

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА

УДК 657.01

Л.С. МАХАНЬКО, д-р экон. наук, профессор
профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле
Белорусский государственный экономический университет,
г. Минск, Республика Беларусь



Статья поступила 11 апреля 2024 г.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ И ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ

Цель статьи – выявить основные тенденции развития управленческого учета в практике работы отечественных предприятий и обосновать направления разработки соответствующих им образовательных стандартов, обеспечивающих формирование у студентов осознанного восприятия управленческого учета как области междисциплинарных исследований и практической деятельности.

Материал и методы. Методологическую основу исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых, а также информационные источники об организации управленческого учета на предприятиях Республики Беларусь. Использовались общенаучные методы, включая анализ и синтез, абстрагирование и обобщение, индукцию и дедукцию, сравнение. Дополнительно применялись методы эмпирического исследования, включая наблюдение, изучение и анализ открытых источников сети Интернет, методы последующей статистической обработки собранного аналитического материала.

Результаты. В процессе проведенного исследования были изучены основные тенденции развития управленческого учета на предприятиях различных видов экономической деятельности. Обоснована востребованность данного направления при одновременном отсутствии однозначной трактовки, единого подхода к пониманию и нормативно-правовой основы определения содержания. Сформулированы задачи построения образовательных стандартов подготовки специалистов в исследуемой области, которые позволят развить необходимые компетенции и профессиональные навыки студентов.

Заключение. Проведенное исследование подтвердило востребованность технологий управленческого учета на предприятиях различных видов экономической деятельности. Аргументировано, что на современном этапе развития система управленческого учета представляет собой высокий иерархический уровень информационной модели предприятия, требующий широкого набора компетенций участников процесса, что позволило определить основания и общие направления образовательного процесса в исследуемой области.

Ключевые слова: управленческий учет, управленческий анализ, бухгалтерский учет, информационная модель, образовательные стандарты управленческого учета.

МАХАНКО L.S., Doctor of Econ. Sc., Professor,
Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Commerce
Belarus State Economic University, Minsk, Republic of Belarus

MANAGEMENT ACCOUNTING: PROFESSIONAL ACTIVITY AND EDUCATIONAL STANDARDS

The aim of the article is to identify the main trends in the development of management accounting in the practice of domestic enterprises and justify the development of corresponding educational standards, providing the formation of students' conscious perception of management accounting as a field of interdisciplinary research and practice.

***Material and methods.** The methodological basis of the study was formed by the works of domestic and foreign scientists, as well as information sources on the organisation of management accounting at the enterprises of the Republic of Belarus. We used general scientific methods, including analysis and synthesis, abstraction and generalisation, induction and deduction, comparison. In addition, empirical research methods were used, including observation, study and analysis of open sources of the Internet, methods of further statistical processing of the collected analytical material.*

***Results.** In the course of the research, the main trends in the development of management accounting at enterprises of various types of economic activity were studied. The demand for this direction was substantiated in the simultaneous absence of an unambiguous interpretation, a unified approach to understanding and the regulatory and legal basis for the definition of content. The tasks of creating educational standards for training specialists in the field under study, which will allow developing the necessary competences and professional skills of students, are formulated.*

***Conclusion.** The conducted research has confirmed the demand for management accounting technologies at the enterprises of different types of economic activity. It is argued that at the present stage of development the management accounting system is a high hierarchical level of the enterprise information model, requiring a wide range of competences of the process participants, which allowed to determine the basis and general directions of the educational process in the studied area.*

***Keywords:** management accounting, management analysis, accounting, information model, educational standards for management accounting.*

Введение. Трудовая деятельность человека раскрывается через три базовые составляющие: прикладную профессиональную деятельность, образование, научные исследования в конкретной области. Степень их взаимодействия и сопряженности определяют качество и быстроту достижения заданного результата. Если рассматривать исторически освоенные профессии, то противоречия по трем названным векторам отсутствуют или возникают по конкретному вопросу в течение непродолжительного периода времени, впоследствии успешно разрешаются. Если направление новое, то возможна ситуация, когда его предметное поле до конца не определено, и имеются расхождения в параметрах, определяющих собственно трудовую деятельность, образовательные стандарты, научные исследования. За период реформирования отечественной системы бухгалтер-

ского учета подобная ситуация возникла в части управленческого учета, когда устоявшаяся практика организации учетной, экономической, плановой работ на предприятиях не в полной мере соответствовала тому широкому охвату функций, которые включены в современное понимание управленческого учета. В настоящем исследовании предлагается рассмотреть, какие тенденции в развитии профессиональной деятельности в данном направлении складываются в Республике Беларусь и как они соотносятся с образовательными стандартами подготовки специалистов, которые в будущем будут работать по данному направлению.

