

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ГРИНЬ ВІКТОРІЯ ПЕТРІВНА

УДК 657.1

**РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ:
КОМУНІКАЦІЙНИЙ АСПЕКТ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація
на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук

Ідентичність всіх примірників

ЗАСВІДЧУЮ:

Вчений секретар спеціалізованої вченої ради

Д 35.052.26, к.е.н., доцент



/ Василь ГИК

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело



/ Вікторія ГРИНЬ

Львів – 2024

АНОТАЦІЯ

Гринь В.П. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національний університет «Львівська політехніка» Міністерства освіти і науки України, Львів, 2024.

Дисертаційне дослідження присвячено виявленню закономірностей та формуванню науково обґрунтованих рекомендацій щодо розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління на основі застосування комунікаційного підходу.

Виходячи з проведеного аналізу історичних аспектів розвитку стратегічного управління виділено та проаналізовано етапи процесу формування стратегічного управління та роль облікової системи в них. Це дозволило встановити, що сучасна концепція стратегічного менеджменту сформувалась протягом 1980-х рр. і зазнавала певних уточнень і доповнень протягом наступних 30-ти років. Сформовано загальну модель реалізації сучасної концепції стратегічного менеджменту, що включає етапи сканування середовищ, формулювання стратегії, імплементацію стратегії, оцінку стратегії та стратегічний контроль. Визначено роль облікової системи в процесі реалізації стратегічного менеджменту підприємства в розрізі кожного з виділених етапів та встановлено, що облікова система підприємства забезпечує інформаційну підтримку стратегічного менеджменту на всіх етапах його реалізації, особливо в оцінці стратегічної позиції підприємства та оцінці процесу реалізації стратегії, зокрема, при здійсненні стратегічного контролю.

Проведено аналіз підходів до наукових досліджень щодо взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством. Обґрунтовано «нормальний» розвиток взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення, під яким розуміється своєчасне

реагування вчених на виникнення таких змін, що передбачає удосконалення теоретичних, методологічних та організаційних аспектів обліку як на конкретному підприємстві, так і на рівні національної системи бухгалтерського обліку – розробка нових облікових концепцій, удосконалення облікових стандартів, розвиток елементів методу бухгалтерського обліку, удосконалення облікової політики підприємства тощо.

Визначено взаємозв'язок між системою стратегічного управління та обліковою системою підприємства в контексті детермінант її розвитку, зокрема, виділено причини невідповідності чинної системи обліку потребам суб'єктів стратегічного управління та їх співвідношення з системою обліку та визначено місце функціональної кризи облікової системи у складі глобальної інформаційної кризи.

Обґрунтовано теоретичні, методологічні та організаційні аспекти функціонування облікової системи підприємства в контексті стратегічних облікових комунікацій підприємства, що дозволило сформулювати напрями розвитку бухгалтерського обліку в стратегічних облікових комунікаціях підприємства.

На основі використання теорії комунікацій К.Е. Шеннона, аналізу наявних підходів до використання комунікаційного підходу в бухгалтерському обліку сформовано розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційна система у складі стратегічних комунікацій підприємства. Визначено стратегічну облікову комунікацію як процес передачі різних видів повідомлень та сигналів (паперових, електронних), що мають на меті здійснення впливу на процес прийняття стратегічних рішень та реалізацію стратегічних ініціатив підприємства, а також на стратегічні інвестиційно-позикові рішення його зовнішніх стейкхолдерів. Розроблено класифікацію інформаційних шумів в стратегічному обліковому комунікаційному процесі.

На основі існуючих поглядів вчених виділено можливі підходи до використання поняття інформаційного простору в бухгалтерському обліку. Виділено складові облікового інформаційного простору та його функції. Визначено місце облікового стратегічного інформаційного простору в контексті розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи та обґрунтовано його основні структурні елементи: облікові стратегічні інформаційні ресурси; засоби облікової стратегічної інформаційної інфраструктури; засоби облікової стратегічної інформаційної взаємодії.

Виходячи з аналізу положень парадигмальної моделі розвитку науки Т.С. Куна, вивчення підходів вчених до побудови облікових парадигм виділено та проаналізовано основоположні поняття та виділено базові характеристики стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку.

На основі дослідження існуючих стратегічних облікових практик виокремлено та обґрунтовано інструменти розвитку системи фінансового обліку як засобу стратегічних облікових комунікацій: традиційні (стратегічні об'єкти обліку, стратегічна облікова політика); інжинірингові (інжиніринговий фінансовий облік, інжинірингова фінансова звітність)).

Обґрунтовано використання в системі бухгалтерського обліку концепції стратегічних активів підприємства з метою формування окремої звітності про стратегічні ресурси підприємства, які забезпечують підприємству досягнення конкурентних переваг. Розроблено порядок визнання стратегічних активів у вузькому розумінні в фінансовому обліку, сформовано порядок їх облікового відображення в системі аналітичних рахунків та розроблено форму Звіту про стратегічні активи підприємства, що дозволяє підвищити релевантність облікової інформації стратегічного спрямування для користувачів.

На основі розуміння бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики сформовано поняття стратегічної облікової політики підприємства, яка спрямована на підвищення ефективності реалізації

стратегічних ініціатив підприємства. У її складі виділено та теоретично обґрунтовано два основні напрями реалізації: прийняття професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування; стратегічне коригування політики звітування підприємства. Описано зв'язок бухгалтерських суджень стратегічного спрямування та стратегічних цілей підприємствах, який базується на припущенні, що суб'єкти реалізації облікової політики обізнані зі стратегічними цілями підприємства та при виборі окремих методів обліку наявних в стандартах альтернатив орієнтуються на їх досягнення, що сприяє одержанню відповідних значень фінансових показників підприємства. Визначено стратегічне коригування політики звітування підприємства як здійснення необхідного інформаційного впливу за допомогою облікових повідомлень та сигналів, які інституційно реалізуються безпосередньо через фінансову звітність, а також через спеціально створені стратегічні звіти підприємства та прийнятий на підприємстві наказ про облікову політику.

На основі використання положень інжинірингової теорії обліку обґрунтовано послідовність формування похідного стратегічного балансового звіту підприємства в інжиніринговій системі фінансового обліку. Розроблено модель формування похідного стратегічного балансового звіту на основі використання інжинірингових інструментів та процедур.

В результаті проведеного аналізу особливостей виникнення та формування системи стратегічного управлінського обліку підприємства, її сутності та методологічного інструментарію, організаційних особливостей побудови на підприємствах у взаємозв'язку із системою стратегічного менеджменту дозволив виділено її базові теоретико-методологічні та організаційні засади. Зокрема, визначено причини його виникнення як самостійної сфери наукової діяльності, обґрунтувань ознаки та об'єкт дослідження системи стратегічного управлінського обліку, метод, елементи методу, суб'єкт ведення та суб'єкт організації стратегічного управлінського обліку, що сприяє розробці практичних рекомендацій щодо побудови

системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства.

Дослідивши змістовні аспекти формування та використання в практичній діяльності підприємств системи збалансованих показників як методу стратегічного управлінського обліку виділено напрями та шляхи його розвитку на основі використання даної системи. Виділено можливі варіанти удосконалення збалансованої системи показників та напрями їх облікового забезпечення. Запропоновано механізм впровадження збалансованої системи показників як інструменту стратегічного управлінського обліку за допомогою «BSC Designer».

Сформовано набір правил щодо реалізації політики розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації в інтегрованих звітах як компроміс між перевагами та обліковою інформаційною безпекою. Визначено причини недостатньої якості розкриття інформації про стратегію підприємства в інтегрованій звітності. Проаналізовано рівень розкриття інформації про стратегію підприємства в різних видах інтегрованої звітності в її широкому розумінні, що дозволило виділити проблемні моменти та перспективи її подальшого розвитку.

Проаналізувавши особливості розкриття стратегічно орієнтованої інформації в звітах про управління українських компаній виявлено, що подібна інформація розкривається дуже обмежено або поверхово. З метою вирішення цієї проблеми наведено пропозиції з удосконалення структури Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації (назви показників та напрями їх деталізації). Сформовано комплекс пропозицій щодо удосконалення організаційних аспектів розкриття стратегічно орієнтованої інформації підприємства в інтегрованій звітності.

Ключові слова: стратегічне управління, комунікаційний підхід, стратегічні облікові комунікації підприємства, стратегічна парадигма бухгалтерського обліку, стратегічний фінансовий облік, стратегічна облікова

політика, стратегічний управлінський облік, система збалансованих показників, інтегрована звітність.

ABSTRACT

Gryn V.P. Development of accounting theory and methodology in strategic management system: communication approach. – Manuscript.

Thesis for a doctoral degree in economics, speciality 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by types of economic activity). – Lviv Polytechnic National University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Lviv, 2024.

The dissertation study is devoted to the identification of regularities and the formation of scientifically based recommendations regarding the development of accounting theory and methodology in the strategic management system based on the application of the communication approach.

