

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕОРИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РАБОТАХ ЗАРУБЕЖНЫХ АВТОРОВ***Светлана Анатольевна САМУСЕНКО**

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и статистики,
Сибирский федеральный университет, Красноярск, Российская Федерация
sv_sam@bk.ru

История статьи:

Получена 25.09.2015

Получена в доработанном
виде 02.10.2015

Одобрена 13.10.2015

Доступна онлайн 28.06.2017

УДК 657.01

JEL: M41

<https://doi.org/10.24891/ia.20.12.705>

Ключевые слова: теория
управленческого учета,
теория ситуационных
отличий, агентская теория,
социологическая теория,
психологическая теория

Аннотация

Предмет. Динамичное развитие экономических систем, методов управления предприятиями и общественных наук предъявляет новые требования к управленческому учету. Появляются новшества в практике управленческого учета и многочисленные исследования в области теории и методологии. Современные теории управленческого учета, разработанные зарубежными авторами, развиваются в русле нормативной или позитивной теории бухгалтерского учета и находятся под воздействием общественных наук – институциональной экономики, социологии, психологии, теории управления.

Цели. Систематизация современных исследований зарубежных авторов, посвященных формированию и развитию теорий управленческого учета.

Методология. Для проведения исследования использовались методы анализа, синтеза, сравнения, группировки, обобщения, а также системный подход.

Результаты. В статье раскрыты сущность нормативной и позитивной теорий бухгалтерского учета и их влияние на становление и развитие теорий управленческого учета; отражены различия между строгими теориями и концепциями управленческого учета; рассмотрены эмпирический и конструктивный подходы к формированию концепций управленческого учета. Проведена систематизация современных теорий управленческого учета – теории ситуационных отличий, агентских, социологических и психологических теорий.

Выводы. Современные концепции управленческого учета связаны с нормативной теорией бухгалтерского учета. Они направлены на формирование фундаментальных принципов и методов для решения практических задач, используют помимо методов теории учета принципы, постулаты и инструменты широкой группы социально-экономических наук. Принятие научным сообществом теорий управленческого учета позволяет обосновать постулаты и правила, применяемые на практике, опираясь на общенаучные модели и методы исследований. Развитие исследований внутри каждой группы теорий приводит к их взаимопроникновению, перекрестному использованию результатов и общности инструментария.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Введение

Существенная часть современных русскоязычных работ, посвященных проблемам управленческого учета, характеризуется относительной автономностью: в них редко находят отражение результаты актуальных исследований зарубежными авторами теории бухгалтерского и управленческого учета.

Можно констатировать направленность большого числа статей на решение вопросов прикладного характера – исследование сферы,

объектов, функций, инструментария, содержания управленческого учета, его места в системах управления, выбора измерителей, организационных аспектов и вопросов стандартизации.

На наш взгляд, существует своего рода вакуум в исследованиях собственно теории управленческого учета как в отношении его предмета и метода, так и в части взаимодействия с теорией бухгалтерского учета и смежными общественными науками.

Но такие разработки достаточно давно присутствуют в англоязычной научной

* Статья публикуется по материалам журнала
«Международный бухгалтерский учет». 2015. № 36.

литературе. В предлагаемой читателям обзорной статье приведена систематизация современных зарубежных исследований, посвященных развитию теорий управленческого учета в контексте общего дискурса социально-экономических наук, а также актуальных концепций бухгалтерского учета.

Современные теории бухгалтерского учета

Тенденции, сложившиеся в нынешних учениях об управленческом учете, во многом объясняются развитием теорий бухгалтерского учета в период «золотого века» — в 1960–70-е гг.¹

Так, в 1960-х гг. благодаря работам Р. Маттессича, Р. Стерлинга (R. Sterling), К. Дивайна (C. Devine), Ю. Идзири (Y. Ijiri) была сформулирована нормативная теория бухгалтерского учета, основы которой были заложены еще в 1940-х гг. в трудах А. Литтлтона и В. Патона (W. Paton).

Эта концепция использовала философию науки для обоснования положений теории учета и определения его методологической структуры, опираясь на аксиоматический подход, формирующий фундаментальные концепции.

Оценочные суждения придают нормативной теории субъективность, которая преодолевается за счет постановки множественных целей, раскрытия основополагающих ценностных подходов, эмпирической или аналитической проверки соответствия между целью и средствами [1, с. 264–266].

Основы позитивной теории учета были сформулированы в 1978 г. Р. Уоттсом (R. Watts) и Дж. Циммерманом (J. Zimmerman) [2] в силу необходимости дать объяснение сложившейся бухгалтерской практике и предсказать ее развитие: «...это теория, которая пытается объяснить, каков мир, регулируемый определенной учетной практикой и каким мир станет без этого регулирования» [3, с. 233]. Позитивная теория

основана на эмпиризме, то есть на способе обобщения практического опыта в форме учетных стандартов и принципов [4].

Нормативная и позитивная теории расходятся в понимании теории и методологии как элементов философии науки.

Теория основана на гносеологическом подходе Т. Куна (T. Kuhn): методология формирует общие принципы для разработки теорий; теория формулирует структуру и связи между гипотезами и результатами, модели для описания, объяснения и прогнозирования явлений [1, с. 267].

