

УДК 657:005.921
JEL Classification: M41

DOI: 10.37332/2309-1533.2022.1.15

Довбуш А.В.,
канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри
фундаментальних та спеціальних дисциплін,
Чортківський навчально-науковий
інститут підприємництва і бізнесу
Західноукраїнського національного університету,
Забчук В.Д.,
викладач кафедри бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу,
Західноукраїнський національний університет, м. Тернопіль

ВИНИКНЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНІЙ ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ

Dovbush A.V.,
cand.sc.(econ.), assoc. prof., associate professor at the
department of fundamental and special disciplines,
Chortkiv Education and Research Institute of Entrepreneurship
and Business of West Ukrainian National University,
Zabchuk V. D.
lecturer of of business analytics and innovative engineering,
West Ukrainian National University, Ternopil

EMERGENCE OF STRATEGIC ACCOUNTING IN THE MODERN ACCOUNTING SYSTEM

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку економічних відносин суб'єкти господарювання постають перед завданнями кардинальних перетворень щодо організації і методології функції облікової системи. Основною причиною цього є зміни в соціально-економічних відносинах та у запровадженні постулатів стратегічного управління, оскільки головна перевага надається саморегулюючій економіці, яка функціонує стабільно без опосередкованого втручання держави.

Подальше запровадження у виробничо-господарську діяльність сучасних господарюючих суб'єктів поступальних законів ринкової економіки, неминує спонукає переглянути вектори направленості бухгалтерського обліку. Тому, беручи до уваги наведені вище обставини, сучасна облікова система зобов'язана в основному носити попереджувальний та запобіжний характер, що, своєю чергою, сприятиме подальшому розвитку товарно-грошових відносин, оптимізації ринку засобів виробництва і готової продукції.

Загальновідомо, що відносини між господарюючими суб'єктами і державою в сучасній ринковій економіці врегульовуються фінансово-кредитним механізмом, а доходи – податковими методами. Тому, на базі будь-якого господарюючого суб'єкта має бути сформована раціональна облікова система, яка б дала можливість, дотримуючись заздалегідь визначених стратегій, одночасно збільшувати рівень прибутковості.

Виклики, які формує сучасність, й процеси, що відбуваються сьогодні, зумовлюють приведення в дію усіх чинників, що опосередковано чи безпосередньо впливали б на раціональність стратегій управління. Важливу роль у вирішенні поставлених завдань належить оптимізації основних функцій стратегічного управління, у перелік яких слід віднести й підсистему стратегічного обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні реалії розвитку світової та вітчизняної економіки зумовлюють подальше удосконалення процесів управління суб'єктів господарювання. Тому, підвищуються вимоги щодо збільшення довіри з боку інвесторів та партнерів, іміджу, імовірності досягнення конкурентних переваг. Усе це неминує знаходить своє відображення у реалізації стратегічних функцій системи обліку.

Різні аспекти дослідження щодо існування стратегічного обліку містяться у доробках таких вчених: М. Бромвіча [3], С. Чепмена [4], Р. Купера [5], Р. Лорда [7], Л. Паркера [9], К. Сіммондса [12], М. Смітта [13] та інших.

Проте, більшість питань виникнення стратегічного обліку в сучасній обліковій системі, до цього часу, залишаються дискусійними і потребують подальшого наукового вирішення.

Постановка завдання. Мета статті – аналіз існуючих наукових підходів щодо виникнення стратегічного обліку та їх використання в сучасній системі бухгалтерського обліку.

Вигляд основного матеріалу дослідження. Сьогодні можна зустріти різні дефініції поняття «бухгалтерський облік», однак майже всі визначення ідентифікують два важливі моменти бухгалтерського обліку. По-перше, «процес», де, як кажуть, бухгалтерський облік визначає, вимірює, аналізує і повідомляє економічну інформацію. По-друге, «мета», яка, як стверджується, допомагає користувачам цієї інформації приймати раціональні управлінські рішення. На відміну від фінансового обліку, який забезпечує економічну інформацію з точки зору багатьох зовнішніх користувачів, управлінський облік фокусується головним чином на потребах внутрішніх менеджерів організації.

У своєму огляді розвитку управлінського обліку А. Робертс стверджує, що практика, пов'язана із його становленням, не поєднана із функціонуванням економіки; сучасний управлінський облік як відокремлена наука виник з обліку витрат, який був у навчальній програмі із 40-х років минулого століття. Однак, як новостворена наука «управлінський облік», об'єднала компонування двох важливих недоліків обліку. По-перше, облік витрат повністю зосереджувався на цифрах, а по-друге, його цікавило лише формування повної собівартості продукції. Існуюча концепція управлінського обліку була розроблена після Другої світової війни і незабаром вона стала настільки популярною, що стала стандартною у всіх бізнес-школах світу [10].