Based on the analysis of the historical aspects of the development of strategic management, the stages of the strategic management formation process and the role of the accounting system in them were identified and analyzed. This made it possible to establish that the modern concept of strategic management was formed during the 1980s and underwent certain refinements and additions during the next 30 years. A general model of the implementation of the modern concept of strategic management has been formed, which includes the stages of environmental scanning, strategy formulation, strategy implementation, strategy evaluation, and strategic control. The role of the accounting system in the process of implementing the strategic management of the enterprise in the context of each of the selected stages is determined, and it is established that the accounting system of the enterprise provides information support for strategic management at all stages of its implementation, especially in the assessment of the strategic position of the enterprise and the assessment of the process of strategy implementation, in particular, when implementing strategic control.

An analysis of approaches to scientific research on the interaction of accounting and the enterprise management system was carried out. The "normal"

development of the interaction of the enterprise management system and its accounting support system is substantiated, which means the timely response of scientists to the occurrence of such changes, which involves the improvement of theoretical, methodological, and organizational aspects of accounting both at a specific enterprise and at the level of the national accounting system - development of new accounting concepts, improvement of accounting standards, development of elements of the accounting method, improvement of the company's accounting policy, etc.

The relationship between the strategic management system and the accounting system of the enterprise in the context of the determinants of its development is determined, in particular, the reasons for the inconsistency of the current accounting system with the needs of strategic management subjects and their relationship with the accounting system are highlighted, and the place of the functional crisis of the accounting system as part of the global information crisis is determined.

The theoretical, methodological, and organizational aspects of the functioning of the enterprise's accounting system in the context of the enterprise's strategic accounting communications are substantiated, which made it possible to form directions for the development of accounting in the enterprise's strategic accounting communications.

Based on the use of communication theory, K.E. Shannon, analysis of existing approaches to the use of the communication approach in accounting formed an understanding of accounting as an information and communication system as part of strategic communications of the enterprise. Strategic accounting communication is defined as the process of transmitting various types of messages and signals (paper, electronic) aimed at influencing the process of strategic decision-making and the implementation of strategic initiatives of the enterprise, as well as the strategic investment and loan decisions of its external stakeholders. The classification of information noise in the strategic accounting communication process has been developed.

Based on the existing views of scientists, possible approaches to the use of the concept of information space in accounting are highlighted. The components of the accounting information space and its functions are highlighted. The place of the accounting strategic information space in the context of understanding accounting as an information and communication system is defined and its main structural elements are substantiated: accounting strategic information resources; means of accounting strategic information infrastructure; means of accounting strategic information interaction.

Based on the analysis of the provisions of the paradigmatic model of the development of science T.S. Kuhn, studying the approaches of scientists to the construction of accounting paradigms, the fundamental concepts are highlighted and analyzed, and the basic characteristics of the strategic communication paradigm of accounting are highlighted.

Based on the study of existing strategic accounting practices, the tools for the development of the financial accounting system as a means of strategic accounting communications are identified and justified: traditional (strategic accounting objects, strategic accounting policy); engineering (engineering financial accounting, engineering financial reporting)).

The use of the concept of strategic assets of the enterprise in the accounting system is substantiated for the purpose of forming a separate report on the strategic resources of the enterprise, which ensures the achievement of competitive advantages for the enterprise. The procedure for recognizing strategic assets in the narrow sense in financial accounting has been developed, the procedure for their accounting display in the system of analytical accounts has been developed, and the form of the Report on strategic assets of the enterprise has been developed, which allows increasing the relevance of accounting information of a strategic direction for users.

Based on the understanding of accounting as a social and institutional practice, the concept of strategic accounting policy of the enterprise was formed, which is aimed at increasing the effectiveness of the implementation of strategic

initiatives of the enterprise. In its composition, two main areas of implementation are identified and theoretically substantiated: adoption of professional accounting judgments of a strategic direction; and strategic adjustment of the company's reporting policy. The relationship between accounting judgments of strategic direction and strategic goals of enterprises is described, which is based on the assumption that the subjects of the implementation of the accounting policy are aware of the strategic goals of the enterprise and, when choosing individual accounting methods from the alternatives available in the standards, focus on their achievement, which contributes to obtaining appropriate values of the company's financial indicators. The strategic adjustment of the company's reporting policy is defined as the implementation of the necessary information influence with the help of accounting messages and signals, which are institutionally implemented directly through financial reporting, as well as through specially created strategic reports of the company and the order on the accounting policy adopted by the company.

Based on the use of the provisions of the engineering theory of accounting, the sequence of formation of the derived strategic balance sheet of the enterprise in the engineering system of financial accounting is substantiated. A model of the formation of a derivative strategic balance sheet based on the use of engineering tools and procedures has been developed.

As a result of the analysis of the features of the emergence and formation of the strategic management accounting system of the enterprise, its essence, and methodological tools, organizational features of construction at enterprises in relation to the strategic management system, it was possible to highlight its basic theoretical, methodological and organizational principles. In particular, the reasons for its emergence as an independent field of scientific activity, justifications of the characteristics and object of research of the system of strategic management accounting, the method, elements of the method, the subject of management, and the subject of the organization of strategic management accounting, which contributes to the development of practical recommendations for the construction

of the system, are determined information provision of strategic management of the enterprise.

Having studied the meaningful aspects of the formation and use in the practical activities of enterprises of the system of balanced indicators as a method of strategic management accounting, the directions and ways of its development based on the use of this system are highlighted. Possible options for improving the balanced system of indicators and directions for their accounting support are highlighted. A mechanism for implementing a balanced scorecard system as a strategic management accounting tool using "BSC Designer" is proposed.

A set of rules has been formed regarding the implementation of the policy of disclosure of strategically oriented accounting information in integrated reports as a compromise between advantages and accounting information security. The reasons for the insufficient quality of disclosure of information about the company's strategy in integrated reporting have been determined. The level of disclosure of information about the company's strategy in various types of integrated reporting in its broadest sense was analyzed, which made it possible to identify problematic points and prospects for its further development.

After analyzing the features of the disclosure of strategically oriented information in reports on the management of Ukrainian companies, it was found that such information is disclosed very limited or superficially. To solve this problem, suggestions are given for improving the structure of the Management Report in terms of strategically oriented information (names of indicators and directions for their detailing). A set of proposals for improving the organizational aspects of disclosing strategically oriented enterprise information in integrated reporting has been formed.

Keywords: strategic management, communication approach, strategic accounting communications of the enterprise, strategic accounting paradigm, strategic financial accounting, strategic accounting policy, strategic management accounting, balanced scorecard, integrated reporting.

Список публікацій здобувача,

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Гринь В.П. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект. Запоріжжя: видавець ФОП Мокшанов В.В., 2022. 396 с.

2. Гринь В.П. Бухгалтерський облік в системі управління підприємством: історичні аспекти та сучасні особливості здійснення наукових досліджень. Проблеми системного підходу в економіці: збірник наукових праць. 2019. Т. 2. № 3 (71). С. 194-202.

3. Гринь В.П. Детермінанти та причини необхідності розвитку облікового забезпечення стратегічного управління. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»: збірник наукових праць. 2019. № 34. С. 139-144.

4. Гринь В.П. Евристичні аспекти системи стратегічного управління та її облікового забезпечення. Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». (24-26 жовтня 2019 р.). Львів: Львівська політехніка, 2019. С. 58-59.

5. Гринь В.П. Збалансована система показників та система стратегічного управлінського обліку: напрями взаємодії. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»: збірник наукових праць. 2021. № 42. С. 72-79.

6. Гринь В.П. Інтегрована звітність як інструмент стратегічних облікових комунікацій. Економіка, управління та адміністрування: науковий журнал. Житомир: ЖДТУ. 2021. № 2 (96). С. 47-53.

7. Гринь В.П. Інформаційні шуми в стратегічному обліковому комунікаційному процесі. Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції: «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції». (16 квітня 2020 р.). Ужгород: УжНУ «Говерла», 2020. С. 22–24.

8. Гринь В.П. Історичний аналіз розвитку системи стратегічного управління та її облікового забезпечення. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць Житомирської політехніки. 2019. № 2 (43). С. 29-35.

9. Гринь В.П. Історичні аспекти виникнення стратегічного управлінського обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. 2021. № 1 (48). С. 13-19.

10. Гринь В.П. Кризи в бухгалтерському обліку: стратегічний аспект. Бізнес інформ : науковий журнал. 2019. № 4 (495). С. 261-268.

11. Гринь В.П. Методи стратегічного управлінського обліку: існуючий стан та проблеми. Механізми забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, перспективи, міжнародний досвід: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (23 квітня 2021 р.). Харків: ХДУХТ. 2021. С. 136-138.

12. Гринь В.П. Наслідки виникнення функціональної кризи облікової системи. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу та фінансів в агропромисловому виробництві України: матеріали II Всеукраїнської наук.-практ. інтернет-конференції молодих учених, студентів, аспірантів. (25 квітня 2019 р.), Харків: ХНАУ, 2019. С. 43-44.