Позитивный подход рассматривает теорию как «набор гипотез, которые были подтверждены» [5]. Научность позитивизма неоднократно подвергалась критике, начиная с аргумента Ч. Христенсона (C. Christenson) о несоответствии этого учения «критериям демаркации науки от метафизики» [3, с. 23].

Однако Т. Моук (T. Mouck) обосновал соответствие позитивной теории методологии научно-исследовательских программ И. Лакатоса (I. Lakatos): в качестве «жесткого методологического ядра» здесь используются неоклассическая экономика — позитивная экономическая теория М. Фридмана (M. Friedman), в качестве «защитного пояса» — гипотезы эффективного рынка, модель оценки основного капитала, теория контрактов, агентская теория, концепция рациональных ожиданий [3, с. 234].

Нормативная и позитивная теории оказывают существенное влияние на современное развитие научного управленческого учета.

Эволюция взглядов на теорию управленческого учета в работах зарубежных авторов

Если управленческий учет как феномен практической деятельности известен давно, то «серьезно поиск своей научной идентичности он, кажется, начал не далее как в конце 1960-х годов. Научные идеалы его в значительной степени были заимствованы из естественных наук» [6, с. 251].

¹ *Легенчук С.Ф.* Развитие принципов бухгалтерского учета в постиндустриальной экономике // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 3. С. 23–28.

В то время большая часть исследований носила описательный характер, не объясняя закономерностей и причинно-следственных связей в практике управленческого учета [7, с. 412].

Такая деятельность обозначалась как «практики управленческого учета» (Management Accounting Practices), причем ученые не были особенно озабочены идентификацией управленческого учета как научной области таких практик.

В частности, К. Иттнер (C. Ittner) и Д. Ларкер (D. Larcker) относят системы управления стоимостью (Value Based Management, VBM) к практикам управленческого учета [8], тогда как Р. Купер (R. Cooper) отмечал, что «заблуждение о том, что управление стоимостью является подмножеством управленческого учета» есть фатальный недостаток современных теорий: «эти две проблемы тесно связаны, но они являются независимыми областями знаний» [9].

Описания такого рода составляют суть эмпирического подхода, который, по мнению Дж. Циммермана, не является непродуктивным, поскольку «качественные работы описательного характера часто приводят к созданию новых теорий» [7, с. 414].

Приоритет эмпирического подхода, находящегося в русле позитивной теории, закономерен: в работе Е. Касанена (E. Kasanen), К. Лукки (K. Lukka) и А. Ситонена (A. Siitonen) отмечается, что основные инновации в области управленческого учета XX в. были разработаны в компаниях или консалтинговых организациях, а научная литература «анализировала или интерпретировала эти нововведения как свершившиеся факты», не создавая новых концепций [6, с. 248–249].

Однако существует и конструктивный подход, развивающийся в ключе нормативной теории бухгалтерского учета. Суть его – в создании управленческих конструкций, отвечающих

решению класса практических задач и прошедших практическую апробацию.

Управленческой конструкцией могут быть алгоритм, механизм, модель, концепция, метод; все они должны обладать валидностью². К практикам управленческого учета, созданным с помощью такого подхода, могут быть отнесены пооперационный учет (Activity-Based Costing, ABC) Р. Каплана (R. Kaplan) и система сбалансированных показателей Р. Каплана и Д. Нортон (D. Norton).

Сегодня в литературе для обоснования научной составляющей управленческого учета и выявления причинно-следственных связей, объясняющих его эволюцию, происхождение и структуру, сформулирован ряд логических конструкций, которые Т. Малми (T. Malmi) и М. Гранлунд (M. Granlund) подразделяют на строгие теории управленческого учета, обладающие свойствами теорий и признаваемые таковыми научным сообществом, и концепции, не имеющие статуса теории, то есть управленческие конструкции или практики управленческого учета [10].

Концепции, не имеющие статуса теорий, «учат конкретному образу действий» [10, с. 604], но «не объясняют и не предсказывают явлений, связанных с компанией» [7, с. 413]. К ним относятся ABC, VBM, система сбалансированных показателей и иные аналогичные схемы.

Строгие теории управленческого учета «в основном заимствуются из других социальных наук и едва ли имеют что-либо делающее их уникальными для управленческого учета» [10, с. 602]. В настоящее время это четыре группы: теория ситуационных отличий, агентские,

² Валидность управленческой конструкции подтверждается одним из трех «рыночных тестов»: слабым (хотя бы один менеджер готов применять конструкцию в принятии решений), полусильным (конструкция получила широкое распространение) или сильным (существуют компании, использующие эту конструкцию, и результаты деятельности превосходят результаты организаций, не использующих конструкции) [6].

социологические и психологические концепции.

Теория ситуационных отличий и изменения управленческого учета

Теория ситуационных отличий (Contingency Theory³) основана на работах Дж. Иннеса (J. Innes) и Ф. Митчелла (F. Mitchell) [11], применивших к управленческому учету более ранние организационные теории Т. Бёрнса (T. Burns) и Г. Сталкера (G. Stalker), а также П. Лоуренса (P. Lawrence) и Дж. Лорша (J. Lorsh) [12, 13].

В основу теории отличий положена идея о зависимости управленческой информационной системы от переменных внешней среды (ее неопределенности, турбулентности, враждебности, разнообразия и сложности, а также национальной культуры) и внутренних параметров деятельности организации (технологии и корпоративной культуры, стратегии). Они определяют организационную структуру компании [13] и влияют на методы учета затрат и калькулирования себестоимости, контроля, принятия управленческих решений. Эта теория также объясняет зависимости между практиками управленческого учета, масштабами и условиями деятельности компаний [14].