***Профессиональная деятельность в области управленческого учета.** Обзор развития управленческого учета и анализа показывает, что для территорий современной Беларуси и России они являются импортируемы-*

ми технологиями, которые в том виде, в котором развивались за рубежом, были привнесены к нам относительно недавно. Поэтому важно оценить, в какой степени они оказались внедрены в практику работы предприятий и каково развитие профессиональной деятельности в данном направлении.

Для этого требуется проведение эмпирического исследования, которое применительно и к бухгалтерскому учету, и к учету управленческому ограничено институтом коммерческой тайны. Выделяют два основных подхода к подобного рода исследованиям: 1) методом анкетирования; 2) применением открытых источников информации, которые косвенно могут подтвердить или опровергнуть гипотезу исследования. Воспользуемся вторым подходом и в качестве такого источника информации примем объявления о найме работников, которые размещаются в базах вакансий в сети Интернет.

Ранее автор участвовал в подобном исследовании на предмет установления перечня функциональных обязанностей, которые наниматели желают вменить сотрудникам, претендующим на вакансии, в названии которых фигурирует термин «управленческий учет». К числу таких обязанностей было отнесено: ведение управленческого учета и формирование индивидуальной управленческой отчетности; сбор и анализ данных; план-факт анализ основных показателей деятельности, расчет себестоимости; бюджетирование, планирование и прогнозирование, анализ и контроль расчетов, анализ и мониторинг ключевых показателей деятельности и др. [1, с. 142].

На данном этапе проведенное исследование будет дополнено с целью установить, характерен ли управленческий учет для устойчивых предприятий, длительно функционирующих на рынке, или он в равной степени присущ и вновь создаваемым предприятиям. Это достаточно важный аспект, так как стабильные успешные предприятия предъявляют высокие квалификационные требования к нанимаемому персоналу, что необходимо учитывать при подготовке специалистов данного профиля. Для проведения исследования была сформирована выборка объявлений о приеме на работу по ключевому слову «управленческий учет» по данным информационного портала rabota.by по со-

стоянию на 22.02.2024 г. В выборку методом случайного отбора было включено 30 организаций, которые искали специалиста в рассматриваемой области. Организации принадлежали к различным видам деятельности: оптовая и розничная торговля, автомобильные перевозки и логистика, медицинские и санаторно-курортные услуги, складирование и хранение, фармацевтическая деятельность, деятельность в области компьютерного программирования и др. Результаты статистического анализа периода их функционирования на рынке обобщены в таблице 1.

Из данных таблицы 1 следует, что средний период функционирования предприятий, которые привлекают персонал для реализации функций управленческого учета, составляет приблизительно 18 лет. Причем с учетом верхних и нижних границ среднее значение длительности работы оценено в интервале от 14,54 до 21,59 лет. То есть можно констатировать, что вопросы управленческого учета являются актуальными для длительно функционирующих на рынке предприятий, руководство которых осознает значимость вопросов принятия взвешенных, подтвержденных расчетами управленческих решений.

Следует отметить, что результаты проведенного исследования совпадают с результатами зарубежного исследователя Д. Пурияти (Индонезия), который изучал степень внедрения управленческого учета на предприятиях в зависимости от их возраста на примере индонезийских производственных компаний. Большинство компаний, использующих в своей практике управленческий учет, функционирует больше 10 лет [2, с. 11].

Что касается распределения по видам деятельности, то из рассмотренных 30 предприятий 11 относились к оптовой и розничной торговле; 4 к производству; 4 к оказанию медицинских услуг и услуг по санаторно-курортному лечению; 4 к деятельности в области компьютерного программирования и технической защиты информации; 7 к другим видам деятельности (подбор персонала, фармацевтическая деятельность, организация отдыха и развлечений, охранная деятельность, бухгалтерские услуги, складирование и хранение, автомобильные перевозки и логистика).

