

**АНАЛИЗ ВОЗМОЖНОСТЕЙ И ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ОГРАНИЧЕНИЙ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РОССИИ\*****Алексей Николаевич БОБРЫШЕВ**

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского управленческого учета, Ставропольский государственный аграрный университет, Ставрополь, Российская Федерация  
bobryshevaleksey@yandex.ru

**История статьи:**

Принята 29.11.2016

Принята в доработанном виде  
12.12.2016

Одобрена 26.12.2016

Доступна онлайн 29.03.2017

УДК 657.1

JEL: G30, M41

**Аннотация**

**Предмет.** С каждым годом управленческий учет все в большей степени самоидентифицируется как независимое научно-практическое направление. Но при этом, в отличие от зарубежных компаний, информация, формируемая в системе управленческого учета, используется внесистемно, а зачастую факультативно, что требует идентификации причин сложившегося положения.

**Цели.** Целью исследования является проведение экспертного опроса мнений ведущих специалистов в области управленческого учета по вопросу идентификации перспектив и ограничений дальнейшего развития управленческого учета как науки и его распространения в практике учетно-аналитической работы российских предприятий.

**Методология.** Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные и прикладные исследования отечественных и зарубежных ученых в области управленческого учета, тематические публикации в периодической печати. Исследование выполнено в рамках системного подхода, основным методом получения необходимых данных явился экспертный опрос.

**Результаты.** В ходе исследования сопоставлены цели, стоящие перед бухгалтерами, занимающимися управленческим учетом, идентифицированы наиболее актуальные направления его развития в прошлом, настоящем и будущем. Выявлены технологии управленческого учета, обладающие наибольшей информационной ценностью с позиции разных категорий пользователей. Проранжированы факторы, влияющие на изменение технологий управленческого учета. Полученные результаты были сопоставлены с ранее проводимыми, наиболее репрезентативными исследованиями, как в России, так и за рубежом. Выявлены скрытые резервы для более широкого распространения управленческого учета.

**Выводы.** В исследовании сделан вывод о том, что управленческий учет не должен ограничиваться сбором и анализом необходимых данных для принятия решений. В соответствии с тенденциями постиндустриального развития экономики, все более востребованным становится необходимость выработки рекомендаций для развития экономического субъекта, описание его бизнес-модели и той макроэкономической среды, в которой он функционирует, выработка рекомендаций и альтернатив оперативного и стратегического характера относительно направлений дальнейшего развития.

**Ключевые слова:**

бухгалтерский учет, управленческий учет, бюджетирование, система сбалансированных показателей, экспертный опрос

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

С каждым годом управленческий учет все в большей степени самоидентифицируется как самостоятельная наука, с имманентным предметом, объектом и инструментарием, ориентированным на принятие эффективных управленческих решений. Большую роль в этом процессе играют труды современных авторов по проблемам развития управленческого учета:

С.В. Булгаковой [1], М.А. Вахрушиной [2], Е.И. Костюковой [3], О.В. Рожновой [4], Ю.И. Сигидова [5], М.И. Сидоровой [6], В.Г. Широкова, Н.Н. Костевой, Л.Н. Барековой [7], А.И. Шигаева [8] и др.

Однако в практике функционирования отечественных предприятий управленческий учет все еще не является эффективной системой информационного обеспечения управления бизнесом [9, 10, 11, 12]. Поэтому в настоящем исследовании поставлена задача выявления возможностей и функциональных ограничений развития управленческого учета в России методом экспертного опроса мнений ведущих специалистов в данной области.

Управленческий учет непрерывно эволюционировал в зарубежных странах в течение всего периода адаптации его инструментария к

\* Автор выражает благодарность и глубокую признательность д.э.н., профессору, заведующему кафедрой статистики и эконометрики ФГБОУ ВО Ставропольский государственный аграрный университет Алексею Николаевичу ГЕРАСИМОВУ, а также заведующей кафедрой бухгалтерского управленческого учета ФГБОУ ВО Ставропольский государственный аграрный университет Елене Ивановне КОСТЮКОВОЙ за советы и ценные замечания при работе над данной статьей.

Статья предоставлена Информационным центром Издательского дома «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ» при Ставропольском государственном аграрном университете.

Статья подготовлена за счет использования средств Гранта Президента Российской Федерации для государственной поддержки молодых российских ученых – кандидатов наук (МК-8806.2016.6).

специфике отечественной экономики и продолжающихся дискуссий относительно необходимости его ведения в нашей стране.

Научные исследования по ряду сопряженных проблематик показывают все большее распространение аналитических методов управленческого учета в сравнении с традиционными [12, 13].

В ходе исследования были изучены различные аспекты развития управленческого учета за рубежом. В этой связи стоит отметить следующие работы и научные результаты.

1. Построение усовершенствованной модели управленческого учета, основанной на идеях организационного контроля и эффективности [14].
2. Работы, посвященные организации системы бюджетирования на предприятии [15, 16, 17].
3. Концепция сбалансированных показателей [18, 19, 20, 21].
4. Изучение роли коммуникации в системе принятия решений на базе управленческого учета [22].
5. Описание роли управленческого учета в разработке систем оценки эффективности деятельности [23].
6. Изучение вопросов генезиса и перспектив дальнейшего развития управленческого учета [24, 25, 26, 27] и др.

Исследование проводилось в соответствии с разработанным алгоритмом (рис. 1) методом экспертного опроса.

Для этого были отобраны высококвалифицированные специалисты в области управленческого учета, сформировавшие три фокус-группы.

1. «Учетные работники» – данную фокус-группу составили работники учетно-аналитических служб предприятий различных видов экономической деятельности в нескольких регионах Российской Федерации.
2. «Ученые» – в данную фокус-группу вошли работники высших учебных заведений и научных учреждений Российской Федерации, имеющие ученую степень кандидата и доктора экономических наук, занимающиеся проблематикой развития управленческого учета.
3. «Пользователи» – фокус-группа была составлена из лиц, использующих данные

управленческого учета для принятия решений на основании управленческой и финансовой отчетности (руководители предприятий, собственники бизнеса, инвесторы, финансовые и кредитные аналитики и др.).

В отличие от массового опроса, в экспертном опросе формируется ограниченное количество членов экспертных групп, при этом выбор специалистов для фокус-групп является одним из наиболее важных этапов, определяющих конечную эффективность исследования и релевантность полученной информации для выявления соответствующих детерминант и закономерностей.

Для проведения экспертного опроса были отобраны ведущие специалисты в области постановки и внедрения системы управленческого учета со стажем практической работы более 10 лет. В фокус-группу «Ученые» были отобраны доктора наук с наиболее высокими показателями цитируемости (Российский индекс научного цитирования) научных работ в области управленческого учета.

В результате исследования был сделан вывод о том, что в настоящее время нельзя говорить о широком распространении управленческого учета в регионах России с аграрной специализацией, 53,8% опрошенных представителей предприятий лишь частично и внесистемно применяют отдельные его элементы, а 7,7% респондентов и вовсе не видят необходимости его внедрять. Однако положительная практика и возможность для его дальнейшего распространения существует.