Таким образом, Дж. Иннес и Ф. Митчелл заложили основу направления исследований, именуемого изменениями управленческого учета (Management Accounting Change) и базируемого на гипотезе о том, что качественная и достоверная система управленческого учета составляет конкурентное преимущество компании, но изменяется гораздо медленнее, чем это необходимо для реагирования на изменения окружающей среды [15, с. 294].

Для поддержки растущего спроса на управленческую информацию в условиях

неопределенности внешней среды необходима разработка новых методов управленческого учета [16], а также анализ организационной напряженности, конфликтов и противодействия переменам, изучение изменений управленческого учета как процесса [15, с. 294].

Дж. Бёрнс (J. Burns) и Дж. Вейвио (J. Vaivio) полагали, что исследования изменений управленческого учета должны развиваться в трех направлениях: гносеологические основания изменений, их логика и управление изменениями [17]. К. Буско (C. Busco) и соавторы расширили состав задач, включив в него субъекты и объекты, место, время и методы исследования изменений, соотношение между изменениями и стабильностью [18].

Современные исследования изменений опираются на факторный и процессно-ориентированный подходы [15, с. 300]. В рамках факторного подхода была построена модель изменений управленческого учета (рис. 1), изначально включавшая в себя такие факторы изменений, как:

- мотивационные, выступающие стимулами для принятия решений;
- катализаторы, отражающие причины, требующие непосредственного изменения в системах учета;
- посредники, способствующие процессу изменений [11].

Вместе с соавторами Я. Кобб (Ja. Cobb) в 1995 г. добавил в модель барьеры для изменений, лидеров изменений и среду, в которой происходят изменения [20]. Т. Казуринен (T. Kasurinen) в 2002 г. завершил создание модели изменений управленческого учета, включив в нее барьеры изменений:

- конфузоры (confusers) – формируются на разных уровнях управления из-за расхождений в целях лиц, принимающих решения;
- фрустраторы (frustrators) – связаны с противоречиями в организационных

³ В отечественной литературе по управлению больше распространен перевод «теория непредвиденных обстоятельств», что, на наш взгляд, не совсем точно передает ее суть.

явлениях общего порядка (организационной культуре, системах отчетности);

- факторы задержки (delayers) – обусловлены недостатком времени и техническими проблемами во внедрении и эксплуатации информационных систем [19].

Процессно-ориентированный подход сосредоточен на исследовании изменений управленческого учета как социальном процессе, влияющем на культурную, поведенческую, политическую и социальную сферы организации [15, с. 300].

Агентские теории

Агентские теории основаны на моделировании взаимодействий между принципами (компаниями) и действующими в их интересах агентами (работниками, контрагентами, общественными институтами), которым делегируются определенные обязанности [14].

Краеугольными принципами агентских теорий, включающих три модели (модель «принципал – агент», модель транзакционных издержек и позитивистскую модель университета Рочестера), являются ограниченная рациональность (приоритет собственных интересов агента над интересами компании при принятии решений), ограниченная вычислительная и прогностическая способность участников (невозможность предсказать все варианты развития событий и их эффекты), корысть.

Научная школа С. Беймена (S. Baiman) определила сферу применения агентских теорий в управленческом учете:

- формирование информационной модели процесса принятия управленческих решений;
- выявление различий в роли учетной информации как влияющей на управленческие решения или поддерживающей их;
- обозначение роли и функций управленческого учета через его экономическое окружение [21].

Можно сформулировать основные результаты школы агентских теорий Беймена.

1. Оценка исполнительской эффективности менеджера подразделения или работника в системе учета по центрам ответственности через формирование модели оценочных показателей и включение в них неконтролируемых агентом долгосрочных затрат на создание и поддержание мощности предприятия [22].
2. Формирование в условиях информационной асимметрии системы мониторинга элементов оптимального контракта между принципалом (работодателем) и агентом (работником), которая выявляет ложь агента о результатах его работы [23].
3. Исследование связи стоимости, издержек и информационного обмена на разных типах рынков и ее влияния на форму отношений между контрагентами (сетевое взаимодействие или формальные контракты) в системе, где управленческий учет является стратегическим выбором, направленным на смягчение оппортунистического поведения в компании, а также партнеров [24].
4. Анализ динамической взаимосвязи между ключевыми показателями эффективности (на примере показателя пропускной способности, throughput) и конфигурацией организационной системы (на примере агрессивной модели управления запасами с минимизацией размеров запасов и жесткими графиками производства).

На основе модели «принципал – агент» с применением математического аппарата научно обоснованы практики управленческого учета, построенные на минимизации запасов [25].

Дальнейшие направления исследований управленческого учета в рамках агентских теорий были обозначены С. Бейменом в 2014 г.:

- расширение модели «принципал – агент» путем включения в нее нефинансовых

- стимулов, социальных и межличностных факторов взаимодействия;
- применение в математическом аппарате модели не только производственной функции, но и других элементов среды, влияющих на принятие решений (в том числе неэкономических, таких как организационная структура или система управления);
 - учет в модели «принципал – агент» фактически существующих многоуровневых взаимодействий (посредников, многосторонних контрактов и т.д.);
 - исследование эффектов среды и социальных норм, формируемых внутренними формальными и неформальными группами, оценка взаимодействия (дополнение или замещение) между социальными и финансовыми стимулами;
 - анализ влияния процесса формирования информации на ее характеристики и использование [21, с. 120–121].