Таблица 1. – Описательная статистика предприятий, осуществляющих подбор персонала в области управленческого учета

Количество наблюдений	Параметры «возраста» предприятий, годы						
	среднее	верхняя граница среднего	нижняя граница среднего	мода	медиана	минимум	максимум
30	18,07	21,59	14,54	25	15,50	1	32

Таблица 2. – Описательная статистика предприятий, осуществляющих подбор персонала в области бухгалтерского учета

Количество наблюдений	Параметры «возраста» предприятий, годы						
	среднее	верхняя граница среднего	нижняя граница среднего	мода	медиана	минимум	максимум
30	10,40	13,24	7,56	8,00	17,00	1	28

То есть охват видов деятельности достаточно широкий. Можно предположить, что и по другим направлениям имеется потребность в функциональном аппарате управленческого учета, подтверждение чего требует расширения масштабов выборки.

В целях сравнения полученных результатов с данными по специалистам-бухгалтерам аналогичное исследование было проведено по данным информационного портала rabota.by по состоянию на 03.03.2024 г. при введении поискового запроса по ключевому слову «бухгалтерский учет». Результаты обобщены в таблице 2.

Разница во всех параметрах сравниваемых выборок обусловлена тем, что бухгалтерский учет представляет собой необходимый и обязательный элемент функционирования любого бизнеса с момента его основания, а система управленческого учета – это уже более высокий иерархический уровень, осознаваемый как необходимый компонент управления и требующий широкого набора компетенций участников процесса.

В заключение рассмотрения вопроса о состоянии профессиональной деятельности в области управленческого учета и анализа в Республике Беларусь необходимо отметить. Несмотря на существующий практический запрос в специалистах данного профиля в Едином квалификационном справочнике должностей (ЕКСД) Республики Беларусь отсутствует специальная квалификация бухгалтера по управленческому учету. В соответствии с Общегосударственным классификатором Республики Беларусь «Занятия» (утвержден постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 24.07.2017 № 33) отдельные функции управленческого учета (прогнозирование доходов и бюджета, консультирование руководства по финансовым аспектам бизнеса, разработка и контроль систем себестоимости) вменены в обязанность специалистам-профессионалам в области бухгалтерского учета. Между тем, как будет показано далее, современный подход к пониманию управленческого учета подразумевает значительно

более широкий перечень должностных обязанностей и полномочий.

Образовательные стандарты в области управленческого учета. В зарубежной практике управленческого учета образовательные стандарты непосредственно связаны со стандартами его общей регламентации, среди которых выделяют стандарты ICMA – The Institute of Certified Management Accountants (США) и CIMA – Chartered Institute of Management Accountants (Великобритания) [3, 4]. Как отмечает М.А. Вахрушина, названные организации не только осуществляют методологическое руководство управленческим учетом, но и проводят сертификацию специалистов, результаты которой высоко котируются в профессиональном сообществе [4, с. 74]. При этом среди основных направлений выделяют: учет и управление затратами, бюджетирование, управление инвестициями, оценку эффективности, управление рисками. Среди профессиональных компетенций называют: стратегическое управление, управление рисками, оценка эф-

фективности деятельности, финансовый менеджмент, принятие управленческих решений и др. [3, с. 102]. В качестве сферы профессиональной ответственности российских специалистов предлагают: прогнозирование и бюджетирование; разработку бизнес-планов; ведение счетов управленческого учета; анализ данных счетов управленческого учета; ведение учета себестоимости продаж; контроль за достижением стратегических целей; подготовку отчетности по ключевым финансовым и нефинансовым показателям бизнес эффективности (KPI) и др. [3, с. 103]. Отдельные авторы в систему управленческого учета включают также контроллинг и ценообразование [5].

Чтобы сформировать четкое представление о масштабе охвата функциональных характеристик, присущих управленческому учету согласно его современному пониманию, приведем краткий обзор результатов комплексных исследований по данной проблематике [1, 3-4, 7-8], представив их в формате рисунка (рисунок 1).



Рисунок 1. – Функциональные характеристики управленческого учета

Краткий обзор перечисленных направлений свидетельствует об обширном перечне вопросов, которые подпадают под понимание управленческого учета. В этом случае процесс обучения может быть построен по двум вариантам: 1) изучение и усвоение учебного материала смежных дисциплин (теории бухгалтерского учета, теории анализа, статистики, финансов, планирования и прогнозирования и др.) и на этой основе преподавание управленческого учета как итоговой учебной дисциплины, обеспечивающей синтез ранее полученных знаний; 2) отведение значительного количества аудиторных часов на учебную дисциплину управленческого учета и ее преподавание в течение нескольких семестров. Первый вариант подходит для подготовки студентов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и смежным специальностям. Второй для подготовки по другим специальностям экономического профиля, по которым допускается работа выпускников в области управленческого учета.