13. Гринь В.П. Облік як соціальна практика в стратегічному управлінні. Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика: збірник тез Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (05-06 листопада 2020 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 40-42.

14. Гринь В.П. Обліковий стратегічний інформаційний простір як складова системи бухгалтерських наукових праць. Global economic trends: new opportunities and threats: матеріали Міжнародної наукової конференції (20 листопада 2020 р.). La Mans, 2020. С. 104-107.

15. Гринь В.П. Парадигмальна концепція Т.С. Куна в бухгалтерському обліку: стратегічний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського

обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. 2020. № 3 (47). С. 23-28.

16. Гринь В.П. Парадигмальна модель розвитку науки Т.С. Куна в бухгалтерському обліку: перспективи застосування. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку: VI Міжнародна науково-практична конференція (10 грудня 2020 р.). Київ: КНЕУ, 2020. С. 25-27.

17. Гринь В.П. Проблемні аспекти обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління суб'єктом господарювання. Вісник Запорізького національного університету. Серія Економічні науки: збірник наукових праць. 2019. Т. 2. № 42. С. 24-29.

18. Гринь В.П. Розвиток бухгалтерського обліку на основі комунікаційного підходу. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка: наукове видання. 2020. Том 25. Вип. № 6 (85). С. 245–252.

19. Гринь В.П. Розвиток звітності щодо стратегічних активів підприємства. Підприємництво і торгівля: збірник наукових праць. 2021. № 28. С. 20-27.

20. Гринь В.П. Розвиток системи стратегічного управлінського обліку на основі збалансованої системи показників. Проблеми системного підходу в економіці: збірник наукових праць. 2021. № 2 (82). С. 179–187.

21. Гринь В.П. Роль и место бухгалтерського учета в системе стратегического менеджмента: современное состояние и перспективы развития. *Studia universitatis moldaviae: seria Stiinte exacte si economice : collection of scientific works*. Молдова, 2019. № 7 (127). С. 181-185.

22. Гринь В.П. Система фінансового обліку як засіб стратегічних облікових комунікацій: сучасний стан і перспективи розвитку. Економіка, управління та адміністрування: науковий журнал. 2020. № 4 (94). С. 55-62.

23. Гринь В.П. Стратегічна комунікаційна парадигма бухгалтерського обліку. Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному

середовищі: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції. (23 жовтня 2020 р.). Тернопіль: Видавництво ЗУНУ, 2020. С. 104–106.

24. Гринь В.П. Стратегічна облікова політика підприємства: сутність та напрями реалізації. Проблеми системного підходу в економіці: збірник наукових праць. Київ: НАУ, 2020. Т. Ч. 1. № 6 (80). С. 101-108.

25. Гринь В.П. Стратегічне коригування політики звітування підприємства. Облік і фінанси: міжнародний науково-виробничий журнал. 2021. № 1 (91). С. 5-11.

26. Гринь В.П. Стратегічне спрямування системи фінансового обліку. «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної інтеграції»: збірник тез доповідей учасників ІХ Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції (27 травня 2021 р.). Херсон: ХНТУ, 2020. С. 39-41.

27. Гринь В.П. Стратегічні облікові комунікації та інтегрована звітність. Розвиток інтегрованої звітності підприємств: матеріали міжнар. наук.-практ. конференції (04-05 жовтня 2019 р.). Житомир, 2019. С. 38-40.

28. Гринь В.П. Стратегічні облікові парадигми: критичний аналіз. Бізнес Інформ: науковий журнал. 2020. № 11 (514). С. 275-282.

29. Гринь В.П. Сутність облікового стратегічного інформаційного простору. Теоретико-практичні аспекти аналізу, економіки, обліку, фінансів права: збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції: (18 червня 2020 р.). Полтава: ЦФЕНД, 2020. Ч. 1. С. 34-35.

30. Гринь В.П. Сутність та види облікового інформаційного простору. Економіка управління та адміністрування: науковий журнал. 2019. № 4 (90). С. 141-148.

31. Гринь В.П. Сучасні проблеми облікового забезпечення стратегічного управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць Житомирської політехніки. 2019. № 1 (42). С. 12-18.

32. Гринь В.П. Теоретичні засади обліку стратегічних активів. Економіка, управління та адміністрування: науковий журнал. 2021. № 1 (95). С. 33-39.

33. Гринь В.П. Теоретичні засади стратегічних облікових комунікацій. Підприємництво і торгівля : збірник наукових статей. 2019. № 25. С. 38-44.

34. Гринь В.П. Формування облікового стратегічного інформаційного простору : комунікаційний аспект. Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць. Одеса: Одеський національний економічний університет. 2020. № 2 (73). С. 73-82.

35. Cherchata A., Popovychenko I., Andrusiv U., Shevchenko N., Shkuropatskyi O. Innovations in logistics management as a direction for improving the logistics activities of enterprises. Management Systems in Production Engineering: collection of scientific works. 2022. Vol. 30, Iss. 1. P. 9-17. **(періодичне видання, включене до наукометричної бази SCOPUS).**

36. Gryn V. Accounting support of strategic management and main directions of its improvement. Financial Strategies of Innovative Economic Development: Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences: collection of scientific works. 2022. Vol. 2, Iss. 54. P. 48-52.

37. Gryn V. Identification and accounting of strategic assets in the formation of competitive potential of the enterprise. Financial Strategies of Innovative Economic Development: Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences: collection of scientific works. 2022. Vol. 3, Iss. 55. P. 40-45.

38. Gryn V. Logistic principles of formation of accounting information space for provision of strategic management of the enterprise. Financial Strategies of Innovative Economic Development: Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences : collection of scientific works. 2020. Vol 4 (48). P. 44-48.

39. Gryn V. Strategic policy of accounting and reporting of enterprises. Financial Strategies of Innovative Economic Development: Bulletin of

Zaporizhzhia National University. Economic sciences : collection of scientific works. 2021. Vol. 2. Iss. 50. P. 34-38.

40. Gryn V. Challenges of accounting and analytical support of business entity`s strategic management. Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences : collection of scientific works. 2019. Vol. 2 (42). P. 24-29.

41. Makarenko I., Gryn V., Proskurina N., Pushkar L., Goncharova V. Transparency and information asymmetry in the financial market: Strategic dependencies between sustainability disclosure, SDG achievement and financial and information efficiency. Investment Management and Financial Innovations. 2023. Vol. 20(4). P. 127-137. **(періодичне видання, включене до наукометричної бази SCOPUS).**

42. Pasko O., Chen F., Proskurina N., Mao R., Gryn V., Pushkar I. Are corporate social responsibility active firms less involved in earnings management? empirical evidence from china. Business: Theory and Practice: collection of scientific works. 2021. Vol 22, No 2. P. 504-516. **(періодичне видання, включене до наукометричної бази SCOPUS)**

43. Pasko O., Zhang L., Tuzhyk K., Proskurina N., Gryn, V. Do sustainability reporting conduct and corporate governance attributes relate? Empirical evidence from China. Problems and Perspectives in Management: collection of scientific works. 2021. Vol. 19 (4). P. 110-123. **(періодичне видання, включене до наукометричної бази SCOPUS).**

44. Plastun A., Gryn V., Proskurina N., Potapov Y., Gryn O. Filling a financial gap in SDG3 achievement: Investments vs. budget funds. Public and Municipal Finance. 2023. Vol. 12(2). P. 91-103. **(періодичне видання, включене до наукометричної бази SCOPUS).**

45. Proskurina N., Gryn V. Development of the strategic financial engineering accounting system. Public Policy and Accounting. 2021. Vol. 1(3). P. 22-31.