Социологические теории

Социологические теории рассматривают системы управленческого учета как результат взаимодействия между трудом и капиталом, личностью и социумом, организацией и социальными институтами [14]. Философ М. Фуко (M. Foucault) утверждал, что появление в конце XVIII в. «концепции человека» делает его оцениваемым и управляемым, а практики управленческого учета становятся дисциплинарным механизмом, который позволяет организации и социуму видеть и контролировать индивида [14, с. 60].

Так, А. Вилдавски (A. Wildavsky) и Н. Кейден (N. Caiden), анализируя практики бюджетирования, утверждали, что бюджеты могут стать инструментом создания и поддержания социального неравенства в организациях с внутренними конфликтами [26].

Часть исследований продолжают марксистскую трудовую теорию: в работах

Т. Хоппера (T. Hopper) и П. Армстронга (P. Armstrong), Д. Найтса (D. Knights) и Д. Коллинсона (D. Collinson), Л. Оукса (L. Oakes) и М. Ковалески (M. Covaleski) управленческий учет предстает как социальная практика, отражающая классовые отношения, политику, статус и идеологию, которые способствуют закреплению эффективного контроля над трудом [14].

Следствием социологических теорий является выход исследований за рамки учета и управления: вся область общественных взаимодействий формирует учетные принципы. Здесь управленческий учет взаимодействует с теорией организации как наукой, изучающей социальный аспект функционирования хозяйствующих субъектов.

По мнению Т. Хоппера, использование альтернативных концепций общества в социологических теориях управленческого учета может способствовать решению старых управленческих проблем [27, с. 429–430]. Опираясь на двухмерную классификацию социальных теорий (рис. 2), данную Г. Баррелом (G. Burrell) и Г. Морганом (G. Morgan) [28], он систематизирует методы и исследовательские области управленческого учета относительно их места в координатах социальных наук (табл. 1).

В группе социальных теорий преобладает функционализм, опирающийся на принципы относительной справедливости и объективности общественных отношений и социального устройства [27, с. 455].

Радикальные подходы (гуманизм и структурализм) обращают внимание на проблемы неравенства, власти, конфликтов, закрепощения труда и позволяют по-новому интерпретировать учетные принципы, этику и методы.

У этих подходов, по мнению Т. Хоппера, существует две исследовательские перспективы:

- изучение динамики изменений организации и общества и ее влияние на развитие теории и практики учета;

– поиск общности методов исследований в социальных науках и бухгалтерском учете [27, с. 454].

Психологические теории

Три направления психологических теорий – когнитивная, теория мотивации и социально-психологическая теория – применяются в управленческом учете для исследования взаимосвязи между поведением индивидов и эффективностью организации.

Начало было положено в 1989 г. работой Я. Бирнберга (J. Birnberg) и Дж. Шилдса (J. Shields) [29] и стало отражением общего процесса проникновения поведенческих теорий в экономические, финансовые, юридические, медицинские науки.

Организация эффективна, если поведение ее сотрудников соответствует целям компании. Здесь когнитивное направление исследует, как люди получают, обрабатывают и используют информацию в принятии решений. Теория мотивации рассматривает влияние стимулов и внутренних установок на поведение и качество работы персонала. А социально-психологическая теория анализирует помимо прочего воздействие социальной группы, к которой работник ощущает себя причастным.

Психологические теории исследуют, как та или иная практика управленческого учета воспринимается индивидами и социальными группами, какие мотивации и протесты порождает, а также формируют предложения по включению в системы управленческого учета «встроенных стабилизаторов» – механизмов оценки и стимулирования работников, согласующих их решения и цели организации.

В настоящее время психологические исследования в учете включают четыре группы субъектов, взаимодействие которых становится основным предметом изучения:

- индивидуумов;
- малых групп;

– организаций;

– условий окружающей среды.

Переход к более общему субъекту расширяет поле исследований и позволяет получить новые результаты [30, с. 3].

Актуальны исследования индивидуальной оценки справедливости вознаграждения или наказания, связанные с распределением ресурсов в экономической системе, а также различий в поведении, определяемых национальной культурой и влияющих на адаптацию практик управленческого учета в разных странах.

Новейшим направлением в поведенческих исследованиях бухгалтерского учета является нейроучет (Neuroaccounting), объединяющий пограничные области экономики (где формируется аналогичное направление – нейроэкономика), учета, психологии и медицины.

Если стандартные психологические исследования изучают индивидуальный выбор (эгоизм или альтруизм, реакцию на несправедливость и т.д.) через механизмы когнитивного восприятия, то привлечение методов неврологических исследований позволяет выявить центры мозга, отвечающие за ту или иную реакцию. Нейроучет связан прежде всего с работами Дж. Дикхаута (J. Dickhaut) и соавторов [31].

Исследования поведения малых групп направлены на выявление факторов, способствующих или препятствующих свободному распространению управленческих инициатив и изменений управленческого учета, а также решению таких задач, как распределение вознаграждения внутри группы, разрешение конфликтов, действия в условиях информационной асимметрии [30, с. 15–25].