Чаще всего функции по ведению управленческого учета закреплены за работниками бухгалтерии, так ответило 40,3% всех респондентов, 12,9% отметили, что такие функции закреплены за бухгалтером-аналитиком, в сферу деятельности которого входит исключительно ведение управленческого учета.

С позиции разных категорий пользователей целевые установки управленческого учета трактуются по-разному, это объясняет разобщенность и в тоже время широкое разнообразие его методов и инструментов. Архитектоника управленческого учета именно в этой связи имеет уникальную структуру в пределах различных экономических субъектов, но в тоже время существуют базовые цели управленческого учета и соответствующие им методы выработки релевантной информации для принятия эффективных решений. Как показало проведенное исследование, к таким целям следует отнести, прежде всего, следующие: «учет,

контроль и минимизация затрат»; «оценка эффективности деятельности организации»; «планирование, бюджетирование».

В результате динамической оценки важности целей, стоящих перед бухгалтерами, занимающимися управленческим учетом, которая предполагала высказать мнение относительно того, как те или иные цели менялись во времени, выявлена следующая закономерность: во всех фокус-группах респонденты указали на их существенную трансформацию. Это свидетельствует о латентных эволюционных процессах в плоскости методологии учетной науки, которая меняется под воздействием постиндустриальных процессов в экономике. Так, например, важнейшей целью управленческого учета в настоящее время является планирование и бюджетирование, но в будущем, по мнению респондентов из всех фокус-групп, значимость данного направления для бухгалтеров существенно снизится, на первый план выйдут новые цели, которые ранее не являлись предметом управленческого учета. К таковым эксперты отнесли, прежде всего, «внедрение бизнес-стратегий, выработка оптимальной бизнес-модели» (рис. 2).

В качестве наиболее важных компетенций специалиста в области управленческого учета респонденты отметили.

1. Владение методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (15,9% от совокупного количества присвоенных баллов).
2. Умение сформировать эффективную систему планирования (бюджетирования) (14,6%).
3. Сбор и анализ данных для принятия решения (14,2%).

Полученные результаты свидетельствуют о том, что роль бухгалтера в настоящее время существенно меняется, он все в большей степени вовлекается в процесс разработки стратегии бизнеса, а система управленческого учета приобретает стратегическую направленность. При этом функции и объекты управленческого учета становятся все шире, что требует совершенствования его методов и инструментов.

Наибольшее количество респондентов (24,2%) в качестве основного ограничителя для распространения управленческого учета видят размеры организации, считая, что «управленческий учет внедряется исключительно в наиболее крупных корпорациях и аграрных

холдингах». Важным фактором также является наличие квалифицированного персонала, способного эффективно применять инструменты управленческого учета для выработки релевантной информации.

На третьем месте, в качестве фактора, в наибольшей степени способствующего распространению управленческого учета, респонденты выделяют наличие требований со стороны акционеров и собственников (14,2%).

На следующем этапе респондентам было предложено оценить направления дальнейшего развития управленческого учета в России. В качестве наиболее значимого фактора, способствующего распространению управленческого учета, было выделено «создание специализированных компьютерных программ», значимость данного фактора составила 21,1%. На втором месте такой фактор, как «повышение квалификации сотрудников» – 20,9%.

Отметим, что только 3% от суммы распределенных баллов были отнесены в пользу того мнения, что «данных, вырабатываемых в системе бухгалтерского учета, достаточно для принятия эффективных управленческих решений». Это трактовалось нами как полное отсутствие перспектив дальнейшего распространения управленческого учета.

Далее были проанализированы направления развития управленческого учета в России в исторической ретроспективе. В результате было отмечено, что в настоящее время повышение квалификации сотрудников является наиболее важным фактором развития управленческого учета, при этом в будущем данный фактор станет менее значимым, и на первое место выйдет такой фактор как «создание специализированных компьютерных программ» (рис. 3).

Большое разнообразие инструментов и технологий управленческого учета, которые зачастую используются в совокупности с перспективными технологиями в системе менеджмента, расширяют спектр деятельности работников учетно-аналитических и планово-экономических служб. Эволюционный процесс в этой области делает отдельные инструменты и технологии более или менее востребованными. По результатам проведения экспертного опроса мы оценили важность и информационную ценность наиболее распространенных инструментов управленческого учета. Для этого респондентам было предложено выделить наиболее важные с их точки зрения технологии и оценить их по трехбалльной системе.

Исходя из удельного веса набранных баллов по каждому инструменту в общей сумме баллов, мы присвоили ранги каждой технологии (*табл. 1*).

С точки зрения информационной ценности респонденты отметили следующие инструменты: бюджетирование (11,2%); прогнозирование (10,4%); управленческая отчетность (9%); управленческий анализ (8,1%). Данные инструменты оценивались респондентами не с точки зрения их применения на практике, а с точки зрения гипотетической полезности для принятия управленческого решения.

В отношении частоты использования инструментов управленческого учета в практической деятельности представителей всех фокус-групп бюджетирование также остается наиболее системно используемым инструментом управленческого учета (82,4%). Такой инструмент как прогнозирование определен респондентами на второе место (74,5%). На третьем месте – управленческая отчетность (64,7%) (*табл. 2*).

Подобное ранжирование носит, естественно, условный характер, и задает лишь вектор дальнейшего исследования, поскольку перечисленные технологии не могут быть взаимозаменяемыми и каждая из них имеет несомненную информационную ценность и востребованность. Однако можно сделать вывод о том, что специалисты в практической деятельности используют только инструменты, которые, на их взгляд, являются наиболее проверенными и распространенными, не желая выступать новаторами и внедрять перспективные системы управленческого учета, новые для работников учетно-аналитических служб и не адаптированные к специфике деятельности конкретных видов экономической деятельности. Очевидно также, что для отдельных работников учетно-аналитических служб отечественных предприятий, в силу их квалификации, информационная ценность и возможности тех или иных систем управленческого учета просто не известны. В то же время, очевидно, что респонденты, ввиду как объективных, так и субъективных причин, недооценивают некоторые технологии и инструменты. Об этом свидетельствует неоднородность оценок между разными фокус-группами. Очевидно и то, что по причине недооценки важности тех или иных технологий, на практике они используются редко. Так 12 из 18 предложенных к оценке инструментов управленческого учета на практике применяли менее пятидесяти процентов пользователей.

Бюджетирование респонденты отнесли к наиболее популярной технологии управленческого учета в ретроспективном периоде (13,4% баллов от всей суммы баллов, распределенных респондентами в данном временном интервале). Эффективными технологиями прошлого респонденты также признали производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости продукции – 11%, «метод стандарт-кост (нормативный метод учета затрат)» – 8,5% (*рис. 4*).

Среди важных технологий настоящего респонденты отметили: «бюджетирование» – 12,3%; «прогнозирование» – 10%; «управленческая отчетность» – 9,5% (*рис. 5*).

В будущем же баллы были распределены более равномерно, что свидетельствует о неопределенности мнений респондентов. Все же необходимо отметить, что наибольший удельный вес баллов среди всех технологий заняли: «прогнозирование» – 9,7%; «бюджетирование» – 9,3%; «управленческая отчетность» – 9,3% (*рис. 6*).

Далее респонденты оценили перспективы использования каждой технологии. Для этого нужно было распределить баллы в разрезе каждого инструмента в пользу того времени, в котором он был наиболее эффективным. Такое исследование позволило выявить траектории изменения эффективности инструментов управленческого учета (*табл. 3*).