Однак, вчені почали висловлювати своє невдоволення даною дисципліною і критикували її нездатність виконувати те, що обіцяно. У своїй статті Х. Джонсон і Р. Каплан критикували те, що система управлінського обліку втратила актуальність, оскільки вона була неефективною в контексті сучасних вимог до системи обліку, і що знижується рівень її корисності, оскільки процес контролю, визначення собівартості продукції та оцінки ефективності роботи менеджерів серед інформації. Вони, дуже коротко підсумували неефективність управлінського обліку, який не може впоратися з вимогами сучасного менеджменту, заявивши, що інформація, яку генерує управлінський облік: «Запізніла та занадто спотворена, щоб бути актуальною для управлінських рішень менеджерів щодо планування та контролю» [6].

Отже, автори виділяють три основні обмеження у своїй праці. По-перше, отримання управлінської інформації здійснювалося з існуючих інформаційних джерел системи бухгалтерського обліку. Як результат, акцент, як правило, залишався на річних періодичних цілях та внутрішній системі бухгалтерського обліку, таким чином не вдаючись у надання точної та цілісної інформації, яка відображає технологію, продукти та складність операційних процесів, з одного боку, а з іншого боку, не вдається інтегрувати їх для роботи в умовах високої конкуренції.

По-друге, його агрегована форма робить її менш корисною для менеджера, який хоче, щоб інформація була налаштована відповідно до конкретних управлінських запитів.

По-третє, оформлення звітності, яке застосовували бухгалтери, добре задовольняє зовнішніх користувачів, що робить його менш надійним для прийняття управлінських рішень.

Ця серйозна критика незабаром призвела до зростання невдоволення системою обліку. Наприклад, Р. Купера і Л. Паркера засмучує той факт, що бухгалтери та менеджери мало використовують стратегічне управління в своїй роботі [5; 9].

Використовуючи концепцію прогресування П. Альстрем та С. Карлссон також стверджують, що управлінський облік необхідно вдосконалити, щоб скористатися перевагами інноваційних методів у галузі управління [1].

Р. Рослендер і С. Харт висловлюють велике занепокоєння з приводу очевидної відсутності значення, яке надається ефективному стратегічному управлінню [11].

Сучасне ділове середовище зазнало значних змін внаслідок глобалізації та розвитку інформаційних і виробничих технологій. Це неминуче призвело до суттєвих змін в управлінні та організації діяльності суб'єктів господарювання. Ці опосередковані зміни мають радикально вплинути на сферу управлінського обліку, особливо на її інформаційні функції в організації.

Критики регулярно скаржаться на те, що управлінський облік занадто сильно зосереджується на внутрішніх ділових функціях бухгалтерів з метою задоволення вимог внутрішніх менеджерів. Наприклад, С. Чепмен стверджує, що хоча і особлива увага приділяється внутрішнім справам ведення бізнесу, втрачається бачення зовнішніх можливостей, потенціалу та ділових загроз [4].

Отже, доцільним є висновок про те, що все частіше виникає дискусія через провал управлінського обліку у тому, що він може виконувати свої функції. Тому, зростає необхідність застосування стратегічного обліку. Основним його припущенням є вдосконалення традиційного управлінського обліку шляхом розширення сфери його застосування та більш щільного узгодження з іншими складовими управління, а саме: стратегічне управління та маркетинг.

Неодноразово лунали численні заклики до вдосконалення управлінського обліку, щоб він міг відновити свою втрачену актуальність. Було розроблено та запропоновано як рецепт традиційних недоліків підручники з бухгалтерського обліку, було розпочато формування нової науки.

Стверджувалося, що розвиток стратегічного обліку зосереджений не лише на внутрішніх фінансах інформації, а також щодо зовнішніх аспектів господарських операцій.

К. Сіммондс констатує формування стратегічного обліку, що відрізняє його від управлінського обліку на основі того, що більша увага звертається веденню бізнесу з конкурентами [12].