Примером второго подхода является типовая учебная программа по учебной дисциплине Управленческий учет и контроллинг для специальности 1-26 02 01 Бизнес-администрирование (включена в перечень регистрации примерных и типовых учебных программ по учебным дисциплинам по состоянию на 29.03.2024, размещенный на сайте РИВШ¹). Учебная дисциплина рассчитана на 156 часов, из которых 78 часов лекционных и 78 часов практических занятий. Преподают в течение двух семестров.

Остановимся подробнее на первом варианте для направления «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», обозначив несколько проблемных вопросов, связанных с неопределенностью трактовки управленческого учета в целом. Подчеркнем еще раз, что управленческий учет и как вид деятельности, и как направление подготовки специалистов пришел в отечественную практику относительно недавно. Компетенции, которые в настоящий момент времени закладывают в область профессионального мастерства специалиста по управленческому учету, ранее были рассредоточены между специалистами планового, экономического, производственного отделов, частично бухгалтерии. Они также излагались

при преподавании целого блока дисциплин, не связанных напрямую с бухгалтерским учетом. Такая практика имела значимые дидактические основания. В базовых словарях русского языка учет определяется через понятия регистрации, описи, подсчета². Все эти функции присущи бухгалтерскому учету, который на портале Большой российской энциклопедии определяется как «информационная система, созданная для отражения хозяйственных и финансовых операций...» [6]. То есть, учет ассоциируется с процессами накопления, обобщения, систематизации и представления информации. В этом смысле предметное поле управленческого учета значительно шире. Его изучение предполагает формирование знаний, умений и навыков, которые характерны для анализа (оперативного и стратегического), риск-менеджмента, планирования и прогнозирования, бюджетирования, а также статистической обработки данных. То есть в границах одной учебной дисциплины должны быть объединены разноплановые по своей сути компетенции. Именно поэтому можно рекомендовать разграничить учебную дисциплину «управленческий учет» на смежные дисциплины, охватывающие направления непосредственно учета в части накопления и представления информационных потоков и управленческого анализа в части последующей аналитической обработки сформированной учетной информации. В модуле управленческого анализа или в качестве самостоятельных учебных дисциплин могут преподаваться основы бюджетирования, риск-менеджмента, планирования и прогнозирования (рисунок 2).

Изложенный подход частично реализован в последних учебных планах с выделением двух подразделов в рамках единой учебной дисциплины «Управленческий учет и анализ». Одновременно как на начальной стадии преподавания блока учебных дисциплин, так и на завершающей должен быть дан обзор всех компетенций, которыми следует владеть специалисту в области управленческого учета, что должно быть закреплено в учебных программах, а также в учебно-методических комплексах.

¹https://nihe.by/images/norm-c/program/logbook_programs_040424.pdf

²<https://gramota.ru/poisk?query=%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82&mode=slovari>



Рисунок 2. – Координация профессиональных функций и направлений подготовки специалистов в области управленческого учета

Последнее необходимо для обеспечения синтеза полученных студентами знаний и формирования у них целостного представления об управленческом учете как направлении профессиональной деятельности, сочетающего функции учета, анализа, планирования, прогнозирования, бюджетирования, управления рисками.

Заключение. Проведенное исследование подтвердило востребованность технологий управленческого учета и анализа на предприятиях Республики Беларусь. Анализ проводился не только относительно актуальных функций управленческого учета, но и в отношении профиля организаций, осуществляющих его внедрение в практику управления. Предложенный подход показал, что формирование системы и развитие управленческого учета: 1) характерно для устойчивых предприятий, уже функционирующих определенный период на рынке; 2) напрямую не зависит от вида экономической деятельности. Если система бухгалтерского учета – необходимый и обязательный элемент функционирования любого бизнеса с момента его основания, то система управленческого учета – это уже более высокий иерархический уровень, требующий широкого набора компетенций участников процесса. Данный вывод в сочетании с изученными функциональными характеристиками управленческого учета позволил сформулировать рекомендации относительно системы подготовки специалистов в этой области. В частности, на основе компетентностного подхода определены ос-

нования и направления методического обеспечения преподавания управленческого учета, в том числе посредством разграничения в учебном поле его направлений, имеющих разные функциональные основания (непосредственно управленческий учет как система накопления, обработки и представления информации, управленческий анализ (оперативный и стратегический), бюджетирование, риск-анализ) с последующей систематизацией полученных знаний и формирования у студентов осознанного восприятия управленческого учета как области междисциплинарных исследований и практики.