Так, например, оценивая такую эффективную технологию, как бюджетирование, 46,5% всех баллов респондентов было распределено в пользу того, что в настоящем она является более эффективной и востребованной, чем в прошлом (25,6%) и будущем (27,9%).

Отметим прогнозируемый респондентами рост востребованности следующих технологий управленческого учета: «концепция экономической добавленной стоимости», «система сбалансированных показателей», «управленческий учет бизнес-модели предприятия», «стратегический управленческий учет». Данные технологии, по мнению респондентов, в будущем будут пользоваться существенно большей популярностью, чем в настоящее время или в ретроспективном периоде.

Информационные технологии, к которым помимо специализированных компьютерных программ можно отнести облачные технологии, нейронные сети, средства цифрового обмена данными и

другие средства эффективной обработки, сортирования, хранения и выборки данных, способствующих осуществлению процесса взаимодействия человека и вычислительной техники, фокус-группой «Ученые» признаны наиболее значимыми (рис. 7).

Ученые также высоко оценили значимость таких факторов как кризисные процессы в экономике – 12,3%; изменения в подходах к управлению предприятием – 9,6%; внедрение новых технологий в производство – 9,6%; усложнение структуры бизнеса – 9,6%.

С целью определения статистической значимости мнений экспертов был рассчитан коэффициент конкордации Кендела в разрезе всех анализируемых параметров исследования:

$$W = \frac{12 \sum_{j=1}^m d_j^2}{n^2(m^3 - m)},$$

где  $n$  – количество экспертов;

$m$  – количество параметров (оцениваемых объектов);

$d_j$  – отклонение суммы рангов по  $j$ -му направлению от среднего значения рангов

$$W = \frac{12 \sum_{j=1}^m d_j^2}{n^2(m^3 - m) - n \sum_{i=1}^n T_i}.$$

При этом использовалась следующая последовательность расчетов методом ранговой корреляции.

1. Получение индивидуальных экспертных оценок относительно важности, значимости, приоритетности оцениваемых параметров объекта исследования. Оценки экспертов даются в виде весовых коэффициентов, которые могут принимать значения от 0 до 1. Сумма коэффициентов, присвоенных одним экспертом, должна равняться 1.

2. Ранжирование оценок важности экспертами. Каждая оценка, данная  $i$ -м экспертом, выражается рангом  $R_{ij}$  – числом натурального ряда – таким образом, что значение 1 дается максимальной оценке, а  $n$  – минимальной. Если среди оценок, данных  $i$ -м экспертом, есть одинаковые, то им присваивается одинаковый ранг, равный среднему арифметическому соответствующих чисел натурального ряда.

3. Расчет суммы рангов по каждому направлению ( $S_j$ ):

$$S_j = \sum_{i=1}^n R_{ij}.$$

4. Расчет среднего значения суммы рангов по всем направлениям ( $\bar{S}$ ):

$$\bar{S} = \frac{\sum_{j=1}^m S_j}{m},$$

где  $m$  – количество оцениваемых направлений;  
 $j$  – номер направления.

5. Расчет отклонения суммы рангов по  $j$ -му направлению от среднего значения суммы рангов:

$$d_j = S_j - \bar{S}.$$

6. Расчет показателя  $\sum T_i$ , характеризующего равные ранги:

$$T_i = \sum (t_i^3 - t_i),$$

где  $t_i$  – количество равных рангов в  $i$ -й группе.

7. Расчет коэффициента конкордации, выводы о согласованности мнений экспертов.

8. Анализ значимости параметров объекта исследования. Параметр с наименьшей суммой рангов имеет наибольшее значение. Средний коэффициент весомости определяется как отношение величины, обратной сумме рангов, к их сумме:

$$\bar{K}_{\text{вес.}} = \frac{1}{\sum \frac{1}{S_j}}.$$

Результаты расчетов представлены в табл. 4.

Отметим, что чем ближе  $W$  к единице, тем более согласованы мнения экспертов. Уровень  $p$  характеризует вероятность ошибочного вывода. Исходя из этого, можно сделать вывод о том, что мнения фокус-группы «Учетные работники» являются наиболее релевантными, поскольку обладают максимальным уровнем доверия. В то же время выводам на основе ответов ученых на вопрос 2 и вопрос 8, а также ответов пользователей на вопрос 6 нельзя доверять с высокой степенью достоверности, поскольку вероятность ошибки велика: 25%, 70,9%, и 35,5%, соответственно.

На основании проведенного экспертного опроса, а также с учетом оценки степени достоверности

мнений экспертов, был сформулирован ряд выводов, закономерностей и детерминант.

1. Изучив практику функционирования предприятий, в которых внедрена и успешно используется система управленческого учета, было установлено, что, в основном, это крупные предприятия, с численностью работников более 1 000 чел. (33,3%), представляющие структуры холдингового типа (на втором месте – предприятия с численностью работников от 100 до 200 чел. (20%). Малые формы хозяйствования (менее 100 чел.) представляют наименьшую долю тех предприятий, которые используют или внедряют систему управленческого учета (7,1%); 40% из них это общества с ограниченной ответственностью, 53,3% – акционерные общества, 6,7% представляют другие организационно-правовые формы. Отраслевая принадлежность данных предприятий весьма разнообразна: 39,8% представляют аграрный сектор экономики, 21,7% – торговлю, 16,3% – строительство. Численность работников бухгалтерии в таких предприятиях в 47% случаев составляет до 10 чел., в 26% предприятий, успешно использующих систему управленческого учета, численность работников бухгалтерии колеблется от 10 до 30 чел., в 13% предприятий она находится в диапазоне от 50 до 100 учетных работников.

2. Наличие действующей системы управленческого учета на предприятии эксперты зачастую обосновывают лишь размерами организации, предполагая, что она внедряется только в наиболее крупных экономических субъектах, в то время как в мировой практике данная система достаточно широко распространена не только в средних, но и в малых формах хозяйствования, а также в некоммерческих организациях. В нашей стране в настоящее время появляются лишь первые исследования относительно формирования системы управленческого учета в бюджетных учреждениях [2; 28; 29; 30], данное направление также считаем перспективным и открывающим новые методологические особенности учетной науки.

3. В отличие от сложившейся на международном уровне практики ведения управленческого учета, в России такая цель как «Интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета» не считается существенной. Недооценка такого важного, на наш

взгляд, фактора приводит к тому, что подобная компетенция среди специалистов либо вовсе не формируется, либо приобретает по истечении некоторого периода времени. Фрагментарное использование подобных навыков не позволяет управленческому персоналу полноценно взглянуть на преимущества информации, которая формируется в рамках управленческого учета и как следствие сдерживает его развитие и распространение.

4. Управленческий учет не должен ограничиваться сбором и анализом необходимых данных для принятия решений. В соответствии с тенденциями постиндустриального развития экономики, все более востребованным становится необходимость выработки рекомендаций для развития экономического субъекта, описание его бизнес-модели и той макроэкономической среды, в которой он функционирует, выработка рекомендаций и альтернатив оперативного и стратегического характера относительно направлений дальнейшего развития.

