности управленческой информации, а последний объясняют развитием информационных технологий, которое, таким образом, выступает исходной причиной снижения темпов роста экономики. Как пишет западный экономист-теоретик Ш. Майталь в книге «Экономика для менеджеров: десять важных инструментов для руководителей», вышедшей в 1995 г., «в последнее десятилетие американские корпорации потратили огромную сумму – 1 трлн долларов – на различные типы информационной технологии: компьютеры, сети и программное обеспечение. Результаты оказались очень скудными. Рост производительности (главная составляющая экономического роста – *прим. автора*) в США составлял в среднем 3% в год до 1973 г.; с этого момента она росла в среднем лишь на 1% в год, несмотря на огромные инвестиции в компьютерные мощности» [2].

Рассмотренная выше проблема избыточности информации управленческого учета нарастала постепенно. Тенденция ее избыточности возникла в начале XX в. С тех пор состав информации, предлагаемой менеджерам двумя видами учета, постоянно расширялся, проделав путь от информации собственно учета, т.е. сведений о факте деятельности предприятий, до информации, вырабатываемой чуть ли не во всем процессе управления на предприятиях, безо всякой заботы о потребности в такой информации со стороны

менеджеров. Одной из причин данной ситуации является конкуренция между оперативным и бухгалтерским учетом за спрос менеджеров на экономическую информацию, в ходе которой два вида учета на предприятии стремятся предложить менеджерам предприятий максимальное количество информации, которую могут производить соответствующие учетные работники. Ориентиром в развитии учета в этих условиях в значительной мере служит стремление дать учетному конкуренту симметричный ответ и опередить его в составе предлагаемой информации, что весьма поспособствовало формированию рассмотренной выше ситуации.

Рассмотрим основные вехи конкурентной борьбы между оперативным и бухгалтерским учетом за спрос менеджеров предприятий на учетную информацию с точки зрения состава предлагаемой менеджерам информации.

Эта борьба возникла еще тогда, когда на предприятиях был единый учет. Таковой в торговом предприятии, причем ведущийся в форме бухгалтерского учета, был представлен в книге Л. Пачоли «Трактат о счетах и записях», опубликованной в 1494 г. [3]. Учетные книги находились в распоряжении менеджеров предприятий, записи в них велись непосредственными исполнителями операций, их начальниками и даже самим хозяином. При этом уже существовали специальные учетные работники, оказывавшие помощь перечисленным выше лицам в ведении книг (при большом объеме операций, слабом знании оперативными работниками учетной работы и др.). Можно сказать, что исполнители и менеджеры в этом едином учете представляли оперативный учет, а специальные учетные работники – бухгалтерский. Очевидно, что конкуренция между ними за ведение книг могла начаться сразу же после появления специализированных работников учета. Однако она не могла быть сильной, поскольку ведение книг не рассматривалось как специализированная деятельность, т.е. деятельность, которую должны осуществлять исключительно специальные учетные работники. Об этом говорит, в частности, то, что учебники по ведению соответствующего учета писались для менеджеров предприятий, прежде всего – хозяина, например, та же книга Л. Пачоли, написанная в форме обращений к купцу: «И так **ты** будешь продолжать перенесение остальных статей по всем другим товарам...» [3, с. 46], «после того, как **ты** все статьи записал в Журнал...» [3, с. 47].

² Шимановский С. Применение бухгалтерского учета в управлении. URL: <http://consulting.1c.ru/articles-view.jsp?id=12>

³ Николаева С.А. Мифы управленческого учета. URL: <http://www.btrainer.com/2011/03/mifi-upravlencheskogo-ucheta.html>

Конкуренция между двумя видами учета перешла на новую стадию тогда, когда наука «бухгалтерский учет», поняв, что ее процветание зависит от объема специализированной учетной деятельности на предприятиях, стала позиционировать бухгалтерский учет как специализированный вид деятельности. В этой борьбе победил бухгалтерский учет, полностью захватив ведение учетных книг. Как следствие, возникло специализированное учетное подразделение – бухгалтерия. Понятно, что данный захват означает фактическое уничтожение оперативного учета (в его трактовке, принятой в данной статье – см. выше в сносках).

Но оперативный учет не смирился со своей судьбой. Он дал симметричный ответ, состоящий в ведении собственного учета деятельности предприятия. Специализация бухгалтерского учета на ведении книг означала утрату оперативными работниками непосредственного доступа к учетным книгам, в связи с чем снижалась оперативность как учетных записей, так и их использования в оперативном управлении, из-за чего учетные книги, ведущиеся бухгалтерами, уже не могли адекватно использоваться для оперативного контроля за деятельностью предприятия. Этим воспользовался оперативный учет, начав ведение в подразделениях предприятия «своего» учета, необходимого для такого контроля, что означало появление отдельного «оперативного» учета⁴. В нем появились свои специализированные учетные работники (учетчики, кладовщики). Произошло разделение учета на оперативный и бухгалтерский. Началось дублирование информации оперативного учета в бухгалтерском учете в части информации, используемой в оперативном контроле за работой предприятия.

Появление отдельного оперативного учета «подвинуло» бухгалтерский учет в деле обеспечения менеджеров оперативной информацией о факте деятельности предприятия (о состоянии расчетов, поставках в счет договоров, объемах продаж и закупок, величине запасов и т. д.). В связи с этим специализированный бухгалтерский учет был «оттеснен» в сферу подсчета прибыли, учета расчетов с акционерами и т. д. и составления стоимостной отчетности, став помесечным. Однако это не означало четкого

⁴ Современные ученые в области бухгалтерского учета также считают, что оперативный учет, дублирующий бухгалтерский учет, возник потому, что последний не мог предоставить оперативную информацию о деятельности предприятия.

разграничения сфер ответственности между оперативным и бухгалтерским учетом. Дело в том, что отказ от оперативности означал усиление тщательности записей и большую точность учета, что стало выставляться как преимущество бухгалтерского учета перед оперативным учетом, поэтому началась конкуренция за спрос менеджеров на дублируемую информацию о факте деятельности предприятия, которая продолжается до настоящего момента. О ее наличии говорит то, что менеджеры выбирают между аналогичными оперативными и бухгалтерскими данными, а не используют последние для проверки первых. Именно такую картину решения вопроса учетного информационного обеспечения менеджеров на предприятиях рисует М. Чередников в работе «Внутренняя отчетность для менеджера: кому верить?» (2002) [4].

Важно отметить, что охарактеризованная борьба была борьбой, при которой менеджерам предприятий предлагались пока еще главным образом собственно учетные сведения, т. е. сведения о факте деятельности предприятия, включая проблемные ситуации, о которых можно судить по факту, например неплатежи, убытки, снижение продаж по сравнению с прошлым периодом.