ЗМІСТ

ВСТУП	21
РОЗДІЛ 1. СИСТЕМА СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ТА	
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: СФЕРИ ПЕРЕТИНУ І	
НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВЗАЄМОДІЇ	
36	36
1.1. Стратегічне управління як сучасний напрям розвитку системи управління: історичні та змістовно-облікові аспекти	36
1.2. Бухгалтерський облік в системі управління підприємством: історичні аспекти та сучасні особливості здійснення наукових досліджень	65
1.3. Бухгалтерський облік в системі стратегічного управління підприємством: детермінанти розвитку та причини невідповідності вимогам	78
1.4. Сучасні проблеми і напрями розвитку стратегічних облікових комунікацій підприємства	102
Висновки до розділу 1	114
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ	
СТРАТЕГІЧНИХ ОБЛІКОВИХ КОМУНІКАЦІЙ	
ПІДПРИЄМСТВА	
119	119
2.1. Стратегічні облікові комунікації: базова модель	119
2.2. Формування облікового інформаційного простору для здійснення інформаційної комунікації в сфері стратегії підприємства	149
2.3. Комунікаційна парадигма бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління	166
Висновки до розділу 2	191

РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ СТРАТЕГІЧНИХ ОБЛІКОВИХ КОМУНІКАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ	195
3.1. Система фінансового обліку як засіб стратегічних облікових комунікацій: сучасний стан і перспективи розвитку	195
3.2. Фінансовий облік стратегічних активів підприємства	205
3.3. Стратегічна облікова політика підприємства	226
3.4. Стратегічний фінансовий інжиніринговий облік	256
Висновки до розділу 3	271
РОЗДІЛ 4. МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ СТРАТЕГІЧНИХ ОБЛІКОВИХ КОМУНІКАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	276
4.1. Система стратегічного управлінського обліку підприємства: історія появи, сутність та методологічний інструментарій	276
4.2. Система стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників: сутність, напрями розвитку та проблеми впровадження ...	306
4.3. Розвиток системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві на основі використання збалансованої системи показників	332
Висновки до розділу 4	353

РОЗДІЛ 5. РОЗВИТОК ІНТЕГРОВАНОГО ЗВІТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНИХ ОБЛІКОВИХ КОМУНІКАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА	357
5.1. Інтегрована звітність як інструмент стратегічних облікових комунікацій: сутність, види та перспективи розвитку	357
5.2. Розкриття інформації про стратегію підприємства в інтегрованій звітності: аналіз існуючих підходів	378
5.3. Розвиток інтегрованої звітності в частині розкриття інформації про стратегію підприємства в Україні	404
Висновки до розділу 5	419
ВИСНОВКИ	422
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	432
ДОДАТКИ	468

ВСТУП

Актуальність теми. Глобалізація світової економіки, збільшення впливу транснаціональних корпорацій на процеси розподілу та перерозподілу капіталу між галузями змінюють важливість різних складових системи управління підприємством, внаслідок чого пріоритетну роль починає відігравати система стратегічного управління, спрямована на вирішення проблем розвитку підприємств в умовах динамічного зовнішнього середовища та глобальних викликів. За таких умов зростає роль підприємств не лише як генераторів додаткової вартості для задоволення фінансових інтересів учасників ринку капіталу, а також і як невід'ємних елементів суспільства, які несуть повноцінну відповідальність за вирішення глобальних проблем людства.

Існування подібних змін у функціонуванні економічних систем та підприємств, посилені активним застосуванням інформаційно-комп'ютерних та мережевих технологій, систем із застосуванням штучного інтелекту, висуває нові завдання до системи інформаційного забезпечення стратегічного управління, зумовлюючи необхідність пошуку інструментів налагодження ефективної обліково-інформаційної комунікації суб'єктів стратегічного управління з внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами.

Для забезпечення адекватності системи бухгалтерського обліку зростаючим запитам і потребам суб'єктів стратегічного управління необхідним є застосування комунікаційного підходу, який дає змогу удосконалити теоретико-методологічні засади виходячи з розуміння цієї системи як інформаційно-комунікаційної складової.

Підвищення ефективності стратегічних облікових комунікацій підприємства сприяє удосконаленню інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень стратегічним менеджментом підприємства, прийняття стратегічних рішень зовнішніми стейкхолдерами (інвестори, позичальники, учасники ринку праці тощо), а також наданню релевантної та достовірної

фінансової і нефінансової інформації про стратегію підприємства, досягнення стратегічних цілей та стратегічних ініціатив підприємства, що загалом підвищує рівень інформаційної прозорості та підзвітності підприємства перед суспільством.

Теоретичну основу проведеного дослідження склали праці фундаторів та представників сучасної школи стратегічного менеджменту – Д. Аакера, Р.Д. Айрленда, І. Ансоффа, Дж. Берні, Р. Гранта, Ф.Р. Девіда, Дж.Р. Джонса, А. Дреджера, П. Друкера, Р. Каплана, Р.Л. Лінча, Г. Мінцберга, Д. Нортон, М. Портера, К. Уайт, К. Халлахана, Г. Хамела, В.С. Хестерлі, Ч.В. Хілла, М.А. Хітта, Р.Е. Хоскінсона. Для розробки комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління використано напрацювання Н.М. Бедфорда, В. Беледоуні, Н.М. Бреннена, В.М. Жука, Ч.Т. Златковича, Е. Імхоффа, Б.А. Кашінга, Т.С. Куна, О.П. Кундрі-Висоцької, О.А. Лаговської, Й.В. Лау, Л.С. Лі, Р.В. Маттессіча, Т. Моука, Д.М. Меркл-Девіса, В.В. Муравського, М.С. Пушкаря, Дж.Ф. Росса, С.К. Сальварі, Р. Стерлінга, Л.Х. Толера, У. Уівера, Дж.Х. Шенка, К.Е. Шеннона, І.Й. Яремка, В.Ф. Яценко.

При аналізі сучасного стану та виокремленні перспектив розвитку бухгалтерського обліку як засобу інформаційної підтримки системи стратегічного управління, а також при удосконаленні інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень зовнішніми стейкхолдерами використовувались праці вітчизняних вчених, зокрема, З.Л. Бандури, М.В. Болдуєва, М.І. Бондаря, Р.Ф. Бруханського, О.В. Вакун, Б.І. Валуєва, І.А. Герасимович, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, Н.Ю. Єршової, М.В. Корягіна, І.І. Криштопи, В.І. Кузя, О.П. Кундрі-Висоцької, П.О. Куцика, С.Ф. Легенчука, О.О. Нестеренко, А.А. Пилипенка, Л.М. Пилипенка, Н.І. Пилипів, І.Й. Плікус, М.А. Проданчука, М.С. Пушкаря, М.В. Рети, І.Б. Садовської, В.З. Семанюк, Л.В. Семенюк, О.Г. Сокола, А.О. Фатенок-Ткачук, О.В. Фоміної, А.В. Шайкана, В.Р. Шевчук, І.А. Юхименко-Назарук, а також праці зарубіжних дослідників: Дж. Айрленда, Дж. Берні, Е. Бхімані,

М. Бромвіча, С. Бхаттачарїї, Г. Вегманна, К. Гїлдінга, М.Б. Гїтцмена, Р.А. Дая, Р.К. Дос Сантоса, С. Кадеза, Р. Каплана, Д.Н. Кларка, К. Ленгфілд-Сміт, Д. Нортонa, Т.Х.М. Пїньйо, Г.С. Пітчера, Е. Пуанселот, Дж. Рїттера, Р. Рослендера, Ф. Стокена, М. Тромбетти, Р. Уоттса, Дж. Циммерманна, Дж.К. Шенка.

Незважаючи на зростаючу актуальність проблеми необхідності удосконалення теоретико-методологічних засад облікового забезпечення системи стратегічного управління, а також з урахуванням наявних наукових публікацій, присвячених вирішенню її окремих елементів провідними українськими та чужоземними вченими, можна констатувати відсутність системних та комплексних досліджень, які б дозволяли сформувати цілісну систему інформаційної підтримки прийняття стратегічних рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами облікової інформації.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Основний зміст дисертаційної роботи становлять результати наукових досліджень, які проводились протягом 2020-2023 рр. відповідно до плану науково-дослідних робіт Запорізького національного університету, зокрема, у межах науково-дослідних тем: «Методологія та організація обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в системі управління в умовах інноваційного розвитку економіки» (державний реєстраційний номер 0121U114342), в межах якої автором удосконалено порядок розкриття облікової інформації стратегічного спрямування в Звіті про управління; «Аналітичне моделювання стратегічних векторів розвитку сільськогосподарського підприємства в умовах інноваційної економіки» (державний реєстраційний номер 0123U104150), де автором удосконалено методіку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є виявлення закономірностей та формування науково обґрунтованих рекомендацій щодо розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку в

системі стратегічного управління на основі застосування комунікаційного підходу. Поставлена мета зумовила вирішення таких *завдань*:

- проаналізувати історичні та змістовні аспекти стратегічного управління як сучасного напрямку розвитку системи управління;
- встановити особливості розвитку наукових досліджень в сфері облікового забезпечення управління підприємством;
- визначити детермінанти розвитку бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління підприємством;
- виявити сучасні проблеми і напрями розвитку стратегічних облікових комунікацій підприємства;
- обґрунтувати розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи у складі стратегічних комунікацій підприємства;
- сформувати концепцію облікового інформаційного простору для здійснення інформаційної комунікації в сфері стратегії підприємства;
- розробити комунікаційну парадигму бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління;
- визначити роль та перспективи розвитку системи фінансового обліку як засобу стратегічних облікових комунікацій;
- удосконалити методикау фінансового обліку стратегічних активів підприємства;
- удосконалити теоретико-методологічні засади стратегічної облікової політики підприємства;
- розробити методикау стратегічного фінансового інжинірингового обліку;
- проаналізувати історичні аспекти формування та обґрунтування сутності і методологічного інструментарію стратегічного управлінського обліку;

– виявити сучасні проблеми розвитку стратегічного управлінського обліку підприємства як засобу внутрішніх стратегічних облікових комунікацій;

– удосконалити теоретико-методологічні засади стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників;

– проаналізувати значення та виявити перспективи розвитку інтегрованої звітності як інструменту стратегічних облікових комунікацій підприємства;

– виявити та проаналізувати можливі варіанти розкриття інформації про стратегію підприємства в інтегрованій звітності;

– удосконалити структуру та зміст інтегрованої звітності як інструмента стратегічних облікових комунікацій підприємства.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку як засіб інформаційної підтримки системи стратегічного управління.