М. Бромвіч стверджує, що стратегічний облік дозволяє керівництву бачити процедури та ділові методи конкурентів бізнесу й приймати рішення відповідно [3]. Таким чином, головною ознакою стратегічного обліку є включення нефінансових аспектів з метою прийняття рішень, а саме:

- 1) збір інформації, що стосується конкурентів;
- 2) використання обліку для прийняття стратегічних рішень;
- 3) скорочення витрат на основі стратегічних рішень;
- 4) здобуття через це конкурентних переваг.

Тому, пріоритетним є використання засобів стратегічного управління. Наприклад, дані бухгалтерських систем на основі аналізу витрат гальмують, а не допомагають аналізу стратегічного рівня. Щоб вирішувати такі проблеми, автори управлінського обліку виступають за використання аналітичних інструментів, які були розроблені в галузі стратегії та маркетингу. Ось короткий огляд тих інструментів, які зараз вважаються важливою частиною набору інструментів стратегічного обліку.

Витрати на атрибути: У цій системі калькуляції наголошено на атрибутах товару, певні договори купівлі-продажу або сервісне обслуговування. Проте, перевірена інформація повинна відображати відносини нинішніх чи майбутніх конкурентів.

Оцінка витрат конкурента: Користуючись перевагою зростаючої тенденції легкого доступу до інформації, доцільним є ретельний аналіз витрат конкурентів. М. Бромвіч наголошує на необхідності вивчення витрат конкурентів, оскільки їх розуміння допомагає управляти витратами у веденні власного бізнесу.

Оцінка конкурентів на основі фінансової звітності: Це ще один ефективний інструмент, оскільки він дозволяє проводити порівняльний аналіз, процес також є досить недооціненим. У цьому напрямку П. Мунн і К. Бейтс, стверджують, що інформацію, що міститься у фінансовій звітності, можна стратегічно використовувати разом із застосуванням коефіцієнтного аналізу [8].

Збалансована система показників: була запропонована Р. Капланом, в якій фінансові та нефінансові заходи були інтегровані з метою стратегічного управління ефективністю. Вони мали на меті створити баланс, пов'язуючи бачення та стратегію бізнесу з багатовимірними перспективами споживачів, внутрішніми бізнес-процесами, економічне зростання та фінансовий стан [6].

Стратегічна собівартість: Наступний дієвий інструмент, оскільки витрати розподіляються, щоб виміряти їх як стратегічну ціль, наприклад, відповідність суми, яку конкуренти витрачають на такі сфери, як маркетинг та ціноутворення.

Оцінка споживачів як активів: Інструмент, який ілюструє важливість клієнта або певної групи замовників. Це можна оцінити за допомогою методу, де застосовується значення орієнтовного прибутку, що здійснюється на засадах кореляції певних клієнтів.

Витрати на ланцюжок створення вартості: Це інструмент розроблений на основі аналізу ланцюжка доданої вартості. У цьому аналізі вся діяльність, що створює цінність, пов'язана з розвитком виробництвом товарів або послуг, пов'язаних у вигляді ланцюжка. До уваги беруться ті заходи, які є життєво важливими для додавання вартості, що має велике значення.

Бухгалтерський облік брендів: Р. Рослендер та С. Харт провели дослідження щодо впровадження інструментів, які пов'язують бухгалтерську інформацію з вдосконаленням бренду та лояльністю споживачів [11].

Витрати на основі діяльності: Це система калькуляції витрат, при якій накладні витрати на виробництво відносяться на продукцію за допомогою умовного підходу, на відміну від розподілу витрат на основі заздалегідь визначеної ставки. Спочатку він призначає витрати на діяльність, яка безпосередньо пов'язана із загальновиробничими витратами і згодом призначає витрати на ту продукцію, яка потребує виробничої діяльності.

Науковці не одностайні у своєму трактуванні питання щодо того, чи зможе система стратегічного обліку здійснити невиконані обіцянки управлінського обліку. З одного боку, є автори, які дуже скептично ставляться і навіть ставлять під сумнів роль бухгалтерської інформації при прийнятті рішень. Вони стверджують, що менеджери часто спочатку приймають рішення, а потім використовують бухгалтерську інформацію для обґрунтування та раціоналізації цих рішень. З іншого боку, є й інші автори, які вірять, що ажіотаж навколо стратегічного обліку не доведений емпіричними результатами. Наприклад, Р. Лорд стверджує, що методи, які відстоює стратегічний облік, зазвичай, використовуються у всіх організаціях, і що ці методи не потрібні менеджеру-управлінцю [6].

П. Альстрем та ін. провели емпіричне опитування з метою виявлення використання управлінського методу оцінки стратегічних інвестицій, який включав більшість інструментів, пов'язаних із стратегічним обліком, таких як збалансована система показників та облік ланцюжка доданої вартості. Вони дійшли висновку, що не було встановлено багато доказів використання таких методів та їх широкого використання [1].