Несмотря на «оперативные» ответы бухгалтерскому учету, роль последнего в управлении была более значительной, исходя из того, что на его основе принимались более значимые решения. До появления на предприятиях в начале XX в. научного планирования, на основе «точных» данных бухгалтерского учета принимались решения о выпуске товаров. Так, до появления научного планирования при принятии решений о выпуске новых товаров предприятие могло полагаться лишь на весьма приблизительные предварительные подсчеты их себестоимости. В связи с этим окончательные решения о выпуске новых товаров принимались после выхода бухгалтерских данных об их себестоимости (в середине месяца, следующего за отчетным) или при фиксации убытков в бухгалтерской отчетности. На основе этих же данных принимались решения об изменении выпуска (расширении, сокращении, прекращении) традиционных товаров предприятия. Бухгалтерские данные о себестоимости использовались и при принятии решений о продаже на сторону выпускаемых полуфабрикатов или об отказе от их производства и закупке таковых на стороне. Бухгалтерские данные о

себестоимости товаров также использовались при назначении цен на товары в случае, когда они определялись не рынком, а формировались по системе «себестоимость плюс нормальная прибыль», что было распространено при изготовлении индивидуальных заказов.

В XIX в. бухгалтерский учет смог предложить менеджерам предприятий такой оригинальный продукт, как данные финансового анализа деятельности предприятия по данным бухгалтерской отчетности, чем существенно укрепил свои позиции в борьбе с оперативным учетом.

Появление на предприятиях научного планирования в связи с распространением научной организации труда нанесло «удар» по всему учету, так как в планировании стали вырабатываться сведения, заменяющие сведения учета⁵. В частности, появилась возможность точного предварительного подсчета себестоимости новых товаров, в связи с чем решения о выпуске новых товаров стали приниматься сразу на основе соответствующих данных планирования. Бухгалтерские данные о себестоимости в этих условиях приобрели справочный характер, т.е. стали использоваться для проверки качества планирования себестоимости.

Снижение общей роли учета в управлении привело к обострению конкурентной борьбы между двумя видами учета на предприятии. При этом условия для такого обострения были также созданы научным планированием. Оперативный учет сумел «подвинуть» бухгалтерский учет в части предоставления менеджерам информации о фактической себестоимости производства, выпуска и реализации товаров, которая, хотя и носила теперь справочный характер, но была весьма важной, так как «молодое» научное планирование зачастую допускало ошибки в предварительных подсчетах себестоимости. Благодаря наличию на предприятиях технических норм расходов (материалов, труда, накладных расходов) на изделия, работы и т.д., использовавшихся в планировании, и их соблюдению работниками, появилась возможность подсчета, в частности, себестоимости выпущенных товаров сразу же после их выпуска. Соответствующим успехам оперативный учет был обязан системе подсчета себестоимости (Standard

⁵ *Лебедев К.Н.* Экономическая теория о главной причине не востребоваемости данных, формируемых в учете, и учетной аналитики в процессе принятия решений // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. № 1. С. 2–15.

cost), при которой собственно учет себестоимости состоял лишь в учете отклонений от стандарта себестоимости (в данном случае по причине отклонений от технических норм), если таковые имели место. Сам стандарт подсчитывался заранее на основе соответствующих технических норм и расценок, отражающих фактические цены использованных ресурсов. Работникам учета оставалось лишь прибавить к стандарту величину отклонений. В частности, оперативная калькуляция себестоимости выпущенных товаров приобрела такую популярность у менеджеров, что на многих предприятиях соответствующая бухгалтерская калькуляция вообще перестала осуществляться, несмотря на то, что была более точной, чем оперативная калькуляция (или просто точной). В это время в бухгалтериях продолжала использоваться позаказная система учета производства, позволявшая получать данные о себестоимости производства, выпуска и реализации товаров лишь во второй половине месяца, следующего за отчетным, в связи с чем бухгалтерский калькуляционный учет был назван «посмертным»⁶.

Первоочередное развитие оперативно-производственного планирования привело к появлению оперативных планов деятельности предприятия (месячных, недельных, суточных и др.), что позволило оперативному учету заняться выявлением отклонений соответствующего факта работы предприятия от плана и анализом их конкретных причин⁷, предлагая соответствующие

⁶ Как следует из статьи В.Э. Керимова, П.В. Селиванова и Е.В. Мининой «Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики» (2001), слово «посмертный» в связи с традиционным бухгалтерским калькуляционным учетом стало употребляться на рубеже XIX–XX вв., когда выяснился такой его недостаток, как невозможность по его данным принимать оперативные управленческие решения (*Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В.* Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // *Менеджмент в России и за рубежом*. 2001. № 4. URL: http://gaap.ru/articles/kontseptsiya_upravlencheskogo_ucheta_na_sovremennom_etalpe_razvitiya_ekonomiki/)

⁷ Важным преимуществом оперативного учета является возможность легко выяснять конкретные причины отклонений от плана и величину их влияния на общие отклонения, например, по итогам работы за день. Это объясняется тем, что работники оперативного учета являются работниками подразделений предприятия, причем зачастую совмещающими в одном лице непосредственных исполнителей процессов предприятия, располагающих соответствующими сведениями, и работников учета. При этом анализ отклонений факта от плана за большие промежутки времени выступает результатом простой группировки и суммирования влияний ранее выявленных причин сменных или суточных отклонений.

сведения менеджерам предприятия. Появление оперативного учета расходов, а также квартального и годового планирования существенно расширяло соответствующие возможности оперативного учета. В бухгалтериях же продолжали формироваться отчеты, не сопровождаемые сведениями о причинах отклонений от плана.

Ответные действия бухгалтерского учета представлены в весьма популярной в нашей стране на рубеже XIX–XX вв. книге американского бухгалтера Ч. Гаррисона «Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта» (2-е рус. изд. 1931), выступающей обобщением написанных данным ученым в 1918–1919 гг. статей на соответствующую тему.

В ответ на первый ход оперативного учета бухгалтерский учет предпринял попытки захвата оперативно-калькуляционного учета, для чего стали применяться уже явно нечестные методы конкурентной борьбы. В качестве обоснования соответствующего «рейдерского захвата» Ч. Гаррисон указывает профессиональную неспособность инженерства (по-другому – производственной части, оперативников и т.д., т.е. небухгалтерских работников) к созданию систем калькуляционного учета [5]. При этом приводится лишь один пример соответствующей неудачи производственников – когда при проверке подробного расчета себестоимости трактора обнаружился пропуск стоимости колес [5, с. 49]⁸. Очевидно, что причиной «неудач» оперативников в калькуляционном учете, о которых говорит Ч. Гаррисон, является не их профессиональная неспособность к соответствующей работе, а отсутствие необходимого опыта, которым, естественно, располагали работники бухгалтерского учета, поскольку в нем производственный учет давно сформировался.

История американского учета показывает, что бухгалтерам не удалось отобрать у оперативного учета учет затрат на производство и исчисление себестоимости. Именно в те годы (1918–1919), когда Ч. Гаррисон писал статьи, вошедшие в его книгу «Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта», а точнее – в 1919 г., в США работники оперативного учета

сформировали Национальную ассоциацию по учету затрат (NACA – National Association of Cost Accountants) [6], осуществлявшую пропаганду соответствующего вида учетной деятельности, причем как отдельного от бухгалтерского (финансового) учета. Да и сами бухгалтеры не поддержали идею Ч. Гаррисона о включении оперативного калькуляционного учета в бухгалтерский учет.