При смещении фокуса психологических теорий на уровень организации изучается широкий спектр вопросов – от характеристик организации (целей, стратегии, приоритетов, стиля управления), оказывающих влияние на

системы управленческого учета (инновации и изменения, выбор учетной системы), до роли и значимости учета как социальной функции организации. Это направление психологических теорий тесно смыкается с теорией ситуационных отличий и агентскими теориями [30, с. 25–29].

Наконец, исследования окружающей среды выявляют отношения между социумом, институтом учета и учетом конкретной организации. Эти работы отвечают на вопросы о том, как учет возникает и как окружающая среда влияет на его развитие, рассматривают учет как средство манипуляции общественным сознанием, в том числе при формировании макроэкономической политики [30, с. 30–32].

Заключение

Современные теории управленческого учета являются закономерным этапом его эволюции как общественно-экономического феномена. Их появление и развитие явилось ответом на потребности в систематизации разрозненных исторических событий и существующих управленческих конструкций, формировании научной основы, способной не только

объяснять, но и предсказывать развитие практики.

Современные теории управленческого учета развиваются в русле нормативной теории бухгалтерского учета и направлены на формирование фундаментальных принципов и методов решения практических задач. При этом происходит выход за границы собственно теории учета, используются методы и постулаты широкой группы социально-экономических наук.

Существование теорий не противоречит многочисленным управленческим конструкциям, или практикам, управленческого учета. Напротив, использование отвечающих строгим научным нормам теоретических моделей и методов (например, математического моделирования в агентских теориях) позволяет обосновать постулаты и правила, применяемые на практике.

С развитием исследований внутри каждой группы теорий все больше становится очевидным наличие общих областей: результаты, полученные в одной группе теорий, все чаще используются для обоснования положений других групп.

Таблица 1

Элементы теории и практики управленческого учета в координатах социальных теорий

Table 1

Elements of theory and practice of management accounting in the coordinates of social theories

Группа социальных теорий	Подход к описанию общества (социальных отношений)	Связанные элементы теории и практики управленческого учета
Функциональные теории		
Объективизм	Мир познаваем и не зависит от нашего восприятия, поэтому принципы управления формируются объективно, на основе причинно-следственных связей. Поведение работника пассивно и определяется набором применяемых управленческих воздействий. Организации – стабильные эмпирические явления, имеющие унитарные цели (как правило, прибыль)	Объективность принципов администрирования определяет объективность контрольно-учетных процедур в стандарт-косте, а также бюджетировании. Обоснованность стандартов вытекает из природы управления. Эффективность организаций объективно измерима на основе ординарных оценок (прибыли), финансовые измерители признаются достоверными и объективными
Теория социальных систем	Группа теорий организации (теория открытых систем, психологические, социально-психологические и структурные теории, теория ситуационных отличий), основанных на предположении об объективном существовании общества, организаций, контроля, независимо от любых индивидуальных условий, нужд и потребностей	Система управленческого учета может быть разработана для любой ситуации, если будут учтены все влияющие на нее факторы. Включает в себя исследование бюджетирования и иерархической отчетности как инструментов подавления; систем бюрократического контроля и учетных искажений в дисфункциональных организациях; мотивации при исполнении бюджетов (финансовые и нефинансовые стимулы); связи структуры организации и форм контроля
Плюрализм	Основан на концепциях интересов, конфликтов и власти. Организация рассматривается как набор групп с противоречивыми целями и интересами, борющихся за власть. Общность целей определяется только взаимозависимостью групп. Нарушается презумпция унитарной цели, контроль достигается поддержанием балансирующих правил, норм и ограничений	Бухгалтерская информация контекстна. Принципы бухгалтерского учета отражают политику компромисса исходя из потребности в балансе интересов различных групп. В отчетности это выражается в возможности методического выбора и необходимости контекстного анализа. В управленческом учете – в исследованиях манипулятивного потенциала информации, влияния изменений в информационных системах на расстановку сил и достижение predetermined целей, принципов создания гибких учетных систем, допускающих множественность перспектив (последствий, решений, альтернатив)
Нефункциональные теории		
Теории интерпретации	Основаны на субъективном характере социального мира и исследовании систем восприятия его участников; реальность рассматривается в контексте индивидуального сознания. Понимание поведения других осуществляется через процесс интерпретации, то есть через типизацию, а не прямое изучение реальности	Учет трактуется как intersubjective процесс, то есть в его взаимодействии с другими организационными процессами, как попытка индивидов разобраться в существующих условиях и создать общий смысл. Учет – семантическая система, средство переговоров и коммуникации в бизнесе, поддерживающее изменения в условиях неопределенности. Учетные термины и практика могут быть изменены в разное время и в разных ситуациях
Радикальные теории (радикальный гуманизм и радикальный структурализм)	Общество состоит из противоречивых элементов и пронизано системой властных отношений, приводящих к неравенству и разобщенности. Критический статус-кво достигается через доминирующую идеологию, формирующую социальные и	Традиционный учет поддерживает критический статус-кво, его методы поддерживают отчуждение труда и генерацию неограниченных прибылей в капиталистическом обществе. Учет придает функциональное значение общественным правилам либо отображает функции конкретного исторического процесса,

экономические отношения. Предприятие отражает все аспекты жизни общества. Осмысление природы организация возможно через осмысление природы капитализма.