5. Многие технологии, которые были эффективны в прошлом, в будущем, по мнению респондентов, станут значительно менее востребованными. Среди технологий, которые станут актуальнее в перспективе, респонденты выделили стратегический управленческий учет, управленческий учет бизнес-модели предприятия, концепцию сбалансированных показателей, концепцию экономической добавленной стоимости.

6. В ходе проведения экспертного опроса выявлена закономерность, согласно которой чем организация больше по размеру и количеству учетных работников, тем большее количество инструментов управленческого учета она эффективно использует. Данное обстоятельство создает предпосылки для научно-практического совершенствования систем управленческого учета применительно к особенностям функционирования малого и среднего бизнеса.

7. Фактор эффективности технологии с точки зрения существенности вырабатываемой информации для принятия решений, по мнению респондентов, доминирует, то есть является более важным при внедрении по сравнению с трудоемкостью этой технологии или затратами, связанными с ее приобретением и последующим использованием.

Таблица 1

Результаты оценки мнений респондентов относительно важности и информационной ценности технологий управленческого учета<sup>1</sup>

Table 1

Results of rating of respondents' opinion on the importance and informational value of management accounting techniques

Анketируемые параметры	Сумма баллов, выставленных респондентами, балл			В % к общей сумме баллов по каждой фокус-группе, %			В совокупности по всем респондентам, %	Ранг
	УР	У	П	УР	У	П		
Бюджетирование	58	36	24	10,2	11,8	14	11,2	1
Прогнозирование	63	28	18	11	9,2	10,5	10,4	2
Стратегический управленческий учет	34	15	8	6	4,9	4,7	5,4	7
Метод стандарт-кост (нормативный метод учета затрат)	25	12	2	4,4	3,9	1,2	3,7	15
Метод директ-костинг	28	16	6	4,9	5,2	3,5	4,8	10
Всеобщее управление качеством (Total Quality Management, TQM)	37	11	4	6,5	3,6	2,3	5	9
Расчет добавленной стоимости	26	11	5	4,6	3,6	2,9	4	13
Экономическая добавленная стоимость	11	9	5	1,9	2,9	2,9	2,4	18
Система сбалансированных показателей	24	16	8	4,2	5,2	4,7	4,6	11
Учет затрат по видам деятельности (Activity-based costing, ABC)	41	11	13	7,2	3,6	7,6	6,2	5
Управление по центрам ответственности	21	18	15	3,7	5,9	8,7	5,1	8
Управленческая отчетность	47	30	17	8,2	9,8	9,9	9	3
Управленческий анализ	44	27	14	7,7	8,8	8,1	8,1	4
КРІ-технологии	14	12	6	2,5	3,9	3,5	3,1	16
СVP-анализ (анализ безубыточности)	15	18	12	2,6	5,9	7	4,3	12
Управленческий учет бизнес-модели предприятия	14	10	6	2,5	3,3	3,5	2,9	17
Производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости продукции	43	16	5	7,5	5,2	2,9	6,1	6
Калькулирование по последней операции («точно в срок», Just-in-time, JIT)	26	10	4	4,6	3,3	2,3	3,8	14
<b>Итого</b>	<b>571</b>	<b>306</b>	<b>172</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>x</b>

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

<sup>1</sup> УР – учетные работники (accounting specialists); У – ученые (scientists); П – пользователи (users).

**Таблица 2****Использование технологий управленческого учета в практической деятельности****Table 2****Using the management accounting techniques in practice**

<b>Анкетированные параметры</b>	<b>Удельный вес пользователей, применяющих данный инструмент, %</b>
Бюджетирование	82,4
Прогнозирование	74,5
Стратегический управленческий учет	37,3
Метод стандарт-кост (нормативный метод учета затрат)	47,1
Метод директ-костинг	37,3
Всеобщее управление качеством (Total Quality Management, TQM)	25,5
Расчет добавленной стоимости	23,5
Экономическая добавленная стоимость	17,6
Система сбалансированных показателей	29,4
Учет затрат по видам деятельности (Activity-based costing, ABC)	43,1
Управление по центрам ответственности	35,3
Управленческая отчетность	64,7
Управленческий анализ	60,8
KPI-технологии	17,6
СVP-анализ (анализ безубыточности)	37,3
Управленческий учет бизнес-модели предприятия	29,4
Производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости продукции	56,9
Калькулирование по последней операции («точно в срок», Just-in-time, JIT)	29,4

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

Таблица 3

Перспективы использования технологий управленческого учета<sup>2</sup> (% от суммы баллов присвоенной той или иной технологии, по всей совокупности респондентов)

Table 3

Prospects for using the management accounting techniques (percentage of the amount of points assigned to a particular technology, for the totality of respondents)

Технологии управленческого учета	Ретроспективный период	Настоящее время	Будущее время	Итого
Бюджетирование	25,6	46,5	27,9	100
Прогнозирование	17,9	46,4	35,7	100
Стратегический управленческий учет	16,2	36,5	47,3	100
Метод стандарт-кост (нормативный метод учета затрат)	46,7	33,3	20	100
Метод директ-костинг	19	56,9	24,1	100
Всеобщее управление качеством (Total Quality Management, TQM)	20,7	43,9	35,4	100
Расчет добавленной стоимости	18,9	45,3	35,8	100
Экономическая добавленная стоимость	20,5	31,8	47,7	100
Система сбалансированных показателей	15,1	43,8	41,1	100
Учет затрат по видам деятельности (АВ-костинг, Activity-based costing, ABC)	13,9	49,4	36,7	100
Управление по центрам ответственности	16,8	44,2	38,9	100
Управленческая отчетность	16,7	47	36,4	100
Управленческий анализ	18,7	44,9	36,4	100
КРІ-технологии	26,3	38,6	35,1	100
СVP-анализ (анализ безубыточности)	27,7	37,3	34,9	100
Управленческий учет бизнес-модели предприятия	14,9	36,2	48,9	100
Производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости	40,9	40,9	18,2	100
Калькулирование по последней операции («точно в срок», Just-in-time, JIT)	20,8	47,2	32,1	100

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 4

Результаты оценки согласованности мнений экспертов в разрезе фокус-групп

Table 4

Results of evaluation of expert opinions' consistency by focus groups

Вопрос	Оценки ученых		Оценки учетных работников		Оценки пользователей	
	W	p	W	p	W	p
Вопрос о сопоставлении целей, стоящих перед бухгалтерами	0,61	<u>0,25</u>	0,34	0	0,29	0,0008
Вопрос о значимости направлений развития управленческого учета	0,21	0,0013	0,372	0	0,11	<u>0,355</u>
Вопрос об использовании технологий управленческого учета в практической деятельности	0,39	<u>0,709</u>	0,22	0	0,28	0,00009
Вопрос о распределении значимости факторов, в наибольшей степени влияющих на изменение технологий управленческого учета	0,69	0,14	0,139	0	0,42	0