В СССР для захвата оперативного учета себестоимости бухгалтерский учет использовал государственную регламентацию учета, т.е. таковой был передан бухгалтерии по указанию государства. Для того чтобы не компрометировать себя в борьбе с оперативным учетом неточностью оперативной калькуляции, бухгалтерский учет вообще добился запрещения этой калькуляции. Как пишут Я.В. Соколов и В.Я. Соколов в книге «История бухгалтерского учета» (2004), «в (бухгалтерском – прим. автора) учете 30-х годов можно выделить три последовательно сменивших друг друга подхода. Вначале калькуляция выполнялась статистически вне непосредственной связи с данными бухгалтерского учета, затем с 1934 г. ее стали проводить по данным бухгалтерских регистров, при этом статистические представления разрешали списывать готовую продукцию по себестоимости прошлого отчетного периода и, наконец, с 1938–1940 гг. вводится жесткая бухгалтерская калькуляция»⁹.

В ответ на первый ход оперативного учета, как ясно из книги Ч. Гаррисона, также были приняты меры по повышению оперативности помесечного бухгалтерского учета за счет организации ведения учета расходов по системе Standard cost. Она позволяла предоставлять менеджерам точные данные о себестоимости производства, выпуска и реализации товаров в отчетном месяце товаров сразу же после его окончания.

В ответ на второй ход оперативного учета было предложено выявлять отклонения факта деятельности предприятия от плана в бухгалтерском учете, а также осуществлять в нем факторный анализ этих отклонений, предоставляя соответствующие сведения менеджерам одновременно с данными о фактических расходах. Ч. Гаррисон предложил осуществлять соответствующую работу в отношении фактических расходов предприятия за месяц, что, собственно говоря, является частью

⁸ Параграф «Неудачи рационализаторских попыток инженерства в области калькуляционного учета» вместо анализа неудач, например каких-то фактов значительных отклонений оперативных данных о себестоимости от бухгалтерских, полностью посвящен критике требования простоты калькуляционного учета, выдвигаемого инженерами [5, с. 44–45].

⁹ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. С. 211.

бухгалтерского учета расходов по системе Standard cost¹⁰.

Ее результаты, по мнению Ч. Гаррисона, должны были возродить интерес менеджеров к данным бухгалтерского учета себестоимости: «Работники калькуляционного учета часто жалуются, что **оперативники не хотят рассматривать** все те многочисленные и детально разработанные отчеты и сводки, которые вырабатывают для них калькуляционные бюро. При этом упускаются из вида два обстоятельства: во-первых, что эти сводки и отчеты составлены таким образом, что не дают как раз того, что необходимо оперативнику (величины «нормальных» расходов и отклонений от них – *прим. автора*); во-вторых, что аналитические выводы должны быть сделаны самой калькуляционной частью, а не оперативными работниками» [5, с. 250].

Важно отметить, что факторный анализ Ч. Гаррисона представлял собой изучение влияния на отклонения факта от плана вовсе не конкретных факторов деятельности предприятия (и принятых в ответ на их появление мер), а отклонений факторных показателей моделей соответствующих результативных показателей. Этот «факторный» анализ мог не отражать влияний на отклонения конкретных факторов, так как не учитывал того, что, как правило, конкретные факторы оказывают влияние сразу на несколько факторных показателей, а также того, что отдельные факторные показатели испытывают влияние нескольких конкретных факторов. Данный недостаток так и не смог преодолеть советский экономический анализ, или анализ хозяйственной деятельности, основанный на детерминированных факторных моделях результативных показателей.

Интересно, что сам Ч. Гаррисон и не рассматривал эту охарактеризованную особенность своего «факторного» анализа как недостаток последнего: «Задача калькуляционного учета в деле определения «причин» отклонения затрат сводится к исчислению влияния различных «факторов

¹⁰ Ч. Гаррисон предпочитал осуществлять не факторный анализ отклонений факта от плана, а его усеченный вариант, а именно факторный анализ отклонений факта от плана, пересчитанного на фактический объем. В главе II «Стандартные нормы себестоимости» рассматриваемой книги Ч. Гаррисон приводит пример учета производства (3 млн болтов), завершающегося соответствующим факторным анализом, результатом которого, помимо данных о фактических расходах за месяц, выступают данные о стандартных расходах за месяц (на материал, заработную плату и накладные расходы – в разрезе отдельных видов) на фактический выпуск и об отклонениях от этого стандарта в зависимости от колебаний цены и изменений в производительности.

производительности», т.е. так сказать, «общих причин», а не «конечных причин». Его задача состоит в том, чтобы выявить, каким образом протекают явления, а не почему они так протекают. Например, задачей оперативно-калькуляционного учета является установление того, в какой мере возрастание затрат вызвано ростом ставки заработной платы. Однако вполне очевидно, что в его компетенцию отнюдь не входит установление того, почему произошло это возрастание ставок заработной платы» [5, с. 269].

На Западе, в отличие от СССР, соответствующие идеи Ч. Гаррисона не получили существенного развития, о чем можно судить по следующим словам французского профессора Ж. Ришара, которые приводит А.Д. Шеремет в работе «Теория экономического анализа» (2002): «Долгое время на Западе, да и теперь еще, анализ хозяйственной деятельности предприятия (в бухгалтерском учете – *прим. автора*) часто ограничивался анализом финансового состояния, т.е. в основном сводился к изучению рентабельности и платежеспособности предприятия. Российский читатель, желающий приобрести в США или во Франции книгу по экономическому анализу деятельности предприятия, не найдет ее, зато обнаружит там изобилие изданий по анализу финансовой деятельности, которые все, используя очень похожие схемы, увлеченно трактуют рентабельность и платежеспособность, отводя очень скромное место изучению других показателей оценки результатов хозяйственной деятельности предприятия»¹¹.

В СССР ответ бухгалтерского учета на второй ход оперативного учета первоначально состоял в попытках не допустить осуществления соответствующей работы в оперативном учете, для чего первым против последнего была развязана настоящая «война», формальным началом которой выступил ответ бухгалтеров на появление работ В.В. Цубербиллера «Оперативный учет и оперативное делопроизводство» (1924) [7], Р.С. Майзельса «Что такое оперативный учет» (1924) [8] и др. В статьях С.С. Дезорцева «К дискуссии об «оперативном учете» (1925) [9], В.К. Мнюха «Еще раз к вопросу об «оперативном» учете» (1925) [10] и др. отвергалось само существование оперативного учета как обособленно функционирующей информационной системы, доказывалось отсутствие на предприятии такого особого вида учета, как оперативный учет, утверждалось, что его создание приведет к

¹¹ Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. Учебник. М.: ИНФРА-М, 2002. С. 6.