Однак є й інші автори, які вважають, що майбутнє управлінського обліку значною мірою залежить від майбутнього поширення у практиці системи стратегічного обліку. Стратегічний облік використовує традиційні управлінські методи бухгалтерського обліку отримання та розуміння фінансової інформації, а потім продовжує використовувати ту саму стратегію формулювання обґрунтованих бізнес-планів, сприяючи таким чином поліпшенню роботи будь-якого господарюючого суб'єкта на стратегічному рівні. Таким чином, він відрізняється від управлінського обліку, оскільки загалом розглядає внутрішні та зовнішні проблеми, які прямо чи опосередковано впливають на ведення господарської діяльності.

Р. Рослендер та С. Харт стверджують, що стратегічний облік має на меті не лише створення обліку для потреб управління, але це також приносить більше переваг суб'єкту господарювання.

Різні автори в стратегічному обліку виділяють різні визначальні характеристики. Наприклад, К. Сіммондс вважає, що стратегічний облік є, насамперед, маркетингом, Р. Уільсон називає його орієнтованим на майбутнє, тоді як М. Бромвіч вбачає перспективу конкуренції. Для А. Бейнса і К. Ленгфілд-Сміта визначальним є наголосення на перенаправленні енергії щодо нефінансових аспектів – головна обіцянка стратегічного обліку [2].

Деякі автори стверджують, що управлінський облік не підтримує впровадження управління якістю, навіть застосувавши при цьому різноманітні притаманні йому методи. Очевидно, що в цьому підході є прогалини. Стратегічний облік заповнить ці прогалини, просуваючи та підтримуючи механізми реалізації загальної суми управління якістю та її вдосконалення. Отже, це значно сприятиме вдосконаленню якості продукції, а також забезпечення існування економічної ефективності.

Стратегічний облік не відокремлюється від існуючого управлінського обліку. Насправді як управлінський облік, так і стратегічний облік загалом пропонують подібні функції на оперативному рівні, однак стратегічний облік намагається розвивати ці ідеї та вдосконалювати їх в майбутньому, відповідати вимогам все більш розвиненої системи бухгалтерського обліку.

Оскільки, стратегічний облік звертає увагу на конкурентні позиції суб'єктів господарювання щодо ринкових позицій, і не просто концентрується на внутрішні компетентності, то це кращий інструмент для раціонального прийняття рішень. Далі стверджується, що стратегічний облік фокусується на поглибленому огляді прийняття рішень порівняно з традиційним управлінським обліком. Стратегічний облік здатний виходити далеко за межі фінансових аспектів шляхом аналізу конкурентів та аналізу ринку.

Висновки з проведеного дослідження. Беручи до уваги, усі погляди науковців зазначених вище, приходимо до висновку, що виникнення стратегічного обліку обумовлюється необхідністю системи стратегічного управління.

Стратегічний облік – це майбутнє системи бухгалтерського обліку. Основне припущення в цьому твердженні полягає в тому, що стратегічний облік впорається з усією критикою, яка була викладена на противагу традиційного управлінського обліку. При цьому, система стратегічного обліку подолає розрив, який існує між стратегічним управлінням та управлінським обліком. Вважаємо, що стратегічний облік зможе допомогти управлінському обліку відійти від просто грошових проблем і наблизитися до багатовимірного ведення бізнесу.

Необхідно констатувати, що стратегічний облік концентрує свою увагу на фінансовій інформації, структурі витрат суб'єктів господарювання, ринків товарів та конкурентів, моніторингу власних стратегій бізнесу та конкурентів на цих ринках протягом певного періоду. Це призведе до збільшення акценту на інформації, що стосується зовнішніх факторів підприємництва, включаючи внутрішню генеровану та нефінансову інформацію.

Зауважимо, що перспективною особливістю стратегічного обліку є вимірювання продуктивності, що базується на заходах, пов'язаних з прибутком. Але інструменти стратегічного обліку, такі як збалансована система показників та інші, використовуються для стратегічної діяльності з метою управління. Тому, покладається надія на переформатування системи бухгалтерського обліку із залученням стратегічного обліку. При чому, його існування слід розглядати у тісному взаємозв'язку із фінансовим, управлінським та податковим обліком.

Слід зазначити, що зазначені вище інструментальні засоби стратегічного обліку набувають все більшої популярності через розвиток бізнесу й погляди та роботу консультантів з стратегічного управління.