Предметом дослідження є теоретичні та методологічні аспекти бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління в контексті застосування комунікаційного підходу.

Методи дослідження. Теоретико-методологічним базисом дисертаційної роботи є теорія стратегічного управління, комунікаційний підхід, інформаційна теорія, концепція інформаційного простору, парадигмальна концепція наукових змін Т.С. Куна, концепція стратегічних активів підприємства, комунікаційна теорія обліку, позитивна теорія обліку, сигнальна облікова теорія, теорія інжинірингового обліку, система збалансованих показників, а також праці українських та чужоземних вчених з проблематики розвитку теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку як засобу інформаційної підтримки стратегічного управління, стратегічного фінансового та управлінського обліку, нефінансової та інтегрованої звітності підприємств.

Для вирішення поставлених в дисертації завдань використано наступні методи та інструменти наукового дослідження: історичний аналіз – для аналізу процесу формування стратегічного управління та ролі облікової системи, вивчення еволюції підходів до наукових досліджень щодо взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством, причин виникнення стратегічного управлінського обліку, еволюції розвитку нефінансової та інтегрованої звітності; моделювання – для аналізу сучасної концепції стратегічного менеджменту, визначення системи стратегічних облікових комунікацій підприємства, аналізу взаємодії між детермінантами розвитку бухгалтерського обліку та соціальним середовищем, розуміння обліку як інформаційно-комунікаційної системи у складі стратегічних комунікацій підприємства, для формування похідного стратегічного балансового звіту в інжиніринговій системі фінансового обліку; класифікації – для встановлення видів інформаційних шумів у стратегічному обліковому комунікаційному процесі, видів стратегічних активів підприємства, розуміння відмінностей між різними видами методів стратегічного управлінського обліку; декомпозиційний аналіз – для виявлення детермінант розвитку обліку в системі стратегічного управління підприємством та причин невідповідності вимогам різних груп користувачів, виявлення сучасних проблем і напрямів розвитку стратегічних облікових комунікацій підприємства; порівняльний аналіз – для виявлення переваг та недоліків підходів до формулювання стратегічної парадигми обліку, обґрунтування сутності комунікаційної моделі обліку, обґрунтування поняття облікового стратегічного інформаційного простору, виявлення найкращих варіантів розкриття інформації про стратегію підприємства в інтегрованій звітності, опису варіантів удосконалення збалансованої системи показників; табличний метод – при розробці структури похідного стратегічного балансового звіту та структури звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації; програмне середовище «BSC Designer» – для апробації

запропонованого підходу до впровадження збалансованої системи показників як інструменту стратегічного управлінського обліку.

Інформаційну базу досліджень складають українські та чужоземні наукові праці (монографії, наукові статті, матеріали науково-практичних конференцій з питань розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку як інструменту інформаційної підтримки стратегічного управління, наукові праці з комунікаційної теорії та стратегічного менеджменту); законодавчо-нормативні документи з бухгалтерського обліку та формування фінансової і нефінансової звітності, концепції інтегрованого та нефінансового звітування; довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-матеріали.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розвитку теоретичних та методологічних аспектів бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління на основі застосування комунікаційного підходу. До основних елементів наукової новизни можна віднести:

вперше:

– розроблено стратегічну комунікаційну парадигму бухгалтерського обліку на основі використання парадигмальної моделі розвитку науки Т.С. Куна, обґрунтовано її основні характеристики (мета формування, методологічна основа, інструментальна основа, кінцева ціль (практичне спрямування)), що сприятиме формуванню єдиної системи наукових знань, яка стосується облікового забезпечення стратегічного управління;

– обґрунтовано поняття та розроблено теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку стратегічних активів підприємства (ідентифікація, класифікація, оцінювання, аналітичні рахунки, відображення в звітності (Звіт про стратегічні активи)), що дозволяє забезпечити надання облікової інформації менеджерам стратегічного рівня управління про ресурси підприємства, які відіграють визначальну роль в забезпеченні конкурентних переваг та підвищують рівень прозорості підприємства з позиції інвесторів та позичальників;

– обґрунтовано та запропоновано ввести в науковий обіг поняття стратегічної облікової політики підприємства виходячи з розуміння обліку як соціальної та інституційної практики, яка реалізується через прийняття професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування та стратегічне коригування політики звітування, що забезпечує досягнення стратегічних цілей підприємства;

удосконалено:

– теоретичні та методичні засади стратегічного фінансового інжинірингового обліку як надбудови до системи фінансового обліку, що забезпечує формування похідного стратегічного балансового звіту підприємства, в якому розкривається інформація про проміжні (чисті активи, чисті активи після здійснення коригувань, хеджовані чисті активи, стратегічні чисті активи) та результативні показники (чисті пасиви), що можуть використовуватись в якості інформаційної основи для прийняття стратегічних рішень;

– базові теоретико-методологічні та організаційні засади побудови системи стратегічного управлінського обліку шляхом визначення причин його виникнення як самостійної сфери наукової діяльності, обґрунтування ознак та об'єкта дослідження, методу, елементів методу, суб'єкта ведення та суб'єкта організації, що сприяє розробці практичних рекомендацій щодо побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства;

– напрями розвитку бухгалтерського обліку в стратегічних облікових комунікаціях підприємства на різних рівнях облікової системи (теоретичний, методологічний, організаційний), що сприятиме виходу системи обліку з функціональної кризи та забезпечуватиме повноцінне залучення бухгалтера в процеси стратегічного управління підприємством;

– розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи у складі стратегічних комунікацій підприємства, що є елементом системи стратегічної комунікаційної взаємодії суб'єктів перетворення та

передачі облікової інформації стратегічного спрямування з одержувачами, яким необхідна така інформація (внутрішні, зовнішні), і яка відображає стратегічні можливості та загрози підприємства щодо створення вартості шляхом розкриття внутрішньої та зовнішньої звітності, на що впливають різні види інформаційних шумів (умисні, неумисні);

– обґрунтування поняття облікового стратегічного інформаційного простору як сукупності різноманітних видів облікової інформації стратегічного спрямування, джерел її виникнення, місць її обробки, збереження та передачі, а також виділення його структурних елементів – облікових стратегічних інформаційних ресурсів, засобів облікової стратегічної інформаційної інфраструктури, засобів облікової стратегічної інформаційної взаємодії, що сприятиме інтеграції всієї облікової інформації стратегічного спрямування, необхідної для прийняття рішень;

– класифікацію варіантів удосконалення збалансованої системи показників, напрями їх облікового забезпечення та організаційні засади впровадження цієї системи як інструменту стратегічного управлінського обліку за допомогою програмного середовища «BSC Designer», що дозволяє окреслити функції бухгалтерів стратегічного управлінського обліку під час її використання;

– політику розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації в інтегрованих звітах на основі встановлення компромісу між перевагами розкриття та обліковою інформаційною безпекою, що дозволяє забезпечити одночасне задоволення інформаційних потреб користувачів та обмежити рівень розкриття конфіденційної інформації стратегічного спрямування;

– змістове наповнення та структуру Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації підприємства шляхом доповнення фінансових та нефінансових показників, визначення напрямів їх деталізації, а також обґрунтування організаційних аспектів розкриття стратегічно-орієнтованої інформації підприємства в інтегрованій звітності, що сприятиме

вирішенню проблеми недосконалості стратегічних облікових комунікацій підприємств зі стейкхолдерами;

дістали подальшого розвитку:

– еволюційний аналіз підходів до наукових досліджень взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством, що дозволило обґрунтувати необхідність своєчасного та адекватного реагування вченими на зміни, які відбуватимуться з системою управління (розширення, звуження, трансформація), для забезпечення нормального розвитку такої взаємодії;

– ідентифікація, обґрунтування та класифікація інструментів розвитку системи фінансового обліку на традиційні (стратегічні об'єкти обліку, стратегічна облікова політика) та інжинірингові (інжиніринговий фінансовий облік, інжинірингова фінансова звітність), що забезпечує комплексне вирішення проблеми приведення системи фінансового обліку у відповідність до інформаційних потреб суб'єктів прийняття стратегічних рішень;

– класифікація процесу формування сучасної системи стратегічного управління та роль облікової системи в процесі реалізації стратегічного менеджменту підприємства на кожному з виділених етапів (сканування середовищ, формулювання стратегії, імплементація стратегії, оцінка стратегії), що дозволило обґрунтувати доцільність використання стратегічних комунікацій як сучасної концепції стратегічного менеджменту, яка має використовуватись для удосконалення системи облікового забезпечення прийняття стратегічних рішень;