дублированию и разрушению бухгалтерского учета, отсталость которого нужно и можно преодолеть усилиями бухгалтеров и хозяйственников. Все же при формировании в нашей стране на рубеже 20–30-х гг. XX в. «сталинской» экономической науки, в том числе учетной, оперативный учет был признан как необходимый элемент учетной деятельности в стране, о чем говорит, в частности, следующая выдержка из программы курса «Промышленная статистика», составленной С.М. Югенбургом, А.Г. Первухиным и др.: «Шесть условий т. Сталина. Различные потоки учетных данных: бухгалтерский, **оперативный** и статистический учет и их взаимоотношения» [11]. Однако в итоге судьба оперативного учета в СССР оказалась печальной. Как было показано, ему не дали заниматься оперативным учетом себестоимости. Оперативной работе по выявлению отклонений от плана и их анализу не позволили выйти за пределы анализа выполнения краткосрочных оперативных планов, возникшего после введения на советских предприятиях научной организации труда в середине 20-х гг. XX в. Как пишет Б.И. Валуев в статье «Еще раз о делении хозяйственного учета на виды – некоторые спорные тенденции и связанные с этим концепции» (2012) о результатах кампании, развязанной бухгалтерами против оперативного учета, «противостояние оказалось настолько велико, что оперативный учет еще долгое время не проникал всерьез в сферу экономических показателей и постепенно оттеснялся в область регулирования производственно-технических процессов, стал все чаще называться оперативно-техническим учетом и, наконец, превратился в достояние диспетчерских служб...» [12].

И только после этого в СССР начал развиваться бухгалтерский анализ выполнения планов (за квартал, год) с факторным анализом соответствующих отклонений по методу Ч. Гаррисона в рамках специализированного вида учетной деятельности – экономического анализа, или анализа хозяйственной деятельности, разрабатывавшегося одноименной учетной наукой, возникшей в 30-х гг. XX в. Возможно, причиной такой ситуации является более позднее по сравнению с США становление в нашей стране научного планирования, в том числе квартального и годового, несмотря на то, что соответствующие планы государственные плановые органы начали спускать предприятиям (первоначально национализированным) еще в 1918 г. – вначале квартальные (а значит и помесечные), а затем и годовые, в форме промфинплана. Как пишет Е.В.

Смирнова в статье «Эволюция систем планирования предприятий, их модификации и взаимосвязь с развитием экономики» (2011), «в 20-е годы промфинплан предприятий включал: производственную программу, план по труду, план по снабжению, план по себестоимости, план по прибыли, план накоплений по видам продукции. Плановые показатели определялись посредством корректировки отчетно-статистических данных» [13]. Таким образом, судя по методологии составления, соответствующие планы отличались неточностью, что снижало ценность анализа их выполнения, в том числе выявления причин отклонений от плана. Следует отметить, что экономический анализ включил в себя анализ выполнения плана и по показателям финансового анализа, в связи с чем финансовый анализ стал рассматриваться как элемент экономического анализа или его разновидность. Так, в книге С.Б. Барнгольц, В.Г. Ветчинина, И.А. Ламыкина и Г.М. Тацья «Экономический анализ деятельности предприятий и объединений» (1975) в классификации экономического анализа отмечается, что «по аспектам исследования различаются анализ финансово-экономический и технико-экономический – два взаимосвязанных аспекта единого экономического анализа» [14].

Интересно, что советский бухгалтерский учет пытался «отобрать» у оперативного учета и анализ выполнения краткосрочных планов, в том числе осуществляемый на основе оперативной отчетности, как это следует из книги С.П. Днепровского «Анализ и планирование хозяйственной деятельности сельпо» (1939), представляющей собой одну из первых работ по экономическому анализу. Как пишет ее автор, «анализ должен быть текущим и периодическим... Периодический анализ проводится по более длительным периодам составления плана – за год, квартал. Текущий же анализ (контроль) производится повседневно, подекадно, помесечно на основе данных текущего учета и оперативной отчетности» [15]. Важно отметить, что включение в бухгалтерский экономический анализ соответствующего оперативного анализа не было лишь теоретической выкладкой. Каждый раздел экономического анализа в книге С.П. Днепровского заканчивается оперативным анализом, например, глава «Анализ и планирование заготовительной работы» – параграфом «Организационно-оперативные мероприятия и текущий контроль за выполнением плана», в котором, в частности, представлена форма текущего контроля заготовок зерновых, в которой указываются план на месяц и

среднедневное поступление и на каждый день месяца фактические остаток, поступление и сбыт [15, с. 96]. Как отмечается далее, «текущий контроль должен своевременно предупреждать правление о всех ненормальностях в ходе выполнения плана и помогать принятию мер для их устранения».

В частности в нашем примере **падение ежедневного поступления против среднедневного** уже говорит о неблагополучии в ходе заготовки, а **задержка в сбыте** свидетельствует о накоплении излишних остатков. Надо тут же по ходу работы выяснить и **вскрыть причины слабого поступления и отгрузки продукта** и их устранить» [15, с. 96]. Интересно, что советский экономический анализ отказался от анализа, осуществляемого на основе месячной бухгалтерской отчетности, который пропагандировал Ч. Гаррисон.

Важно отметить, что рассматривавшийся как продолжение бухгалтерского учета экономический анализ в его периодической части также включал в себя анализ квартальной и годовой статистической и другой отчетности, формировавшейся в оперативном учете, например, отчетов о выполнении плана по труду, использовании календарного фонда станочного времени.

Впоследствии оперативный учет в СССР в полной мере «отвоевал» у бухгалтерского учета анализ выполнения краткосрочных планов по данным оперативной отчетности, что было закреплено «вторым» рождением науки «оперативный учет» в нашей стране в 60-х гг. XX в., которое связывается с выходом ряда работ по оперативному учету, прежде всего, такого ученого, как И.И. Каракоз, и, в частности, его книги «Вопросы теории оперативного учета» (1965) [16]. Несмотря на это, в работах по экономическому анализу продолжали и продолжают рассматривать оперативный анализ как часть работы по экономическому анализу. Так, в уже упомянутой книге С.Б. Барнгольц, В.Г. Ветчинина, И.А. Ламыкина и Г.М. Тация, в той же классификации экономического анализа отмечается, что по характеру принимаемых решений анализ подразделяется, в частности, на «...оперативный (для принятия мер, обеспечивающих выполнение внутримесячных заданий и месячного плана)...», и что «по периодичности проведения различаются анализ ежедневный, декадный или недельный, месячный квартальный и годовой» [14, с. 18].

Проанализированное развитие оперативного учета в СССР можно рассматривать как реакцию

оперативного учета на резкое расширение бухгалтерского учета в части экономического анализа, которое произошло в начале 60-х гг. XX в.

Бухгалтерский учет стремился не только дать оперативному учету симметричный ответ, но и обойти его в составе сведений, предоставляемых лицам, принимающим решения. В связи с этим бухгалтерским учетом были осуществлены попытки захвата части планирования на предприятиях, а именно – стоимостного планирования, вдохновителем которого выступил тот же Ч. Гаррисон. Неспособность инженерства к стоимостным расчетам, проявленную им при формировании оперативных калькуляционных систем, Ч. Гаррисон переносил и на деятельность инженерства по планированию, из чего следовал вывод о необходимости передачи бухгалтерии стоимостного планирования, в частности, предварительного планирования себестоимости: «Мы убеждены, что работник учета станет в будущем тратить свое время в гораздо большей мере на разработку планового предвидения, чем на фиксацию событий прошлого» [5, с. 59]. Очевидно, что в США эта идея имела практическое воплощение, о чем можно судить по книге американского ученого в области менеджмента В. Кента «Новейшая система управления промышленным предприятием» (2-е рус. изд., 1924), согласно которой за бухгалтерским учетом закрепляется работа по стоимостному планированию, а именно, «...каковы должны быть **цифровые размеры различных статей в течение ближайших 6 или 12 месяцев** при правильном развитии дела, дабы на основании сравнений возможно было судить, целесообразно ли будет, увеличив абсолютную сумму накладных расходов, расширить само дело, или же предпочтительно идти старым фарватером, или же, наконец, лучше совсем свернуть паруса?» [17].