Радикальный структурализм фокусируется на фундаментальных конфликтах, вытекающих из структуры экономики и социума, не зависящих от индивидуального восприятия.

Радикальный гуманизм основан на индивидуальных представлениях о мироустройстве.

Оба направления развиваются в контексте теорий марксизма

присвоение прибавочного продукта, аккумуляция и концентрация капитала. Профессиональное регулирование, нормы и этика учета – каркас, поддерживающий распределение власти и экономические отношения. По мере усложнения капитализма усложняется и учет стоимости. Управленческий контроль, стандарты и бюджетирование – средства закрепощения труда, а не инструмент поддержки конкурентоспособности. Учет – язык капитализма, средство создания «ложного сознания», служащего интересам конкретных социальных групп

Источник: составлено автором

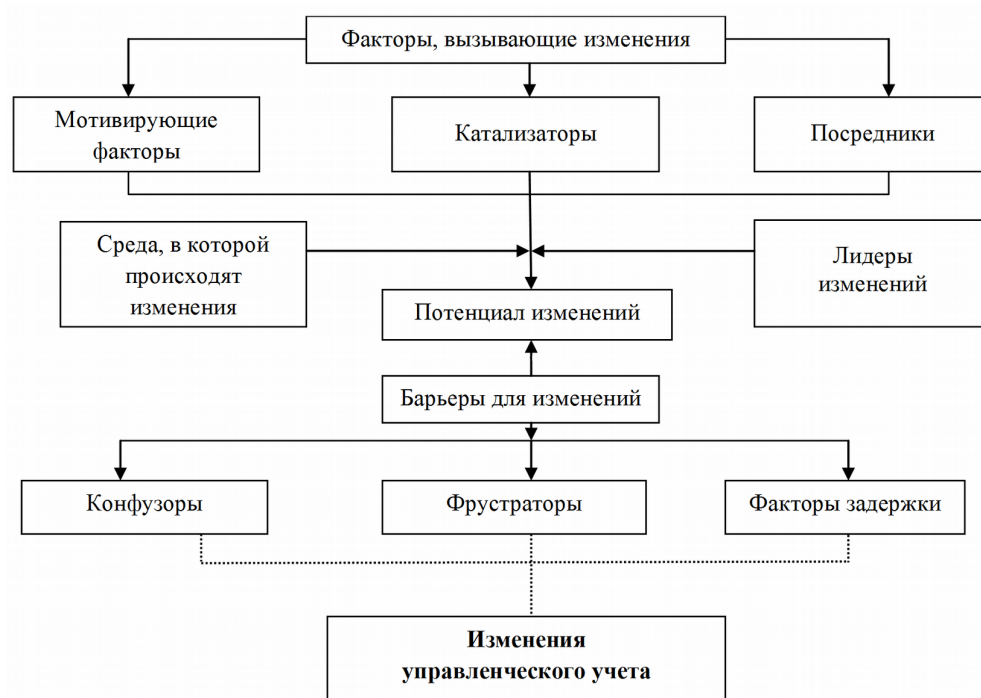
Source: Authoring

Рисунок 1

Модель изменений управленческого учета

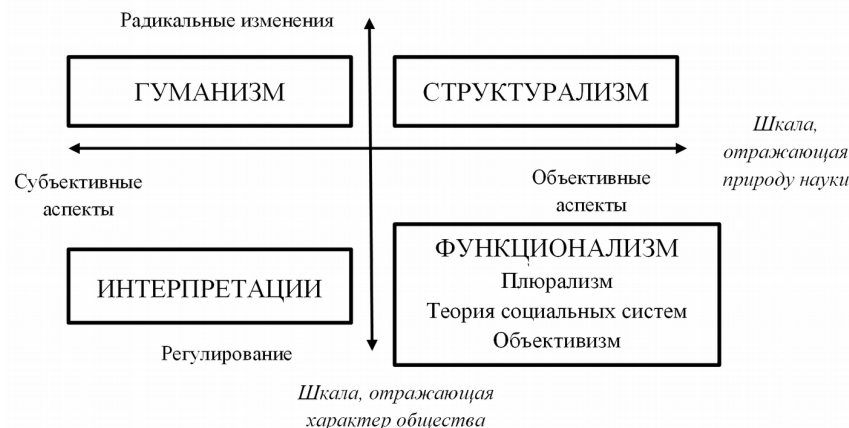
Figure 1

A model of changes in management accounting



Источник: [19, с. 338]

Source: [19, p. 338]

Рисунок 2**Классификация социальных наук Г. Баррела и Г. Моргана****Figure 2****Classification of social sciences by G. Burrell and G. Morgan**

Источник: [28]

Source: [28]

Список литературы

1. *Mattessich R.* Conditional-normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science. *Accounting, Organizations and Society*, 1995, vol. 20, no. 4, pp. 259–284.
2. *Watts R.L., Zimmerman J.L.* Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, 1978, vol. 53, no. 1, pp. 112–134.
3. *Mouck T.* Positive Accounting Theory as a Lakatosian Research Programme. *Accounting and Business Research*, 1990, vol. 20, no. 79, pp. 231–239.
4. *Watts R.L., Zimmerman J.L.* Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 1990, vol. 65, no. 1, pp. 131–156.
5. *Watts R.L., Zimmerman J.L.* The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses. *The Accounting Review*, 1979, vol. 54, no. 2, pp. 273–305.
6. *Kasanen E., Lukka K., Siitonen A.* The Constructive Approach in Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 1993, vol. 5, pp. 243–264.
7. *Zimmerman J.L.* Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research. *Journal of Accounting and Economics*, 2001, no. 32, pp. 411–427.
8. *Ittner C., Larcker D.* Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 2001, no. 32, pp. 349–410.
9. *Cooper R.* Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufactured Cost System. *Journal of Cost Management*, 1990, no. 3, pp. 4–14.
10. *Malmi T., Granlund V.* In Search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review*, 2009, vol. 18, no. 3, pp. 597–620.