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

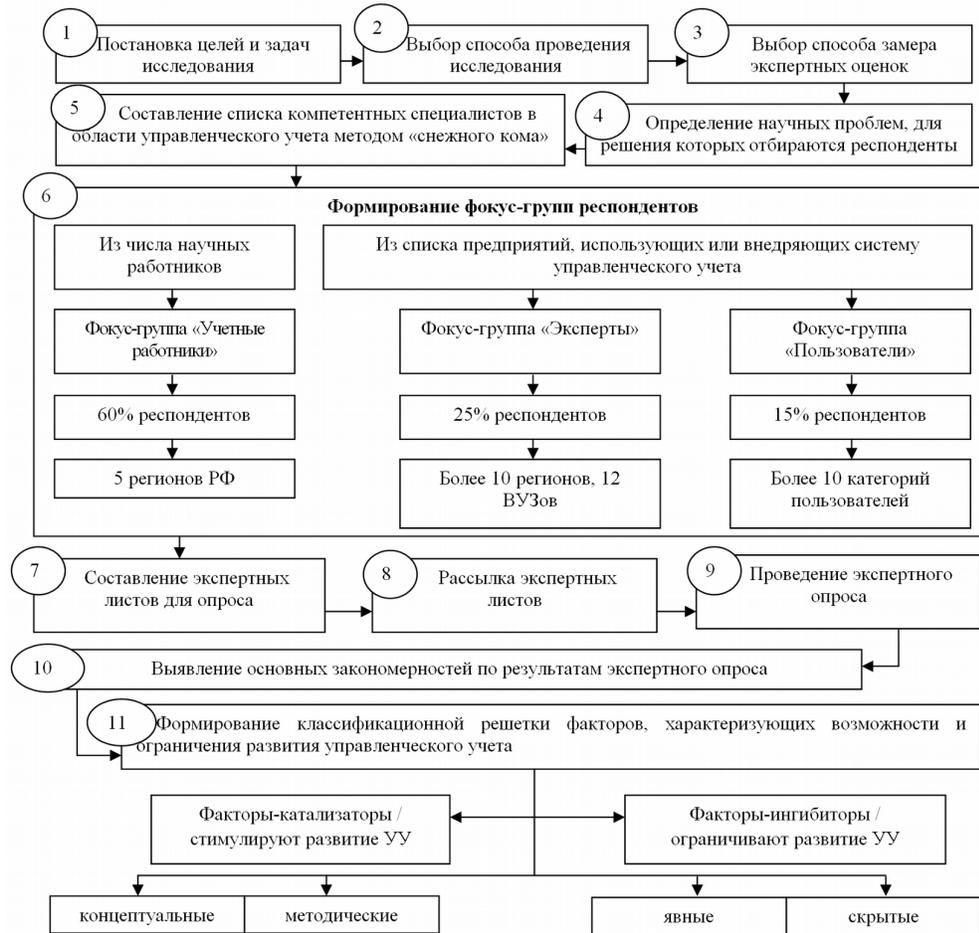
<sup>2</sup> Оценка каждой технологии на предмет изменения ее эффективности во времени.

**Рисунок 1**

**Алгоритм проведения исследования**

**Figure 1**

**Algorithm of the study**



Источник: составлено автором

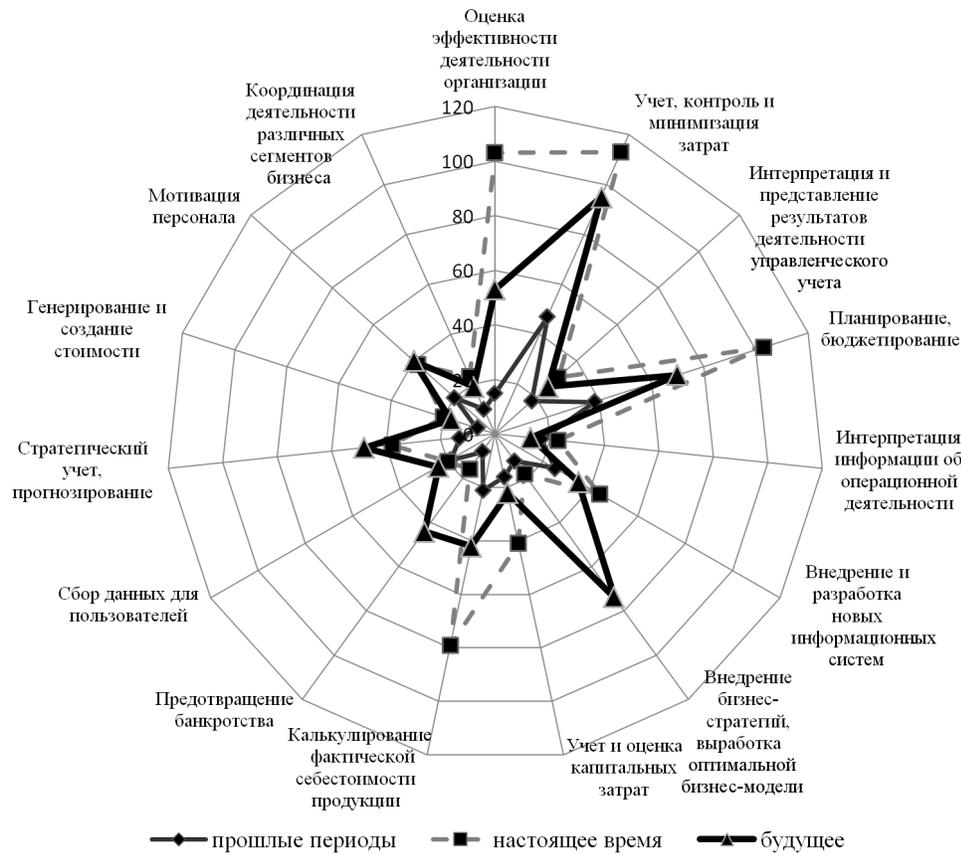
Source: Authoring

**Рисунок 2**

Результаты сопоставления целей, стоящих перед бухгалтерами, занимающимися управленческим учетом на разных исторических этапах его развития (баллов, по всей совокупности респондентов)

**Figure 2**

Comparison of purposes faced by accountants involved in management accounting at different historical stages of its development (points for the totality of respondents)



Источник: составлено автором

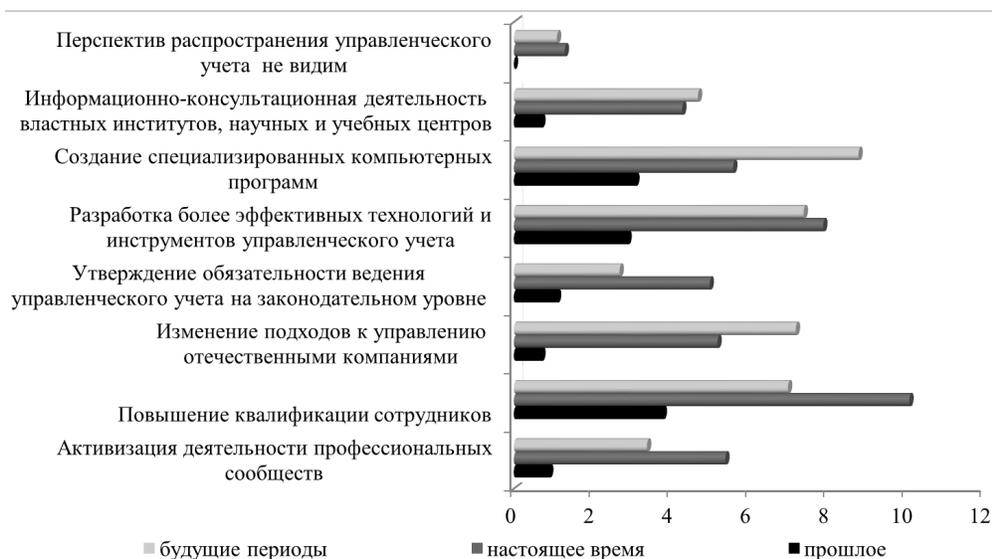
Source: Authoring

**Рисунок 3**

**Распределение значимости направлений развития управленческого учета в прошлом, настоящем и будущем (% от общей суммы распределенных баллов)**