В СССР, несмотря на то, что специализированные плановые отделы на предприятиях стали создаваться еще с начала 20-х гг., еще в 30-х гг. существовали целые отрасли, на стоимостное планирование работы предприятий в которых претендовала бухгалтерия. Таковой была потребительская кооперация, как это следует из ранее упомянутой книги С.П. Днепровского. Как выясняется из «Предисловия», к бухгалтерской деятельности относится не только экономический анализ, но и планирование работы сельпо, так как одной из целей книги является «...вооружить методикой планирования **бухгалтера сельпо, как непосредственного составителя плана...**» [15, с. 4].

Несмотря на отдельные попытки бухгалтерского учета захватить части планирования деятельности предприятий, в целом все же оно осталось за планированием в виде специализированной деятельности, о чем говорит практика управления на предприятиях, в частности, в СССР.

«Советский» ответ оперативному учету был более «жестким» также и с точки зрения расширения состава предлагаемых менеджерам сведений. Уже С.П. Днепровский включает в бухгалтерский экономический анализ разработку мер по улучшению работы предприятия, причем не просто рекомендаций, а конкретных мер. Если «назначение текущего анализа – это на основе повседневного контроля систематически сигнализировать правлению о ходе выполнения плана, о развитии деятельности сельпо, для того чтобы правление сельпо, немедленно устраняя всякого рода неполадки в работе, лучше могло руководить своим хозяйством» [15, с. 15], то «задача периодического анализа – подвести итоги за пройденный период, глубоко проверить выполнение плана, установить достижения, вскрыть недостатки, **разработать конкретные мероприятия по их устранению** и с учетом данных анализа построить план будущей деятельности» [15, с. 15].

Впоследствии советский экономический анализ, более реально оценивая свои возможности, оставил за собой выдачу рекомендаций лишь общего характера. В книге С.Б. Барнгольц, В.Г. Ветчинина, И.А. Ламыкина и Г.М. Тация «Экономический анализ деятельности предприятий и объединений» (1975) к задачам анализа, имеющим отношение к выработке мер, относятся лишь выявление резервов улучшения работы и **путей их использования**, подготовка материалов для выбора оптимальных управленческих решений» [15, с. 14].

В 30-х гг. прошлого столетия отечественный бухгалтерский учет «опробовал» и такие методы конкурентной борьбы с оперативным учетом, как увеличение числа подсчитываемых в учете показателей и введение обязательности использования учетных данных менеджерами. Увеличение числа подсчитываемых показателей приводит к расширению учетной работы, особенно в условиях ее соответствующей государственной регламентации, увеличению объема средств, направляемых на развитие и содержание данного вида учета и, следовательно, к экономическому «удушению» конкурирующего вида учета. Введение обязательности использования учетных данных менеджерами как непосредственно

повышает соответствующий спрос на них, так и образует дополнительный производный спрос на эти данные, вызываемый ростом их имиджа вследствие подтверждения их важности фактом введения государством обязательности их использования. Соответствующие приемы бухгалтерскому учету удалось применить в части собственно учетной деятельности и исчисления отклонений факта от плана, удачно воспользовавшись введением в нашей стране хозрасчета бригад и цехов после Постановления ЦК ВКП(б) от 5.12.1929 г. [18]. Важно отметить, что стоимостной учет работы подразделений предприятия вскоре был отменен за неадекватностью формирования стоимостных планов для производственных подразделений, не отвечающих за цены на ресурсы и продукты. Как пишет П.Ф. Палий в книге «Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета)» (2006), «учет поставлял систематизированную информацию о калькуляции себестоимости, которая затем не анализировалась и никак не использовалась в управлении. То же самое можно сказать об искусственно созданных показателях внутреннего хозяйственного расчета, которые редко использовались линейными менеджерами для совершенствования управления подразделениями» [19]. Заметим, что, несмотря на все усилия бухгалтеров, содержательную часть экономического анализа государство делать обязательной неизменно отказывалось.

На Западе чуть позже также имело место подобное расширение бухгалтерского учета в форме «бюджетного метода руководства». Важно отметить, что в нем получила воплощение идея Ч. Гаррисона о передаче стоимостного планирования деятельности предприятия бухгалтерии в виде передачи ей «бюджетирования». Очевидна «бухгалтерская» трактовка данного метода управления, приведенная в работе французского ученого в области менеджмента Дж. Обэр-Крие «Управление предприятием» (рус. изд., 1973): «а) совокупность координированных предвидений, дающих, в частности, возможность заранее предвидеть условия, при которых будет осуществляться деятельность предприятия, и иметь **предварительное представление на будущее об основных статьях** (бюджетах – *прим. автора*), **входящих в счет прибылей и убытков**; б) систематическое сопоставление в установленные периоды (обычно **ежемесячно**) результатов, фактически достигнутых в различных областях управления, с намечавшимися; в) быстрое сообщение о соответствующем положении не

только дирекции, но и работникам, непосредственно отвечающим за тот или иной участок...» [20]. И на самом деле, как пишет Дж. Обэр-Крие, в частности, «на небольших предприятиях ответственным за бюджет практически бывает **главный бухгалтер**» [20, с. 186].

Таким образом, в нашей стране оперативный учет, благодаря усилиям бухгалтеров, предпринятым в 20–30-е гг. прошлого века, нацеленным на развитие бухгалтерского экономического анализа, оказался в весьма неразвитом состоянии. Эта ситуация продлилась до заката советской эпохи его развития, несмотря на определенное расширение оперативного учета в середине 60-х гг. XX в. Что касается расширения бухгалтерского учета за счет планирования и экономического анализа, то на практике оно далеко не было столь значительным, как на это рассчитывали авторы трудов по экономическому анализу. Развитие научного планирования в СССР фактически свело на вначале «нет» бухгалтерское планирование, а затем (к 60-м гг. XX в.) и экономический анализ как оригинальную разработку, несмотря на все усилия ученых-аналитиков по формированию методик экономического анализа применительно к различным отраслям экономики¹² и пропаганде экономического анализа. От соответствующего экономического анализа фактически оставалось примитивное исчисление абсолютных и относительных отклонений от плана и указание их общих причин. Лишь в начале 60-х гг. произошел бурный всплеск экономического анализа благодаря тому, что, как это видно из книги С.К. Татура «Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий» (1962), разработчикам экономического анализа удалось удачно связать данную деятельность с решением задачи построения в нашей стране коммунизма, поставленной в Программе партии, принятой на XXII съезде КПСС (1961) [21]. Если, по данным С.К. Татура, на март 1960 г. на советских предприятиях существовало лишь два бюро экономического анализа на общественных началах, то к марту 1962 г. их стало 2 051 [21, с. 60]¹³, к чему привели обсуждение и постановка задачи построения коммунизма. Однако эта ситуация ненадолго отсрочила неминуемый крах

¹² Сформированный первоначально применительно к потребностям сельпо, т.е. торговли, хлебопечения и общественного питания, экономический анализ был вскоре разработан для сельскохозяйственных предприятий и МТС, а к 40–50-м гг. XX в. – уже и для предприятий разных отраслей промышленности и пр.