За нашим переконанням, сьогодні інтеграція стратегічного обліку – це перспективне джерело майбутнього, що потребує її обережного впровадження. Проте, дуже переконливих емпіричних доказів поки що немає, щоб констатувати, що стратегічний облік виконає все, що обіцяє сьогодні. Хоча, при цьому, існує міцний взаємозв'язок між організаційними результатами та офіційним стратегічним планом. Тому, стратегічний облік відіграватиме важливу роль у заповненні прогалин системи бухгалтерського обліку й стратегічного управління.

Отже, виникає необхідність подальших емпіричних досліджень щодо впровадження та корисності практичного застосування стратегічного обліку. Тільки емпіричні докази можуть встановити, чи може стратегічний облік ефективно виконувати обіцяну роль продовження управлінського обліку, чи ні.

Література

1. Åhlström P., Karlsson C. Change processes towards lean production. *International Journal of Operations & Production Management*. 2006. № 16. P. 42-56.
2. Baines A., Langfield-Smith K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*. 2013. Vol. 28. Issue 7-8. P. 675-698.
3. Bromwich M. The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*. 2000. Vol. 15. Issue 1-2. P. 27-46.
4. Chapman C. S. Controlling Strategy: management, accounting, and performance measurement. Oxford University Press, Oxford. 2005. 204p.
5. Cooper R. The Changing Practice of Management Accounting. *Management Accounting*. 2006. № 74(3). 26 p.
6. Johnson H. T., Kaplan R. S. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston: Harvard Business School Press, 2007. 296 p.
7. Lord R. Strategic Management Accounting: The Emperor's New Clothes?. *Management Accounting Research*. 2006. № 7. P. 347-366.
8. Moon P., Bates K. Core analysis in strategic performance appraisal. *Management Accounting Research*. 2003. № 4. P. 139-152.
9. Parker L.D. Reinventing the Management Accountant, Transcript of CIMA address delivered at Glasgow University 15 March, URL: http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/VisitingProfessor/tech_presnot_reinventing_the_management_accountant_mar02.pdf (дата звернення: 10.02.2022).
10. Roberts A. Reminiscences about Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*. 2009. №1. P. 1-20.
11. Roslender R., Hart S. Interfunctional cooperation in progressing accounting for brands. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2006. №2. P. 229-247.
12. Simmonds K. Strategic Management Accounting. *Management Accounting*. 2001. №59(4). P. 26-29.
13. Smith M. Performance measurement and management: a strategic approach to management accounting. SAGE. London, 2005. 302 p.

References

1. Åhlström, P. and Karlsson, C. (2006), "Change processes towards lean production", *International Journal of Operations & Production Management*, no. 16(11), pp. 42-56.
2. Baines, A. and Langfield-Smith, K. (2013), "Antecedents to management accounting change: a structural equation approach", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, Issue 7-8, pp. 675-698.
3. Bromwich M. (2000), "The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets", *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 15, Issue 1-2, pp. 27-46.
4. Chapman C. S. (2005), "Controlling Strategy: management, accounting, and performance measurement", Oxford University Press, Oxford.
5. Cooper R. (2006), "The Changing Practice of Management Accounting", *Management Accounting*, no. 74(3), p. 26.
6. Johnson H. T. and Kaplan R. S. (2007), "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting", Boston: Harvard Business School Press.
7. Lord R. (2006), "Strategic Management Accounting: The Emperor's New Clothes? ", *Management Accounting Research*, no. 7(3), pp. 347-366.
8. Moon P. and Bates K. (2003), "Core analysis in strategic performance appraisal", *Management Accounting Research*, no. 4, pp.139-152.
9. Parker L.D. Reinventing the Management Accountant, Transcript of CIMA address delivered at Glasgow University 15 March, available at: http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/VisitingProfessor/tech_presnot_reinventing_the_management_accountant_mar02.pdf (access date February 10, 2022).
10. Roberts A. (2009), "Reminiscences about Management Accounting", *Journal of Management Accounting Research*, no. 1, pp. 1-20.
11. Roslender R. and Hart S. (2006), "Interfunctional cooperation in progressing accounting for brands". *Journal of Accounting & Organizational Change*, no. 2, pp.229-247.
12. Simmonds K. (2001), "Strategic Management Accounting", *Management Accounting*, no. 59(4), pp. 26-29.
13. Smith M. (2005), "Performance measurement and management: a strategic approach to management accounting", SAGE, London.