**Figure 3**

**Distribution of importance of areas for management accounting development in the past, present and future (percentage of the total amount of distributed points)**



Источник: составлено автором

Source: Authoring

**Рисунок 4**

**Наиболее эффективные технологии управленческого учета в исторической ретроспективе, %**

**Figure 4**

**The most efficient techniques of management accounting in historical perspective, percentage**



Источник: составлено автором

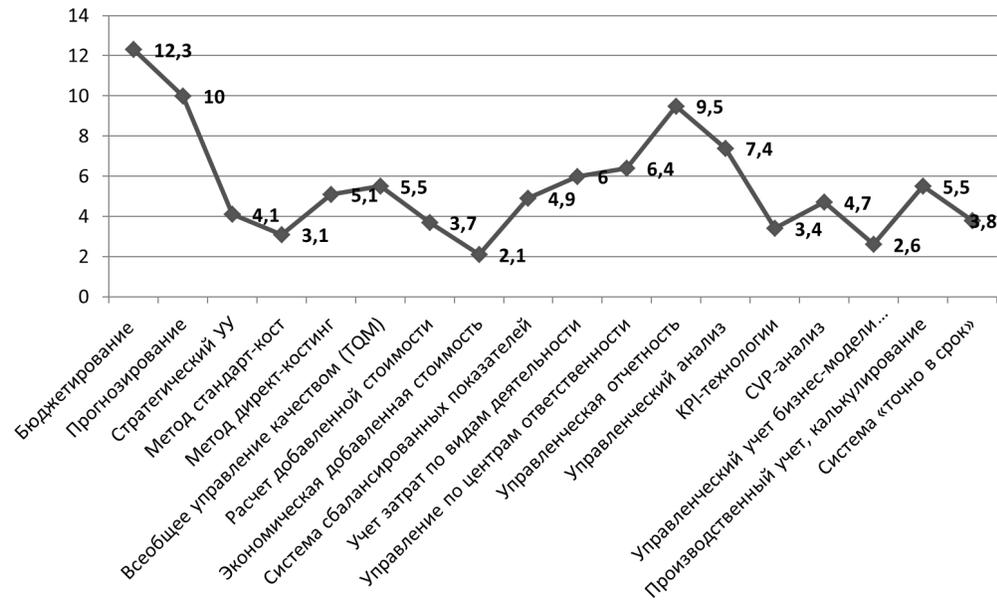
Source: Authoring

Рисунок 5

Наиболее эффективные технологии управленческого учета в настоящее время

Figure 5

The most efficient techniques of management accounting at present



Источник: составлено автором

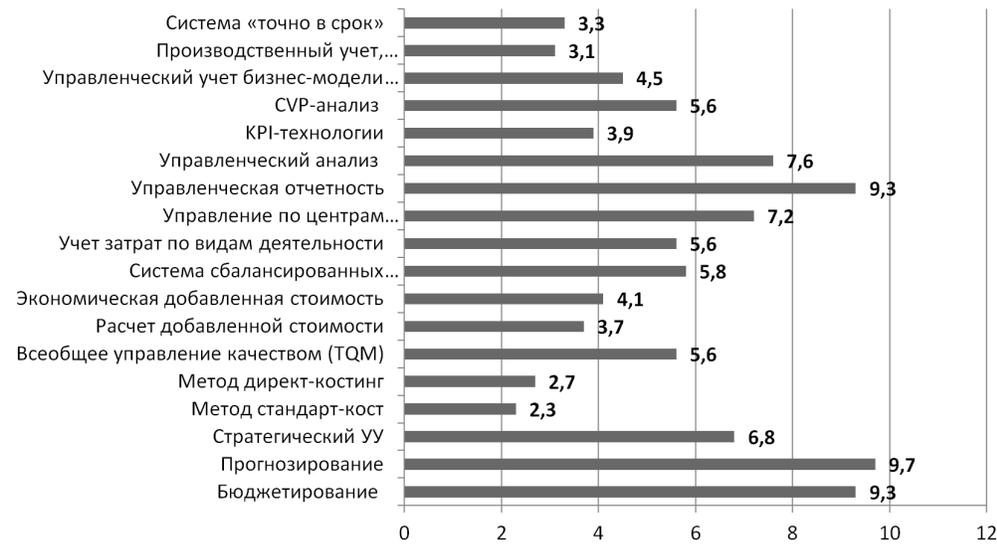
Source: Authoring

Рисунок 6

Наиболее эффективные технологии управленческого учета в будущем

Figure 6

The most efficient techniques of management accounting in future



Источник: составлено автором

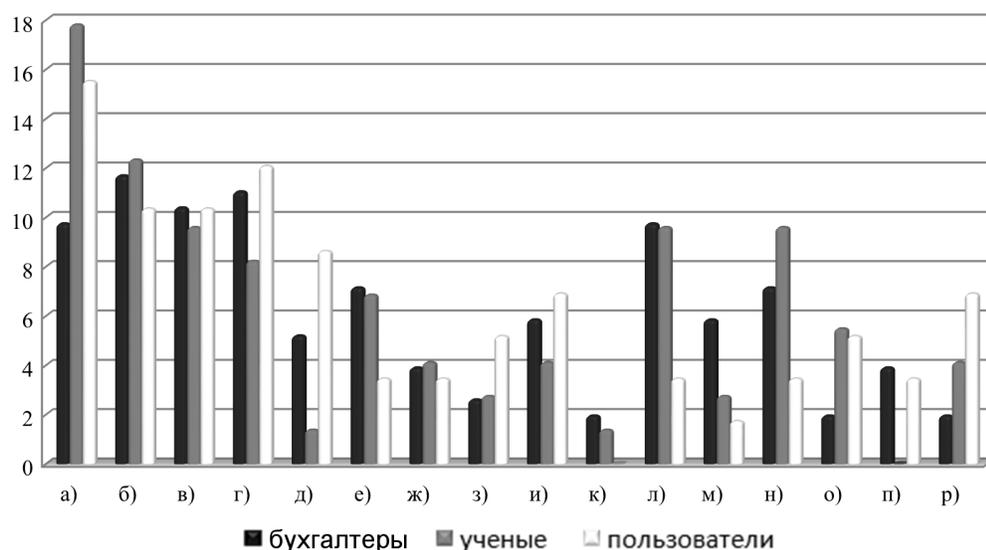
Source: Authoring

Рисунок 7

Распределение значимости факторов, в наибольшей степени влияющих на изменение технологий управленческого учета

Figure 7

Distribution of important factors having the greatest impact on the change in management accounting techniques



а) информационные технологии; б) кризисные процессы в экономике; в) изменения в подходах к управлению предприятием; г) появление новых бухгалтерских компьютерных программ; д) тактика ориентации на потребителя; е) новый стиль управления (новые требования собственников, акционеров, учредителей); ж) новые требования к внешней отчетности; з) глобализация, распространение внешней торговли и экспортно-импортных операций; и) тактика ориентации на качество; к) советы внешних консультантов (деятельность профессиональных сообществ); л) внедрение новых технологий в производство; м) возникновение новых видов экономической деятельности; н) усложнение структуры бизнеса; о) появление новых объектов учета; п) повышение внимания к экологической составляющей деятельности предприятия и социально-ответственному поведению; р) приход в компанию иностранных собственников (партнеров, консультантов).