¹³ Включая бюро, созданные при научно-исследовательских и проектных институтах.

квартального и годового экономического анализа по данным отчетности, обусловленный его абсолютной бесполезностью для управления на предприятии – даже если в результате анализа и выявлялись какие-то конкретные недостатки в работе предприятия и предлагались меры по их устранению, выяснялось, что об этих недостатках менеджерам давно известно и, более того, что меры по их устранению уже приняты. В итоге С.Б. Барнгольц (крупнейший специалист в области экономического анализа) в книге «Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития» (1984) была вынуждена признать, что на предприятиях «важнейшая функция управления – экономический анализ – не является обязательной» [22].

На Западе оперативный учет не только отстоял свои позиции, но и предложил менеджерам «свою» предварительную калькуляцию себестоимости, планирование, бюджетирование и разработку конкретных мер по улучшению деятельности предприятия, что вылилось в формирование «управленческого» учета, первоначально выступавшего производственным учетом. В результате на Западе бухгалтерский учет оказался прочно запертым в рамках «финансового» учета, т.е. собственно бухгалтерской учетной работы, нацеленной на формирование внешней отчетности и анализа последней (финансового анализа). О том, что западный бухгалтерский учет «не идет» дальше финансового анализа, говорит прежде всего содержание курсов по бухгалтерскому (финансовому) учету. Например, таковой в сертификационной программе СМА (Certified Management Accountant – присяжный бухгалтер по управленческому учету) состоит из следующих элементов: 1) финансовые отчеты (Financial Statements); 2) требования к отчетности (Reporting Requirements); 3) анализ учета и отчетности (Analysis of Accounts and Statements); 4) внешний аудит (External Auditing) [6, с. 19]. Также он не идет дальше «разоблачения тайн» бухгалтерского учета на Западе, т.е. популярного изложения того, как ведется бухгалтерский учет в целях составления внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности, и какие выводы о деятельности предприятия можно сделать на основе последней, что видно из книги английского автора Э. Райса «Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе» (2006) [23].

Переход нашей страны к рыночной, а точнее – к частнособственнической экономике, связанный с

широким проникновением в отечественную управленческую науку и практику западных моделей управления, вывел отечественный оперативный учет из-под влияния бухгалтерского учета, показав возможности оперативного учета, используемые на Западе, например, «забытый» оперативный учет себестоимости. Этот переход также возродил надежды ученых в области бухгалтерского учета на развитие бухгалтерского экономического анализа, неудачи которого списали на отсутствие заинтересованности советских руководителей в его проведении. Как писал С.А. Стуков в книге «Как изучать бухгалтерский учет» (1991) о ситуации с экономическим анализом в условиях административно-командной системы, «на вдумчивый, глубокий экономический анализ... у бухгалтера не оставалось времени, да и **спроса на этот анализ не существовало...** Налаженная целесообразная работа в условиях рынка, жесткой конкуренции, решения проблем выживаемости потребует усиления учета, контроля, последующего экономического анализа хозяйственной деятельности, ее результатов и выявления вклада каждого подразделения и каждого работника в обеспечение рентабельности предприятия» [24]. Заметим, что бухгалтерский учет в лице С.А. Стукова также загорелся идеей возврата некогда отмененного бухгалтерского учета деятельности подразделений предприятия и его доведения даже до деятельности отдельных работников, о чем с большей ясностью говорят его следующие слова: «Выявление уровня хозяйствования в отдельных подразделениях предприятия, сопоставление затрат и результатов позволяет видеть, кто чего стоит, кто как работает и устраняет какую-либо обезличку в оплате труда. Кстати, в 30-х годах такой учет затрат и результатов (экономии или перерасхода) в разрезе отдельных хозрасчетных подразделений, включая не только производственные цехи, но и управленческие отделы и службы, велся на многих советских предприятиях» [24, с. 123]. Вследствие рассмотренных причин после перехода к рынку произошло резкое усиление конкурентной борьбы между оперативным и бухгалтерским учетом за внимание менеджеров к их данным.

При этом «наступление» оперативного учета на бухгалтерский учет приняло форму внедрения на предприятиях управленческого учета, который на Западе, благодаря процессу автоматизации управления, давно трансформировался в совокупность оперативного и бухгалтерского учета, результаты которого предназначены для менеджеров предприятий и элементов планирования и принятия решений.

В результате этого борьба бухгалтерского учета с оперативным учетом приняла форму борьбы первого, в зависимости от трактовки управленческого учета, с управленческим учетом или с оперативным учетом за место в управленческом учете. В итоге работы по управленческому учету стали четко делиться на работы, написанные представителями оперативного учета, и работы, написанные представителями бухгалтерского учета, о чем можно судить по месту в управленческом учете того или иного вида учета.

Борьба бухгалтерского учета с оперативным учетом как управленческим учетом представлена, например, в книге Я.В. Соколова и М.Л. Пятова «Бухгалтерский учет для руководителя» (2008): «...Менеджер ...организует свой учет – управленческий, **нанимает «специалистов» – новых людей, платит им огромные деньги, несоизмеримые с зарплатой тружеников-бухгалтеров, закупает дорогостоящее программное обеспечение** и проч. и в лучшем случае получает, сам того не осознавая, сокращенный вариант бухгалтерской отчетности» [25].

Авторы книги рассказывают, как им во время перерыва при чтении лекций по программе повышения квалификации менеджеров высшего звена удалось отговорить директора одной крупной фирмы от установки системы управленческого учета стоимостью согласно одному предложению 520 000 долл. США, а другому – 550 000, который хотел с ее помощью отслеживать расходы по выполнению заказов по нескольким договорам: «Тогда **мы посоветовали ему спросить «аналитику к двадцатому»** [25, с. 7]. Видно, что авторы книги пытаются объяснить отмененное решение о приобретении соответствующей информационной системы простым незнанием менеджеров об информационных возможностях бухгалтерского учета, хотя, очевидно, в его основе лежала необходимость наличия у менеджеров оперативных сведений о себестоимости производства, выпуска и реализации заказов.

Борьба оперативного и бухгалтерского учета за место в управленческом учете отражена, например, в книге И.В. Аверичева «Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение» (2008). Ее автор, очевидно, близкий к оперативному учету, приводит пример приказа о правилах документооборота в компании, согласно которому «начальник отдела продаж – еженедельно, в среду, в 10.00 предоставляет

информацию о продажах за неделю и состоянии дебиторской задолженности финансовому и генеральному директору...» [6, с. 67]. При этом не рассматривается альтернативная возможность получения аналогичной информации от бухгалтерии, хотя по сведениям, которые приводит М. Чередников в работе «Внутренняя отчетность для менеджера: кому верить?» (2002), в частности, данные о реализации продукции (работ, услуг) и о дебиторской и кредиторской задолженности перед внешними контрагентами менеджеры предприятий предпочитают получать от бухгалтерии [4].