Список литературы.

1. Маханько, Л. С. Проблемные аспекты и направления развития управленческого учета / Л. С. Маханько, М. К. Каткова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития : материалы XVII междунар. науч. конф., Санкт-Петербург, 21 окт. 2022 г. / Изд-во СПбГЭУ ; редкол.: Н.А. Каморджанова [и др.]. – СПб., 2023. – С. 141-144.
2. Puryati, D. How Companies Create Value Through Management Accounting Practices in the Era of the Covid Pandemic [Electronic resource] / D. Puryati // Revista CEA. – 2024. – № 10(22), e2712. – Mode of access: <https://doi.org/10.22430/24223182.2712>. – Date of access: 18.04.2024.
3. Котова, К. Ю. Совершенствование теории и практики управленческого учета в рос-

- сийских организациях на основе саморегулирования и стандартизации / К. Ю. Котова, А. В. Лукиных // Проблемы современной экономики. – 2017. – №2 (62). – С. 100 – 105.
4. Вахрушина, М. А. Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития / М. А. Вахрушина // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – №3. – С 72 - 81.
 5. Янковский, К. П. Управленческий учет: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения / К. П. Янковский, И.Ф. Мухарь. – Санкт-Петербург : Питер, 2021. – 368 с.
 6. Большая российская энциклопедия [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://bigenc.ru/>. – Дата доступа: 17.04.2024.
 7. Dahal, R. Changing Role of Management Accounting in 21st Century [Electronic resource] // Review of Public Administration and Management. – 2023. – № 7(3). – Mode of access: https://www.researchgate.net/publication/373335067_Changing_Role_of_Management_Accounting_in_21st_Century. – Date of access: 18.04.2024.
 8. Diriba, M. The Roles Of Management Accounting In Business Companies: A Review / M. Diriba, K.K. Ray // Webology. – 2021. – Vol. 18. –№. 5. – P. 786 – 799.
- References**
1. Makhanko L.S., Katkova M.K. Problemnye aspekty i napravlenija razvitiya upravlencheskogo ucheta [Problematic aspects and directions of development of management accounting]. *Bukhgalterskij uchet, analiz i audit: istoriya, sovremennost` i perspektivy` razvitiya* [Accounting, Analysis and Audit: History, Modernity and Development Prospects]. Ed. Kamordzhanova N. A. et al. Sankt-Peterburg, 2023, pp 141-144. (In Russian)
 2. Puryati D. How Companies Create Value Through Management Accounting Practices in the Era of the Covid Pandemic *Revista CEA*, 2024, vol. 10 (22). Available at: <https://doi.org/10.22430/24223182.2712> (accessed 18.04.2024)
 3. Kotova K.Ju., Lukinyh A.V. Sovershenstvovanie teorii i praktiki upravlencheskogo ucheta v rossijskikh organizacijah na osnove samoregulirovanija i standartizacii [Improving the theory and practice of management accounting in Russian organisations on the basis of self-regulation and standardisation]. *Problemy sovremennoj jekonomiki* [Problems of modern economics], 2017, 2 (62), pp. 100 – 105. (In Russian)
 4. Vakhrushina M.A. Standartizacija rossijskogo upravlencheskogo ucheta kak uslovie ego dal'nejshego razvitiya [Standardization of russian management accounting as a condition for its further development]. *Uchet. Analiz. Audit* [Accounting. Analysis. Auditing], 2018, 5(3), pp. 72-81. (In Russian)
 5. Jankovskij K.P., Muhar' I.F. *Upravlencheskij uchet* [Management accounting]. Saint Petersburg, Piter, 2021, 368 p. (In Russian)
 6. Bol'shaja rossijskaja jenciklopedija [Big Russian Encyclopaedia]. (In Russian). Available at: <https://bigenc.ru/> (accessed: 17.04.2024).
 7. Dahal, R. Changing Role of Management Accounting in 21st Century. *Review of Public Administration and Management*, 2023, vol. 7(3). Available at: https://www.researchgate.net/publication/373335067_Changing_Role_of_Management_Accounting_in_21st_Century (accessed: 18.04.2024).
 8. Diriba M., Ray K.K. The Roles of Management Accounting In Business Companies: A Review. *Webology*, 2021, Vol. 18, no. 5, pp. 786 – 799.

Received 11 April 2024