Источник: составлено автором

Source: Authoring

### Список литературы

1. Булгакова С.В. Управленческий учет: проблемы теории: монография. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. университета, 2006. 160 с.
2. Вахрушина М.А. Управленческий учет как современная учетная парадигма бюджетных учреждений // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 1. С. 74–89.
3. Костюкова Е.И., Ельчанинова О.В., Манжосова И.Б. Особенности разработки генерального бюджета и организации информационных потоков в системе бюджетирования предприятия // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. 2009. № 2-1. С. 202–208.
4. Рожнова О.В. Управленческий учет как глобальная учетная наука // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6. С. 17–25.
5. Сигидов Ю.И., Коровина М.А., Михно Е.В. История развития оценки в российском бухгалтерском учете // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2015. № 9. С. 1258–1271. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-razvitiya-otsenki-v-rossiyskom-buhgalterskom-uchete>.
6. Сидорова М.И. Эволюция моделей бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2013. № 9. С. 119–121.

7. Широбоков В.Г., Костева Н.Н., Бареева Л.Н. Проблемы становления и развития управленческого учета в России // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2007. № 5. С. 48–51.
8. Шигаев А.И. Учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления: монография. Казань: Казанский гос. ун-т, 2010. 243 с.
9. Мельник М.В. Инновации в учетно-контрольных процессах современных коммерческих организаций // Экономика и управление: проблемы, решения. 2013. № 5. С. 2–8.
10. Манжосова И.Б. Развитие учетно-аналитического обеспечения деятельности организации на основе концепции контроллинга // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. 2009. № 1. С. 210–219.
11. Кулагина Н.А., Исайченкова В.В. Бизнес-процессы как важнейшая составляющая стратегии промышленного предприятия / Актуальные проблемы социально-гуманитарных исследований в экономике и управлении. Материалы II Международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, магистров и студентов факультета экономики и управления. Брянск: БГТУ, 2015. С. 152–157.
12. Герасимов А.Н., Баикатова Т.А. Информационно-аналитический инструментарий обоснования управленческих решений в экономике традиционно аграрного региона // Вестник АПК Ставрополя. 2016. № S1. С. 8–12.
13. Ендовицкий Д.А., Силаева Ю.А., Рахматулина Р.Р. и др. Экономический анализ активов организации. Москва: Эксмо, 2009. 608 с.
14. Otley D.T. The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 1980, vol. 5, iss. 4, pp. 413–428.
15. Covaleski M.A., Dirsmith M.W. Budgeting as a means for control and loose coupling. *Accounting, Organizations and Society*, 1983, vol. 8(4), pp. 323–340.
16. Abernethy M.A., Brownell P. The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 1999, vol. 24(3), pp. 189–204.
17. Brownell P. Leadership style, budgetary participation and managerial behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 1983, vol. 8(4), pp. 307–321.
18. Martinsons M., Davison R., Tse D. The Balanced Scorecard: A foundation for the strategic management of information systems. *Decision Support Systems*, 1999, vol. 25(1), pp. 71–88.
19. Libby T., Salterio S.E., Webb A. The balanced scorecard: The effects of assurance and process accountability on managerial judgment. *Accounting Review*, 2004, vol. 79(4), pp. 1075–1094.
20. Qu S.Q., Cooper D.J. The role of inscriptions in producing a balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 2011, vol. 36(6), pp. 344–362.
21. Kaplan R.S., Norton D.P. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 1992, vol. 69(1), pp. 71–79.
22. Jönsson S. Relate management accounting research to managerial work! *Accounting, Organizations and Society*, 1998, vol. 23(4), pp. 411–434.
23. Chenhall R., Langfield-Smith K. Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs. *Management Accounting Research*, 1998, no. 9, pp. 361–386.
24. Johansson T., Siverbo S. Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. *Management Accounting Research*, 2009, vol. 20(2), pp. 146–162.

25. *Burritt R.L., Schaltegger S.* Sustainability accounting and reporting: Fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2010, vol. 23(7), pp. 829–846. doi: <http://dx.doi.org/10.1108/09513571011080144>
26. *Parker L.D.* Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 2012, no. 23, pp. 54–70.
27. *Scapens R.W.* Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 2006, no. 38, pp. 1–30.
28. *Мальцева Г.И.* Трансформация финансового механизма вуза в условиях модернизации системы образования и бюджетных реформ // *Сибирская финансовая школа*. 2006. № 2. С. 99–102.
29. *Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Демина И.Д., Малиновская Н.М., и др.* *Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования: монография*. М.: Научные технологии, 2015. 268 с.
30. *Цапулина Ф.Х., Романова О.А., Ильина Н.В.* Современная концепция управленческого учета бюджетного учреждения // *Современные проблемы науки и образования*. 2015. № 1-1. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sovremennaya-kontseptsiya-upravlencheskogo-uchyota-byudzhethnogo-uchrezhdeniya>.

### **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.

**MANAGEMENT ACCOUNTING DEVELOPMENT IN RUSSIA: ANALYSIS OF OPPORTUNITIES AND FUNCTIONAL LIMITATIONS****Aleksei N. BOBRYSHEV**Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
bobryshev@yandex.ru**Article history:**Received 29 November 2016  
Received in revised form  
12 December 2016  
Accepted 26 December 2016  
Available online 29 March 2017**JEL classification:** G30, M 41**Keywords:** accounting,  
management accounting,  
budgeting, balanced scorecard,  
expert survey**Abstract****Subject** The management accounting is increasingly becoming an independent scientific and practical area. However, the information generated in the management accounting system of domestic companies is often used optionally.**Objectives** The aim of the study is to conduct a survey of opinions of leading experts to identify opportunities and constraints for further development of management accounting as a science, and its extensive use in accounting and analytical work of Russian enterprises.**Methods** Fundamental and applied research of domestic and foreign scientists in management accounting and relevant publications in periodicals served as theoretical and methodological basis of the study. I conducted the research as part of systems approach, and used the expert survey as a major method to obtain required data.**Results** I compared the goal faced by accountants involved in management accounting, highlighted the most important areas of development in the past, present and future, identified technologies of management accounting having the greatest information value from the perspective of different categories of users, ranked the factors influencing the change in management accounting techniques. The paper reveals hidden reserves for wider dissemination of management accounting.**Conclusions** Management accounting should not be limited to collection and analysis of data necessary for decision-making. Post-industrial economic development necessitates recommendations for economic entity's progress, a description of its business model and of the macroeconomic environment, in which it functions, guidelines and alternatives as to further growth.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

**Acknowledgments**

I extend my sincere gratitude and deep appreciation to Aleksei N. GERASIMOV, Doctor of Economics, Professor, Head of Statistics and Econometrics Department of the Stavropol State Agrarian University, and Elena I. KOSTYUKOVA, Head of Management Accounting Department of the Stavropol State Agrarian University, for their advice and valuable comments on the article.