– виділення причин невідповідності облікової системи потребам стратегічного управління на основі аналізу підходів до наукових досліджень щодо взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством та констатація існування функціональної кризи облікової системи підприємства, що дозволило сформулювати перспективи її удосконалення в напрямі забезпечення її стратегічної спрямованості (часова переорієнтація бухгалтерського обліку, розширення предмету бухгалтерського обліку, об'єктно-методологічна реконструкція бухгалтерського обліку);

– виділення та обґрунтування напрямів розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників, обґрунтування організаційно-методичних перепон її впровадження як методу стратегічного управлінського обліку, врахування яких зменшує ризики щодо практичної реалізації системи збалансованих показників в системі стратегічного менеджменту підприємства;

– порівняльний аналіз видів інтегрованої звітності в широкому розумінні, які забезпечують розкриття інформації про стратегію підприємства (<IR>, GRI G4, Звіт про управління (нефінансовий звіт), ESG-звітність, Стратегічний звіт), що дозволило виявити найбільш ефективні практики підприємств щодо розкриття стратегічно орієнтованої інформації.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення, пропозиції та рекомендації, що були одержані здобувачем в результаті написання дисертації, доведено до рівня методичних розробок і практичних рекомендацій, які можуть бути використані в процесі функціонування системи облікового забезпечення стратегічного управління підприємством, а також в якості інформаційної основи для прийняття стратегічних рішень постачальниками капіталу, зокрема:

на державному рівні:

– розробки, пов'язані з удосконаленням методики формування Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації (фінансова компонента, нефінансова компонента), а також організаційні аспекти розкриття стратегічно орієнтованої інформації підприємства в інтегрованій звітності («Професійна організація аудиторів, бухгалтерів та викладачів ОКД», довідка № № 17.11/23-1 від 17.11.2023 р.).

на регіональному рівні:

– розробки, пов'язані з удосконаленням системи аналітичного обліку стратегічних активів, а також методика формування внутрішніх управлінських звітів про стратегічні управлінські активи підприємства на основі нової аналітичної ознаки «Стратегічність активів» для застосування на

вітчизняних аграрних підприємствах (Запорізька обласна державна адміністрація, Департамент агропромислового розвитку, довідка № 1243/04-02 від 30.11.2023 р.);

– розробки, пов'язані з удосконаленням методики формування Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації в частині нефінансової компоненти (Запорізька обласна державна адміністрація, Департамент захисту довкілля, довідка № 02.1-15/04.3/853 від 29.12.2023 р.);

на рівні суб'єктів господарювання:

– розробки щодо інформування про діючу стратегічну облікову політику підприємства та коригування існуючої політики шляхом додаткового розкриття стратегічно орієнтованої інформації, що сприятиме досягненню стратегічних цілей (АТ КБ «ПРИВАТБАНК», довідка б/р від 10.11.2023 р.);

– рекомендації щодо послідовності реалізації загальноорганізаційних процедур імплементації системи збалансованих показників (визначення ключових результатів діяльності, визначення процесів, що забезпечують досягнення результатів), а також щодо впровадження внутрішньосистемних процедур, які передбачають розробку ключових показників ефективності реалізації процесів, механізму збору необхідних даних та механізму візуалізації показників та звітів для суб'єктів стратегічного управління (АПГК «Дніпровська», довідка № 29 від 17.11.2023 р.);

– набір показників, які характеризують результати імплементації та реалізації стратегічних ініціатив підприємства, що розкриваються в похідному стратегічному балансовому звіті (чисті активи, чисті активи після здійснення коригувань, хеджовані чисті активи, стратегічні чисті активи, чисті пасиви), що використовуються для коригування діючої стратегії та розробки нових стратегічних цілей (ТОВ «АГРОПРОІНВЕСТ 08», довідка № 338 від 17.11.2023 р.);

– пропозиції щодо 4-х рівневої класифікації стратегічних активів виходячи з їх здатності забезпечувати конкурентні переваги, пропозиції щодо

агрегації стратегічних активів за класифікацією концепції <IR> та методика формування внутрішніх управлінських звітів про стратегічні активи підприємства (ПрАТ «Український графіт», довідка № 18/12-1-1 від 18.12.2023 р.);

– пропозиції щодо: розробки та впровадження Звіту про стратегічні активи підприємства; розробки та впровадження Похідного стратегічного балансового звіту; щодо удосконалення структури Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації підприємства (фінансова та нефінансова компоненти); системи безпекових обмежень щодо додаткового розкриття стратегічно орієнтованої інформації (АТ «Запорізький завод феросплавів», довідка № 36/7-7 від 22.01.2024 р.);

на рівні закладів вищої освіти:

– пропозиції щодо: формування навчально-методичного забезпечення і викладання дисциплін «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Моделі і методи прийняття управлінських рішень в аналізі та аудиті», «Облікова політика підприємств», «Стратегічний облік та аналіз» (для студентів спеціальності 071 – Облік і оподаткування); розробки тематики випускних кваліфікаційних робіт для студентів економічного факультету кафедри обліку та оподаткування спеціальності 071 – Облік і оподаткування освітнього рівня Магістр (Запорізький національний університет, довідка № 01101-13/122 від 06.11.2023 р.).

Особистий внесок здобувача. Робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі відображені в ній висновки та положення наукової новизни, які виносяться на захист, одержані автором особисто. Внесок здобувача у публікації, написані у співавторстві, визначено окремо в списку опублікованих робіт.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені у дисертації, доповідалися, обговорювалися й одержали позитивну оцінку на 30 міжнародних і всеукраїнській наукових, науково-методичних та науково-практичних конференціях, зокрема: II-й Всеукраїнській науково-

практичній інтернет-конференції молодих учених, студентів, аспірантів «Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу та фінансів в агропромисловому виробництві України» (Харків, 25 квітня 2019 р.); IV-й Міжнародній науково-практичній конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (Львів, 24-26 жовтня 2019 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток інтегрованої звітності підприємств» (Житомир, 04-05 жовтня 2019 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Теоретико-практичні аспекти аналізу, економіки, обліку, фінансів права» (Полтава, 18 червня 2020 р.); Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика» (Ірпінь, 05-06 листопада 2020 р.); II-й Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції» (Ужгород, 16 квітня 2020 р.); Міжнародній науковій конференції «Global economic trends: new opportunities and threats» (La Mans, 20 листопада 2020 р.); VI-й Міжнародній науково-практичній конференції «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку» (Київ, 10 грудня 2020 р.); VIII-й Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі» (Тернопіль, 23 жовтня 2020 р.); II-й Міжнародній науково-практичній конференції «Механізми забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, перспективи, міжнародний досвід» (Харків, 23 квітня 2021 р.); IX-й Всеукраїнській науково-практичній Інтернет-конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної інтеграції» (Херсон, 27 травня 2021 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 45 наукових праць загальним обсягом 48,2 друк. арк. (особисто автора – 46,1 друк. арк.), з яких: 1 монографія; 33 статті у наукових виданнях (з них 1 – у науковому періодичному виданні іншої держави; 1 – у виданнях України, що не є

фаховими; 5 – у виданнях, які входять до міжнародної наукометричної бази Scopus; 26 – у наукових фахових виданнях України); 11 тез доповідей і матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації викладено на 481 сторінці друкованого тексту, обсяг основної частини – 423 сторінки. Робота містить 18 таблиць, 37 рисунків та 9 додатків. Список використаних джерел налічує 355 найменувань на 34 сторінках.

РОЗДІЛ 1.

СИСТЕМА СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ТА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: СФЕРИ ПЕРЕТИНУ І НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВЗАЄМОДІЇ

1.1. Стратегічне управління як сучасний напрям розвитку системи управління: історичні та змістовно-облікові аспекти

Стратегічне управління, як мультидисциплінарна сфера досліджень, що пов'язана зі здійсненням аналізу, процесом прийняття рішень та яка передбачає врахування культурних, ціннісних та світоглядних аспектів діяльності підприємств для встановлення цілей та управління процесом їх досягнення, історично сформувалась під впливом значної кількості різних видів факторів.

Для більш глибокого розуміння сучасної концепції стратегічного управління необхідно проаналізувати історичні засади її розвитку, визначити фактори, які відіграли визначальну роль в формуванні її сучасного стану, що дозволить прискорити адаптацію облікової системи підприємства у відповідності до потреб суб'єктів стратегічного управління.