Для наступления, предпринятого оперативным учетом, были характерны попытки использования государства для навязывания менеджерам управленческих отчетов, вылившиеся в создание Методических рекомендаций по организации и ведению управленческого учета, рекомендованных к применению российскими предприятиями, которые были утверждены Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России, протокол заседания от 22 апреля 2002 г. № 4¹⁴. Наступление оперативного учета в форме западного управленческого учета привело к «обогащению» состава информации отчетов, о чем можно судить, в частности, по приведенным выше Методическим рекомендациям, согласно которым отчеты содержат, в частности, необходимую информацию **о внешнем окружении предприятия** с целью обеспечения возможности принимать экономически взвешенные управленческие решения.

Рассмотрим лишь несколько итогов борьбы оперативного и бухгалтерского учета в нашей стране после перехода к рынку, выступивших «ответами» бухгалтерского учета. Это возрождение бухгалтерского учета и контроля деятельности подразделений и появление дополнительного планирования (бюджетирования) для целей соответствующего контроля, внедренных, как следует из книги П.Ф. Паляя «Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета)» (2006),

в частности, в ОАО «МГТС», ОАО «Интелеком», ОАО «АК «Транснефть», ОАО «Самарэнерго», ФГУП «Щелковский биокомбинат» [19, с. 265].

Но, очевидно, наиболее существенным ответом выступило увеличение числа подсчитываемых в бухгалтерском учете показателей, вызванное развитием налогового учета, ключевым шагом которого стало принятие в 2002 г. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», требовавшим бухгалтерского учета разниц между налогами, подсчитанными в «обычном» и налоговом учете¹⁵, что резко увеличило трудоемкость учета. Именно с этим можно связать резкий рост численности бухгалтерских работников в стране. Если, по данным А.Д. Шеремета, в начале века в России в сфере бухгалтерского учета трудились 3,5 млн чел.¹⁶, то, по данным РСПП и Русала, в 2013 г. численность бухгалтеров в России достигла 5 млн чел.¹⁷

Настоящее исследование показывает, что оперативный и бухгалтерский учет на предприятиях и соответствующие учетные науки не заинтересованы в интеграции двух видов учетной деятельности, их развитие идет по пути конкурентной борьбы за спрос менеджеров на их информацию, в результате которой поток избыточной информации, предоставляемой менеджерам, постоянно увеличивается. Это значит, что борьба между оперативным и бухгалтерским учетом на предприятиях может быть прекращена только государством, а **теоретические основы** для реформирования учета на пути интеграции двух его видов должны разрабатываться фундаментальной экономической наукой – экономической теорией. Для исследований, нацеленных на совершенствование «соседних» наук, в экономической теории существует направление под названием «институциональная экономика». Частью этого направления является применение подходов экономической теории (равновесного, рыночного, **конкурентного** и др.) для решения проблем, выходящих за рамки собственно экономики.

¹⁴ Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, рекомендованные к применению российскими предприятиями, утверждены Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России, протокол заседания от 22.04.2002 г. № 4. URL: <http://www.twirpx.com/file/152176/>

¹⁵ 25 положений по бухгалтерскому учету. М.: Омега-Л, 2014. 333 с.

¹⁶ Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. Учебник. М.: ИНФРА-М, 2002. С. 289.

¹⁷ Ряды бухгалтеров поредуют втрое. 24 июня 2013 г. URL: <http://rbcdaily.ru/economy/562949987060654>

Список литературы

1. *Зиновьева Н.Б.* Избыточность в управленческих документах: новые разновидности // Делопроизводство. 2015. № 3. С. 3–7.
2. *Майталь Ш.* Экономика для менеджеров: десять важных инструментов для руководителей / пер. с англ. М.: Дело, 1996. 416 с.
3. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 2001. 368 с.
4. *Чередников М.* Внутренняя отчетность для менеджера: кому верить? // Управление компанией. 2002. № 10. URL: http://iteam.ru/publications/finances/section_50/article_1136.
5. *Гаррисон Ч.* Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. М.: Техника управления, 1931. 299 с.
6. *Аверичев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М.: Вершина, 2008. 512 с.
7. *Цубербиллер В.В.* Оперативный учет и оперативное делопроизводство // Система и организация. 1924. № 12. С. 25–28.
8. *Майзельс Р.С.* Что такое оперативный учет // Система и организация. 1924. № 12. С. 28–30.
9. *Дезорцев С.С.* К дискуссии об «оперативном учете» // Счетоводство. 1925. № 10. С. 1353–1358.
10. *Мнюх В.К.* Еще раз к вопросу об «оперативном учете» // Счетоводство. 1925. № 7–8. С. 830–835.
11. *Югенбург С.М., Первухин А.Г., Бурштейн Г.Я., Хейстер И.М., Кваша Я.Б.* Программа курса «Промышленная статистика» // Сборник программ по учетно-статистическим дисциплинам. М.: ЦУНХУ Госплана СССР, 1934. 188 с.
12. *Валуев Б.И.* Еще раз о делении хозяйственного учета на виды – некоторые спорные тенденции и связанные с этим концепции // ВІСНИК ЖДТУ. 2012. № 3. С. 18.
13. *Смирнова Е.В.* Эволюция систем планирования предприятий, их модификации и взаимосвязь с развитием экономики // Вестник Оренбургского государственного университета. 2011. № 8. С. 111–121.
14. *Барнгольц С.Б., Ветчинин В.Г., Ламыкин И.А., Тацкий Г.М.* Экономический анализ деятельности предприятий и объединений. М.: Финансы, 1975. 518 с.
15. *Днепроовский С.П.* Анализ и планирование хозяйственной деятельности сельпо. М.: Госторгиздат, 1939. 296 с.
16. *Каракоз И.И.* Вопросы теории оперативного учета. Киев: КИНХ, 1965. 72 с.
17. *Кент В.* Новейшая система управления промышленным предприятием. Л.–М.: Книга, 1924. 117 с.
18. *Кленов И.А.* Программа курса «Советский бухгалтерский учет и калькуляция в промышленности» // Сборник программ по учетно-статистическим дисциплинам. М.: ЦУНХУ Госплана СССР, 1934. 188 с.
19. *Палий П.Ф.* Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: ИНФРА-М, 2006. 279 с.
20. *Обэр-Крие Дж.* Управление предприятием. М.: Прогресс, 1973. 304 с.
21. *Татур С.К.* Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий. М.: Издательство экономической литературы, 1962. С. 3.