The article is supported by the Publishing house FINANCE and CREDIT's Information center at the Stavropol State Agrarian University.

The article is supported by the Grant of the President of the Russian Federation for the State support to young Russian Candidates of Sciences (grant No. MK-8806.2016.6).

**References**

1. Bulgakova S.V. *Upravlencheskii uchet: problemy teorii: monografiya* [Management accounting: Problems of theory: a monograph]. Voronezh, Voronezh State University Publ., 2006, 160 p.
2. Vahrushina M.A. [Management accounting as a modern accounting paradigm of budgetary institutions]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*, 2016, no. 1, pp. 74–89. (In Russ.)
3. Kostyukova E.I., El'chaninova O.V., Manzhosova I.B. [Features of developing the general budget and organization of information flows in the enterprise budgeting system]. *Nauchno-tekhnicheskie vedomosti Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo politekhnicheskogo universiteta. Ekonomicheskie nauki = Saint-Petersburg State Polytechnic University Journal. Economics*, 2009, no. 2-1, pp. 202–208. (In Russ.)
4. Rozhnova O.V. [Management accounting as a global accounting science]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*, 2015, no. 6, pp. 17–25. (In Russ.)
5. Sigidov Yu.I., Korovina M.A., Mikhno E.V. [History of accounting valuation development in the Russian accounting]. *Politematicheskii setevoi elektronnyi nauchnyi zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo*

- agrarnogo universiteta*, 2015, no. 9, pp. 1258–1271. (In Russ.) Available at: <http://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-razvitiya-otsenki-v-rossiyskom-buhgalterskom-uchete>.
6. Sidorova M.I. [Evolution of accounting models]. *Buhgalterskii uchet = Accounting*, 2013, no. 9, pp. 119–121. (In Russ.)
  7. Shirobokov V.G., Kosteva N.N., Barekova L.N. [Problems of formation and development of management accounting in Russia]. *Ekonomika sel'skokhozyaistvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatii = Economy of Agricultural and Processing Enterprises*, 2007, no. 5, pp. 48–51. (In Russ.)
  8. Shigaev A.I. *Uchetno-analiticheskoe obespechenie stoimostno-orientirovannogo upravleniya: monografiya* [Accounting and analytical support to value-based management: a monograph]. Kazan, KSU Publ., 2010, 243 p.
  9. Mel'nik M. [Innovation in accounting and control processes of modern business organizations]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economy and Management: Problems and Solutions*, 2013, no. 5, pp. 2–8. (In Russ.)
  10. Manzhosova I.B. [Development of accounting and analytical support to organization's activities based on the concept of controlling]. *Nauchno-tekhnicheskie vedomosti Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo politekhnicheskogo universiteta. Ekonomicheskie nauki = Saint-Petersburg State Polytechnic University Journal. Economics*, 2009, no. 1, pp. 210–219. (In Russ.)
  11. Kulagina N.A., Isaichenkova V.V. [Business processes as the most important component of industrial enterprise's strategy]. *Aktual'nye problemy sotsial'no-gumanitarnykh issledovaniy v ekonomike i upravlenii. Materialy II Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii professorsko-prepodavatel'skogo sostava, magistrrov i studentov fakul'teta ekonomiki i upravleniya* [Proc. 2nd Sci. Conf. Urgent Problems of Social and Humanitarian Studies in Economics and Management]. Bryansk, BSTU Publ., 2015, pp. 152–157. (In Russ.)
  12. Gerasimov A.N., Bashkatova T.A. [Information and analytical tools to underpin management decisions in the economy of traditionally agricultural region]. *Vestnik APK Stavropol'ya = Bulletin of AIC of Stavropol Territory*, 2016, no. S1, pp. 8–12. (In Russ.)
  13. Endovitskii D.A., Silaeva Yu.A., Rakhmatulina R.R. et al. *Ekonomicheskii analiz aktivov organizatsii* [Economic analysis of organization's assets]. Moscow, Eksmo Publ., 2009, 608 p.
  14. Otley D.T. The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 1980, vol. 5, iss. 4, pp. 413–428.
  15. Covalski M.A., Dirsmith M.W. Budgeting as a means for control and loose coupling. *Accounting, Organizations and Society*, 1983, vol. 8(4), pp. 323–340.
  16. Abernethy M.A., Brownell P. The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 1999, vol. 24(3), pp. 189–204.
  17. Brownell P. Leadership style, budgetary participation and managerial behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 1983, vol. 8(4), pp. 307–321.
  18. Martinsons M., Davison R., Tse D. The Balanced Scorecard: A foundation for the strategic management of information systems. *Decision Support Systems*, 1999, vol. 25(1), pp. 71–88.
  19. Libby T., Salterio S.E., Webb A. The balanced scorecard: The effects of assurance and process accountability on managerial judgment. *Accounting Review*, 2004, vol. 79(4), pp. 1075–1094.
  20. Qu S.Q., Cooper D.J. The role of inscriptions in producing a balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 2011, vol. 36(6), pp. 344–362.
  21. Kaplan R.S., Norton D.P. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 1992, vol. 69(1), pp. 71–79.
  22. Jönsson S. Relate management accounting research to managerial work! *Accounting, Organizations and Society*, 1998, vol. 23(4), pp. 411–434.

23. Chenhall R., Langfield-Smith K. Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs. *Management Accounting Research*, 1998, no. 9, pp. 361–386.
24. Johansson T., Siverbo S. Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. *Management Accounting Research*, 2009, vol. 20(2), pp. 146–162.
25. Burritt R.L., Schaltegger S. Sustainability accounting and reporting: Fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2010, vol. 23(7), pp. 829–846. doi: <http://dx.doi.org/10.1108/09513571011080144>
26. Parker L.D. Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 2012, no. 23, pp. 54–70.
27. Scapens R.W. Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 2006, no. 38, pp. 1–30.
28. Mal'tseva G.I. [Transformation of higher school's financial mechanism under modernization of the education system and budget reforms]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2006, no. 2, pp. 99–102. (In Russ.)
29. Vakhrushina M.A., Sidorova M.I., Demina I.D., Malinovskaya N.M., et al. *Upravlencheskii uchet v gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdeniyakh: metodologiya, organizatsiya i napravleniya sovershenstvovaniya: monografiya* [Management accounting in State-financed (municipal) institutions: Methodology, organization and areas for improvement: a monograph]. Moscow, Nauchnye tekhnologii Publ., 2015, 268 p.
30. Tsapulina F.Kh., Romanova O.A., Il'ina N.V. [The modern concept of management accounting of a budgetary institution]. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya*, 2015, no. 1-1. (In Russ.) Available at: <http://cyberleninka.ru/article/n/sovremennaya-kontseptsiya-upravlencheskogo-uchyota-byudzhnogo-uchrezhdeniya>.

#### **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.