На сьогодні значна кількість зарубіжних дослідників виділяють основні етапи (фази) процесу формування стратегічного управління (Д. Аакер [139, с. 28], А. Дреджер [195, с. 1-4], К.В. Роні [309, с. 6-15], Ф.В. Глюк, С.П. Кауфман, А.С. Уаллек [212, с. 154-157] та ін.), які характеризують його розвиток з моменту виникнення і до формування його сучасного стану, в розрізі яких можна встановити роль, яку на кожному з них відіграла облікова система (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Етапи (фази) процесу формування стратегічного управління та роль облікової системи в них

<i>№ з/п</i>	<i>Етапи</i>	<i>Період</i>	<i>Основні цілі</i>	<i>Форма реалізації цілей, методи</i>	<i>Роль облікової системи</i>
I	Фінансове планування (бюджетування)	Початок ХХ-го століття – середина 40-х рр. ХХ ст.	Формування бюджетів	Річні бюджети функціонального спрямування, план-фактний аналіз	Надання інформації про доходи, витрати, та темпи росту прибутку
II	Прогнозне стратегічне планування	Середина 40-х рр. – 60-ті рр. ХХ ст.	Передбачення майбутнього	Довгострокові бюджети, GAP-аналіз, статичний розподіл ресурсів, портфельний аналіз, лінійне програмування, теорія масового обслуговування, комп'ютерне симулювання	Надання інформації для формування довгострокових бюджетів, розвиток методик калькулювання
III	Зовнішньо-орієнтоване стратегічне планування	60-ті рр. – 80-ті рр. ХХ ст.	Формування стратегічного бачення	Стратегічні альтернативи, стратегічні бізнес-одиниці, ситуаційний аналіз, конкурентна оцінка, динамічний розподіл ресурсів, SWOT-аналіз	Надання інформації для формування стратегічних альтернатив
IV	Комплексний стратегічний менеджмент	Кінець 80-х рр. ХХ ст. і до нашого часу	Формування майбутнього підприємства	Стратегічна концепція розвитку підприємства, побудована на основі стратегічного мислення та стратегічної комунікації, спрямована на створення вартості, стратегічний контроль	Надання інформації для стратегічного управління процесом створення вартості

Незважаючи на існуючу назву «стратегічне управління», яке має давньогрецьке походження (від грецького «strategos» – мистецтво про загальне), а також використання даного поняття першими теоретиками ведення військових дій (Еней, Перікл, Сунь Цзи (близько 2500 років тому), фон Клаузевітц (близько 200 років тому)), дана концепція почала розвиватись лише на початку ХХ-го століття, зокрема, завдяки появі перших теоретичних

обґрунтувань системи управління Ф. Тейлором та А. Файолем. Зокрема, останній на основі свого практичного досвіду роботи у французькій видобувній компанії у 1916 р. вперше заявив, що ефективність діяльності підприємства залежить від побудови системи планування його діяльністю [309, с. 6], в результаті чого значна кількість інструментів стратегічного менеджменту базується на засадах, закладених А. Файолем. Першими ж, хто безпосередньо використав поняття «стратегія» в економічній літературі, були Дж. Фон Нейман і О. Моргенштерн (1947 р.), які застосовували дану концепцію при розробці теорії ігор, а вже у 1950-х роках в дослідженнях американських шкіл з бізнес-адміністрування почало використовуватись аналогічне за змістом поняття «бізнес-політика».

I-й етап «Фінансове планування (бюджетування)». Аналіз практики діяльності підприємств щодо складання планів та бюджетів на початку ХХ-го століття в США дозволяє констатувати, що вона розвивалась на рівні мистецтва, тобто без належного теоретичного обґрунтування її здійснення. Зазвичай, менеджерами формувались короткострокові плани та бюджети (до 1 року) на основі формального та ринкового аналізу, які мали конкретне функціональне спрямування. Зокрема, прогнозувались доходи, витрати і потреби у капіталі, а основною ціллю побудови стратегії компанії були темпи зростання прибутку, які залежали від даних показників. Управління підприємствами із використанням бюджетів базувалось на припущенні, що минуле повторює майбутнє, тому важливу роль в формуванні бюджетів займали ретроспективні облікові дані. Визначальне місце для реалізації бюджетів відігравав оперативний контроль.

II-й етап «Прогнозне стратегічне планування». Після завершення другої світової війни у середині 40-х рр. ХХ-го століття відбувається зародження нового етапу – прогнозного стратегічного планування, що частково було викликано активним застосуванням напрацювань в сфері здійснення військових дій (щодо розробки стратегії, вирішення оперативних задач, ефективного використання ресурсів) в практичну діяльність

підприємств, а також приділенню значної уваги американських вчених (І. Ансофф, Б.І. Гетц, Ф. Селзнік, П. Друкер, А. Чендлер та ін.) питанням підвищення ефективності управління в корпораціях. Підхід до реалізації стратегії на даному етапі відрізнявся розробкою довгострокових планів, на реалізацію яких більший вплив мали політичні, економічні та соціальні фактори, для прогнозування впливу яких використовувався аналіз трендів, регресійні моделі, портфельний аналіз, імітаційне моделювання тощо. Хоча такий підхід не дозволяв повною мірою передбачити порядок реалізації стратегії компаній, однак він забезпечував аналіз довгострокових тенденцій та встановлення цілей, значно покращував ефективність прийняття управлінських рішень та процес статичного розподілу їх ресурсів (орієнтованого на поточні можливості).

Починаючи з кінця 1950-х рр. в більшості американських корпорацій було створено планові відділи, які займались довгостроковим плануванням, орієнтованим на передбачення майбутнього їх діяльності щодо впорядкованого статичного розподілу ресурсів. Вони дозволяли інтегрувати зусилля функціональних складових корпорації для досягнення її стратегічних цілей. В основі їх діяльності покладалась військова концепція «Планування, програмування та бюджетування», що передбачала трьохетапну розробку деталізованих бюджетів на основі формальних методологій планування, що дозволяла ефективно реалізувати бюджети корпорацій, виступаючи інструментом їх стратегічного розвитку. Для формування таких бюджетів використовувалась наступна інформація з системи обліку: річна та квартальна фінансова звітність за різні роки; примітки до неї; інформація про значимі зміни в обліковій політиці за ці ж періоди; інформація щодо розподілу витрат з підсистеми управлінського обліку. Причиною виокремлення спеціалізованих планових відділів стало зростання розмірів компаній, збільшення кількості продуктів, що випускались, та кількості ринків, на яких мала виходити компанія, а ефективне виконання такої

діяльності вже було не під силу одному менеджеру, який з безпосереднього виконавця перетворювався на координатора планової роботи.

III-й етап «Зовнішньо-орієнтоване стратегічне планування». З початку 1960-х років завдяки працям І. Ансоффа, П. Друкера та А. Чендлера стратегічне планування набуває більш переконливого наукового обґрунтування, встановлюється його зв'язок з організаційною структурою підприємств, що дозволяє сформувані науково-обґрунтовані шляхи для подальшого розвитку практики стратегічного планування в американських корпораціях. Стратегічне планування оформлюється в окремий напрям управлінської науки, що сприяє його значній популяризації як прогресивного управлінського інструменту. Іншим фактором, що сприяв розвитку стратегічного планування на основі застосування традиційних інструментів, був післявоєнний динамічний розвиток економіки США, який відбувався на тлі все меншої передбачуваності (нестабільності) майбутнього підприємств. Внаслідок цього в більшості великих американських корпорацій впроваджувались інструменти стратегічного або довгострокового планування, що дозволяли сформулювати стратегічне бачення її розвитку.

Нова система стратегічного планування відкидала екстраполяцію минулого як єдиний можливий варіант передбачення майбутнього, внаслідок чого обов'язковою необхідністю було проведення стратегічних коригувань на основі передбачення впливу різних видів внутрішніх і зовнішніх факторів, які можуть мати стратегічне значення. Тому відмінністю даного етапу від попереднього є бажання менеджменту не лише передбачити або спрогнозувати можливі зміни діяльності своєї компанії, а необхідність розуміння сутності ринкових явищ (факторів), що можуть призвести до таких змін. Тобто основним об'єктом вивчення для формування і реалізації стратегії стає зовнішнє середовище компанії, а внутрішнє середовище компанії розподіляється на стратегічні бізнес-одиниці, тобто певні структури, які є достатньо великими та однорідними, щоб можна було здійснювати контроль над факторами, що впливають на їх функціонування (власне

середовище стратегічної бізнес-одиниці). В даному контексті виникла потреба в обліковому відображенні нематеріальних ресурсів, які показують значення компанії в її ринковому середовищі (клієнтський капітал), інших видів активів (екологічних, соціальних), що відображають взаємодію компанії з її середовищем, а також в розвитку підсистеми управлінського обліку, яка б дозволяла забезпечити надання необхідної інформації в розрізі стратегічних бізнес-одиниць та різних стратегічних альтернатив.