11. Innes J., Mitchell F. The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence. *Management Accounting Research*, 1990, vol. 1, pp. 3–19.
12. Burns T., Stalker G.M. The Management of Innovation. London, Tavistock Publications, 1961, 269 p.
13. Lawrence P.R., Lorsch J. Organization and Environment. Boston, Harvard Business School, Division of Research, 1967.
14. Gong M.Z., Tse M.S. Pick, Mix or Match? A Discussion of Theories for Management Accounting Research. *Journal of Accounting, Business and Management*, 2009, vol. 16, no. 2, pp. 54–66.
15. Claudio W., Cullen J. Management Accounting Change: A Review. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 2013, vol. 10, no. 4, pp. 294–307.
16. Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance Lost: The Rise and the Fall of Management Accounting. Boston, Harvard University Press, 1987.
17. Burns J., Vaivio J. Management accounting change. *Management Accounting Research*, 2001, vol. 12, iss. 4, pp. 389–402.
18. Busco C., Quattrone P., Riccaboni A. Management Accounting: Issues in Interpreting its Nature and Change. *Management Accounting Research*, 2007, vol. 18, iss. 2, pp. 125–149.
19. Kasurinen T. Exploring Management Accounting Change: the Case of Balanced Scorecard Implementation. *Management Accounting Research*, 2002, vol.13, iss. 3, pp. 323–343.
20. Cobb I., Helliard C., Innes J. Management Accounting Change in a Bank. *Management Accounting Research*, 1995, vol. 6, iss. 2, pp. 155–175.
21. Baiman S. Some Ideas for Further Research in Managerial Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 2014, vol. 26, no. 2, pp. 119–121.
22. Baiman S., Noel J. Noncontrollable Costs and Responsibility Accounting. *Journal of Accounting Research*, 1985, vol. 23, no. 2, pp. 486–501.
23. Baiman S., May J.H., Mukherji A. Optimal Employment Contracts and the Returns to Monitoring in a Principal-Agent Context. *Contemporary Accounting Research*, 1990, vol. 6, no. 2, pp. 761–799.
24. Baiman S., Rajan M. The Role of Information and Opportunism in the Choice of Buyer-Supplier Relationships. *Journal of Accounting Research*, 2002, vol. 40, no. 2, pp. 247–278.
25. Baiman S., Netessine S., Saouma R. Informativeness, Incentive Compensation and the Choice of Inventory Buffer. *The Accounting Review*, 2010, vol. 85, no. 6, pp. 1839–1860.
26. Wildavsky A., Caiden N. The New Politics of the Budgetary Process. New York, Pearson/Longman, 2004, 253 p.
27. Hopper T., Powell A. Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions. *Journal of Management Studies*, 1985, vol. 22, iss. 5, pp. 429–465.
28. Burrell G., Morgan G. Sociological Paradigms and Organizational Analysis. Elements of the Sociology of Corporate Life. Aldershot, Ashgate Publishing, 2007, 727 p.
29. Birnberg J.G., Shields J. Three decades of behavioral research: A search for order. *Behavioral Research in Accounting*, 1989, vol. 1, pp. 23–74.

30. *Birnberg, J.G.* A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research. *Behavioral Research in Accounting*, 2011, vol. 23, no. 1, pp. 1–43.
31. *Dickhaut J., Basu S., McCabe K., Waymire G.* Neuroaccounting: Consilience between the Biologically Evolved Brain and Culturally Evolved Accounting Principles. *Accounting Horizons*, 2010, vol. 24, no. 2, pp. 221–255.

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.

MODERN MANAGERIAL ACCOUNTING THEORIES IN WORKS BY FOREIGN AUTHORS**Svetlana A. SAMUSENKO**Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Krasnoyarsk Krai, Russian Federation
sv_sam@bk.ru**Article history:**Received 25 September 2015
Received in revised form
2 October 2015
Accepted 13 October 2015
Available online 28 June 2017**JEL classification:** M41<https://doi.org/10.24891/ia.20.12.705>**Keywords:** management accounting theory, contingency theory, agency theory, sociological theory, psychological theory**Abstract****Importance** Rapid development of economic systems, management methods and social sciences imposes new requirements to managerial accounting. Modern theories of managerial accounting developed by foreign authors are influenced by social sciences, namely, institutional economics, sociology, psychology and management theory.**Objectives** The paper aims to systematize modern foreign studies addressing the formation and development of theories of managerial accounting.**Methods** In the paper, I employ methods of analysis, synthesis, comparison, grouping, summarizing, and the systems approach.**Results** The paper describes the nature of normative and positive accounting theories and their impact on the formation and development of theories of managerial accounting, reviews differences between rigorous theories and concepts of managerial accounting, considers empirical and constructive approaches to development of managerial accounting concepts. Furthermore, I systematize modern theories of managerial accounting, i.e. the contingency theory, the agency theory, and sociological and psychological theories.**Conclusions** Modern concepts of management accounting relate to the normative accounting theory. They aim at forming the fundamental principles and methods to solve practical problems, and apply the postulates and tools of a wide group of social and economic sciences. Developing the research within each group of theories leads to their mutual penetration, cross-use of results and common tools.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2015