22. Барнгольц С.Б. Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития. М.: Финансы и статистика, 1984. 216 с.
23. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе / пер. с англ. М.: Олимп–Бизнес, 2006. 352 с.
24. Стуков С.А. Как изучать бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 1991. 132 с.
25. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя. М.: Велби, 2008. 232 с.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**COMPETITION BETWEEN OPERATIONAL AND ACCOUNTING RECORDS
AND ACCOUNTING INFORMATION REDUNDANCY:
AN ECONOMIC AND THEORETICAL ANALYSIS**

Yuliya I. BUDOVICH

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

Article history:

Received 19 July 2016
Received in revised form
19 September 2016
Accepted 11 October 2016
Available online
27 January 2017

JEL classification: A12,
M40, M41

Keywords: operational
recording, accounting,
competition in the recording

Abstract

Importance The article addresses the reasons of information redundancy of operational and accounting records for enterprise management in Russia.

Objectives The research aims to prove that the redundancy of accounting information for enterprise managers is largely driven by the existence of competition between operational accounting and accounting for managers' demand for their information.

Methods The study employed a dialectical method and a historical approach.

Results The research revealed that the redundancy of managerial accounting information and its permanent increase are largely explained by the existence of competition between operational accounting and accounting for managers' demand for accounting information. The findings can be used as a basis for further research of the competitive struggle between the two types of accounting at enterprises, and as a substantiation of the need for measures to end this struggle and integrate the two types of accounting.

Conclusions Operational and accounting records at enterprises and relevant accounting sciences are not interested in the integration of the two types of accounting activities at enterprise. It is evidenced by the entire historical process of their development. This means that the struggle between them may be terminated only by the State, and theoretical framework for the accounting reform should be developed by a fundamental economic science, namely the economic theory.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Zinov'eva N.B. [Redundancy in the administrative documents: New categories]. *Deloproizvodstvo = Paperwork Management*, 2015, no. 3, pp. 3–7. (In Russ.)
2. Maital Sh. *Ekonomika dlya menedzherov: desyat' vazhnykh instrumentov dlya rukovoditelei* [Executive Economics: Ten Essential Tools for Managers]. Moscow, Delo Publ., 1996, 416 p.
3. Pacioli L. *Traktat o schetakh i zapisyakh* [Trattato de'Computi E Delle Scritture]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2001, 368 p.
4. Cherednikov M. [Internal reporting for the manager: Who is to believe?]. *Upravlenie kompaniei = Company Management*, 2002, no. 10. Available at: http://iteam.ru/publications/finances/section_50/article_1136. (In Russ.)
5. Harrison Ch.G. *Operativno-kal'kulyatsionnyi uchet proizvodstva i sbyta* [Cost Accounting to Aid Production]. Moscow, Tekhnika upravleniya Publ., 1931, 299 p.
6. Averichev I.V. *Upravlencheskii uchet i otchetnost'. Postanovka i vnedrenie* [Management accounting and reporting. Set-up and implementation]. Moscow, Vershina Publ., 2008, 512 p.
7. Tsuberbiller V.V. [Operational accounting and timely work flow management]. *Sistema i organizatsiya = System and Organization*, Moscow, 1924, no. 12, pp. 25–28. (In Russ.)

8. Maizel's R.S. [What operational accounting is]. *Sistema i organizatsiya = System and Organization*, 1924, no. 12, pp. 28–30. (In Russ.)
9. Dezortsev S.S. [On the discussion about 'operational accounting']. *Schetovodstvo = Accounting*, 1925, no. 10, pp. 353–358. (In Russ.)
10. Mnyukh V.K. [Once again on the 'operational' accounting issue]. *Schetovodstvo = Accounting*, 1925, no. 7–8, pp. 830–835. (In Russ.)
11. Yugenburg S.M., Pervukhin A.G., Burshtein G.Ya., Kheister I.M., Kvasha Ya.B. *Programma kursa "Promyshlennaya statistika". V kn.: Sbornik programm po uchetno-statisticheskim distsiplinam* [A course outline for Industrial Statistics. In: A collection of programs for accounting and statistical disciplines]. Moscow, TsUNKhU Gosplana SSSR Publ., 1934, 188 p.
12. Valuev B.I. [Once again on dividing the economic accounting into types – some controversial trends and related concepts]. *ВІСНИК ЖДТУ*, 2012, no. 3, pp. 18–23. (In Russ.)
13. Smirnova E.V. [The evolution of planning systems of enterprises, their modifications and relationship with economy development]. *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta = Vestnik of Orenburg State University*, 2011, no. 8, pp. 111–121. (In Russ.)
14. Barngol'ts S.B., Vetchinin V.G., Lamykin I.A., Tatsii G.M. *Ekonomicheskii analiz deyatel'nosti predpriyatii i ob"edinenii* [Economic analysis of the activity of enterprises and associations]. Moscow, Finansy Publ., 1975, 518 p.
15. Dneprovskii S.P. *Analiz i planirovanie khozyaistvennoi deyatel'nosti sel'po* [Analysis and planning of economic activities of village consumers societies]. Moscow, Gostorgizdat Publ., 1939, 296 p.
16. Karakoz I.I. *Voprosy teorii operativnogo ucheta* [Issues of the theory of operational accounting]. Kiev, KINKh Publ., 1965, 72 p.
17. Kent W. *Noveishaya sistema upravleniya promyshlennym predpriyatiem* [The Newest System of Industrial Enterprise Management]. Moscow, Leningrad, Kniga Publ., 1924, 117 p.
18. Klenov I.A. *Programma kursa "Sovetskii bukhgalterskii uchet i kal'kulyatsiya v promyshlennosti". V kn.: Sbornik programm po uchetno-statisticheskim distsiplinam* [A course outline for Soviet accounting and costing in the manufacturing sector. In: A collection of programs for accounting and statistical disciplines]. Moscow, TsUNKhU Gosplana SSSR Publ., 1934, 188 p.
19. Palii V.F. *Upravlencheskii uchet izderzhek i dokhodov (s elementami finansovogo ucheta)* [Management accounting for costs and revenues (with elements of financial accounting)]. Moscow, INFRA-M Publ., 2006, 279 p.
20. Aubert-Krier J. *Upravlenie predpriyatiem* [Gestion de l'entreprise]. Moscow, Progress Publ., 1973, 304 p.
21. Tatur S.K. *Analiz khozyaistvennoi deyatel'nosti promyshlennykh predpriyatii* [Analysis of economic activity of industrial enterprises]. Moscow, Izdatel'stvo ekonomicheskoi literatury Publ., 1962, p. 3.
22. Barngol'ts S.B. *Ekonomicheskii analiz khozyaistvennoi deyatel'nosti na sovremennom etape razvitiya* [Economic analysis of business activity at the present stage of development]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1984, 216 p.
23. Rice A. *Razoblachenie tain bukhgalterskogo ucheta. Kak razobrat'sya v bukhgalterskoi otchetnosti i v finansovom analize* [Accounts Demystified: The Astonishingly Simple Guide to Accounting]. Moscow, Olimp–Biznes Publ., 2006, 352 p.

24. Stukov S.A. *Kak izuchat' bukhgalterskii uchet* [How to study accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1991, 132 p.
25. Sokolov Ya.V., Pyatov M.L. *Bukhgal'terskii uchet dlya rukovoditelya* [Accounting for executives]. Moscow, Velbi Publ., 2008, 232 p.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.