AcknowledgmentsThe article is adapted from the *International Accounting* journal, 2015, no. 36.**References**

1. Mattessich R. Conditional-normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science. *Accounting, Organizations and Society*, 1995, vol. 20, no. 4, pp. 259–284.
2. Watts R.L., Zimmerman J.L. Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, 1978, vol. 53, no. 1, pp. 112–134.
3. Mouck T. Positive Accounting Theory as a Lakatosian Research Programme. *Accounting and Business Research*, 1990, vol. 20, no. 79, pp. 231–239.
4. Watts R.L., Zimmerman J.L. Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 1990, vol. 65, no. 1, pp. 131–156.
5. Watts R.L., Zimmerman J.L. The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses. *The Accounting Review*, 1979, vol. 54, no. 2, pp. 273–305.
6. Kasanen E., Lukka K., Siitonen A. The Constructive Approach in Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 1993, vol. 5, pp. 243–264.
7. Zimmerman J.L. Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research. *Journal of Accounting and Economics*, 2001, no. 32, pp. 411–427.

8. Ittner C., Larcker D. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 2001, no. 32, pp. 349–410.
9. Cooper R. Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufactured Cost System. *Journal of Cost Management*, 1990, no. 3. pp. 4–14.
10. Malmi T., Granlund V. In Search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review*, 2009, vol. 18, no. 3, pp. 597–620.
11. Innes J., Mitchell F. The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence. *Management Accounting Research*, 1990, vol. 1, pp. 3–19.
12. Burns T., Stalker G.M. *The Management of Innovation*. London, Tavistock Publications, 1961, 269 p.
13. Lawrence P.R., Lorsch J. *Organization and Environment*. Boston, Harvard Business School, Division of Research, 1967.
14. Gong M.Z., Tse M.S. Pick, Mix or Match? A Discussion of Theories for Management Accounting Research. *Journal of Accounting, Business and Management*, 2009, vol. 16, no. 2, pp. 54–66.
15. Claudio W., Cullen J. Management Accounting Change: a Review. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 2013, vol. 10, no. 4, pp. 294–307.
16. Johnson H.T., Kaplan R.S. *Relevance Lost: The Rise and the Fall of Management Accounting*. Boston, Harvard University Press, 1987.
17. Burns J., Vaivio J. Management accounting change. *Management Accounting Research*, 2001, vol. 12, iss. 4, pp. 389–402.
18. Busco C., Quattrone P., Riccaboni A. Management Accounting: Issues in Interpreting its Nature and Change. *Management Accounting Research*, 2007, vol. 18, iss. 2, pp. 125–149.
19. Kasurinen T. Exploring Management Accounting Change: the Case of Balanced Scorecard Implementation. *Management Accounting Research*, 2002, vol.13, iss. 3, pp. 323–343.
20. Cobb I., Helliard C., Innes J. Management Accounting Change in a Bank. *Management Accounting Research*, 1995, vol. 6, iss. 2. pp. 155–175.
21. Baiman S. Some Ideas for Further Research in Managerial Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 2014, vol. 26, no. 2, pp. 119–121.
22. Baiman S., Noel J. Noncontrollable Costs and Responsibility Accounting. *Journal of Accounting Research*, 1985, vol. 23, no. 2, pp. 486–501.
23. Baiman S., May J.H., Mukherji A. Optimal Employment Contracts and the Returns to Monitoring in a Principal-Agent Context. *Contemporary Accounting Research*, 1990, vol. 6, no. 2, pp. 761–799.
24. Baiman S., Rajan M. The Role of Information and Opportunism in the Choice of Buyer-Supplier Relationships. *Journal of Accounting Research*, 2002, vol. 40, no. 2, pp. 247–278.
25. Baiman S., Netessine S., Saouma R. Informativeness, Incentive Compensation and the Choice of Inventory Buffer. *The Accounting Review*, 2010, vol. 85, no. 6, pp. 1839–1860.
26. Wildavsky A., Caiden N. *The New Politics of the Budgetary Process*. New York, Pearson/Longman, 2004, 253 p.

27. Hopper T., Powell A. Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: a Review of its Underlying Assumptions. *Journal of Management Studies*, 1985, vol. 22, iss. 5, pp. 429–465.
28. Burrell G., Morgan G. Sociological Paradigms and Organizational Analysis. Elements of the Sociology of Corporate Life. Aldershot, Ashgate Publishing, 2007, 727 p.
29. Birnberg J.G., Shields J. Three decades of behavioral research: A search for order. *Behavioral Research in Accounting*, 1989, vol. 1, pp. 23–74.
30. Birnberg, J.G. A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research. *Behavioral Research in Accounting*, 2011, vol. 23, no. 1, pp. 1–43.
31. Dickhaut J., Basu S., McCabe K., Waymire G. Neuroaccounting: Consilience between the Biologically Evolved Brain and Culturally Evolved Accounting Principles. *Accounting Horizons*, 2010, vol. 24, no. 2, pp. 221–255.

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.