На даному етапі розвитку стратегічного планування дослідники починають все більшу увагу приділяти особливостям формування і трансформації зовнішнього середовища підприємств, яке хоча і було ще достатньо передбачуваним, однак, все ж таки, вже ставало все більш складним і нестабільним внаслідок прискорення темпів змін у межах фірм і прискорення застосуванням науки і техніки в управлінській діяльності (за І. Ансоффом). Як наслідок, широкого використання набули SWOT-аналіз, ситуаційний аналіз, конкурентна оцінка, оцінка стратегічних альтернатив та ін., а окремі методи стратегічного планування, використовувані в попередні періоди, на думку А. Дреджера [195, с. 5-9] були уточнені у відповідності до вимог більш складного середовища (крива досвіду, життєвий цикл продукту, портфоліо методів планування, вибір стратегії продукту/ринку). Необхідність таких новацій та уточнень була зумовлена необхідністю передбачати зміни, що відбуваються в середовищі, використовувати нові можливості, і вчасно вживати заходів для уникнення загроз і прийняття ефективних прийняття рішень в умовах наростаючої невизначеності майбутнього. Ускладнення зовнішнього середовища призвело до необхідності формування менеджментом не однієї стратегії, а набору альтернативних стратегій (різні ступені ризику, різні цілі), серед яких вище керівництво мало здійснити вибір, що значно ускладнило процес стратегічного управління та перенесло відповідальність за стратегічний розвиток з плановиків та менеджменту на суб'єктів здійснення такого вибору.

В результаті економічні потрясіння, викликані веденням США війни у В'єтнамі (1964-1973 рр.) та енергетична криза в арабських країнах (1974-1975 рр.), що в свою чергу призвели до виникнення світової економічної та політичної кризи, зумовили необхідність розробки нової, більш комплексної концепції стратегічного планування, яка б дозволяла не лише забезпечувати динамічний розподіл наявних у підприємства ресурсів (з врахуванням перспективних можливостей), а й забезпечувати стратегічне створення вартості. Актуальність такого шляху розвитку підтверджував значний критицизм концепції стратегічного планування з боку вчених наприкінці 1970-х – початку 1980-х рр. та поступове скорочення витрат на функціонування відділів планування по всьому світу. При цьому інтерес дослідників як до окремої сфери наукових знань ні скільки не зменшується, а навпаки, ще більше зростає в контексті виникнення нових проблем і задач, які потребують вирішення в умовах наростання динаміки світової економіки, свідченням чого було створення у 1980 р. першого спеціалізованого журналу «Strategic Management Journal», в якому почали розкриватись нові наукові розробки та досягнення в сфері стратегічного управління.

IV-й етап «Комплексний стратегічний менеджмент». Останній етап, що розпочався з середини 1980-х рр. і продовжується до нашого часу, характеризується повним злиттям стратегічного планування в компаніях з системою їх менеджменту, що поступово призвело до виділення підсистеми стратегічного управління і дозволило ув'язати між собою процес розробки та реалізації стратегії з процесом прийняття оперативних і тактичних рішень та створити необхідні передумови для такої комбінації ресурсів компанії, що дозволить досягти конкурентних переваг.

На думку Ф.В. Глюка, С.П. Кауфмана та А.С. Уаллека така ув'язка здійснюється за допомогою трьох механізмів: 1) Структура планування, яка перекидає організаційні кордони та полегшує прийняття стратегічних рішень щодо груп клієнтів та ресурсів; 2) Процес планування, який стимулює підприємницьке мислення; 3) Корпоративна система цінностей, яка посилює

прихильність менеджерів до стратегії компанії [212, с. 154-157]. Як наслідок, поступова увага системи стратегічного управління була перенесена з розробки окремих стратегій (наприклад, по різних видах продукції) до створення загальної місії та бачення компанії в майбутньому, аналізу клієнтів, ринків та можливостей фірми, що в цілому дозволило говорити про формування стратегічного мислення, на основі якого має відбуватись формування майбутнього підприємства.

На думку Р.Д. Стейсі наявність стратегічного мислення у всіх учасників процесу стратегічного управління, що забезпечує системність поглядів щодо його реалізації на підприємстві, створює передумови для того, щоб вони діяли більш ефективно у майбутньому [330, с. 166]. Таким чином, незалежно від рівня запровадження системи стратегічного управління (мікро- або макро-) всі члени компанії розглядають її як інтегровану систему, розуміючи цілі, задачі та особливості її функціонування, та чітко усвідомлюючи своє місце в даній системі в процесі досягнення її цілей і задач.

Даний процес супроводжується виходом публікацій авторів (М. Портер, Г. Мінцберг, Г. Хамел, Р. Каплан, Д. Нортон, Д. Аакер та ін.), які поступово стають класичними працями в сфері стратегічного управління. Як відмічає А. Дреджер [195, с. 21] в даний період у авторів також змінюється підхід до теоретичного обґрунтування стратегічного управління та його задач, яке вже є складною нестабільною концепцією, що використовується для досягнення цілей компанії, і яка розглядається як набір ресурсів.

Необхідність та можливість формування такої концепції стратегічного управління, що базується на стратегічному мисленні менеджерів, була зумовлена наступними факторами: 1) Посилення глобальної конкурентної боротьби; 2) Поява нових видів товарів та послуг в умовах постіндустріалізації суспільства та інноватизації економіки; 3) Посилення ролі соціальних та екологічних факторів при формуванні стратегії компанії (орієнтація на цілі сталого розвитку); 4) Розвиток принципів стратегічного планування, їх наукове обґрунтування та міжнародна стандартизація;

5) Швидке і постійне удосконалення техніко-технологічного забезпечення (персональні комп'ютери, спеціалізоване програмне забезпечення для стратегічного планування, інтелектуальні засоби обробки даних, зростання обсягу сховищ даних та виникнення засобів їх передачі користувачам, удосконалення комунікаційної взаємодії тощо), що полегшує організаційні аспекти впровадження системи стратегічного менеджменту на підприємстві.

На думку окремих зарубіжних вчених (Р. Грант [214, с. 17], М.А. Хітт, Р.Д. Айрленд, Р.Е. Хоскінсон [233, с. 7], Р.Л. Лінч [266, с. 36]) сучасна концепція стратегічного управління не залишається незмінною, а теж поступово адаптивно еволюціонує з розвитком зовнішнього середовища підприємств та зі зміною фундаментальних умов конкуренції в різних галузях економіки. Так, у 2000-х роках з розвитком і поширенням нової економіки з'являються нові бізнес моделі та технології, що спричинило впровадження стратегічних інновацій, внаслідок чого основною задачею при формуванні стратегії стає одержання не лише стійких конкурентних переваг, а тимчасових переваг, які можуть виникати в конкретних кон'юнктурних обставинах. Вже після закінчення 2000-х років зростає значний інтерес до сталого розвитку, соціальної відповідальності та етичних аспектів діяльності підприємств, які мають враховуватись при формулюванні стратегічних цілей та в процесі реалізації їх стратегії. Як наслідок, на сьогодні стратегічні менеджери в умовах інтерналізованих ринків та гіперконкурентної боротьби, що характеризується глобалізацією економіки та швидкоплинністю технологічних змін (наприклад, появи нових форм комунікації), повинні підлаштовуватись під нові мінливі умови, змінюючи стиль своєї управлінської поведінки на основі врахування зростаючих викликів, більш гнучкого і швидкого реагування на них, інтеграції з іншими суб'єктами прийняття рішень та застосування інновацій для досягнення встановлених стратегічних цілей як шляхом координації стратегій окремих стратегічних одиниць підприємства, так і загальної стратегії подальшого розвитку.

Як зазначає Д. Аакер, високотурбулентність зовнішнього середовища організації унеможливує використання циклічного планування, що в свою чергу накладає значний відбиток на роль та значення облікової системи у складі системи стратегічного управління. Так, на думку автора, щоб справитися зі «стратегічними сюрпризами» у вигляді неочікуваних загроз і можливостей стратегічні рішення повинні прийматись швидко і незалежно від циклу планування [139, с. 10]. Для забезпечення ефективної реалізації процесу прийняття стратегічних рішень у високотурбулентному середовищі облікова система, з одного боку, повинна надавати максимально наближену до ринкового часу інформацію, а з іншого – забезпечити зменшення інформаційної невизначеності щодо тих об'єктів, які мають стратегічне значення (стратегічні активи та стратегічні зобов'язання) та забезпечують стратегічну гнучкість (в необхідних розрізах для прийняття швидких і адекватних рішень у відповідь на зовнішні збурення).

Однією з визначальних особливостей формування концепції комплексного стратегічного менеджменту з позиції бухгалтерського обліку є виділення концепції стратегічного контролю, як форми управлінського контролю, що використовується для контролю за формуванням і виконанням стратегічних планів та який спрямований на досягнення майбутніх цілей. Тобто, його основним призначенням є безпосередній контроль за стратегією підприємства з метою підтримки існуючих намагань та зусиль щодо виконання поставлених стратегічних цілей шляхом перегляду існуючих стратегій, їх коригування або підтвердження доцільності подальшої реалізації. Основною причиною виникнення та необхідності обґрунтування стратегічного контролю є розвиток зовнішнього середовища підприємства, рівень мінливості та непередбачуваності якого протягом декількох останніх десятиліть значно зріс.

На думку А. Дреджера саме стратегічний контроль підкреслює динаміку стратегічного управління, на відміну від стратегічного планування [195, с. 10], тобто, забезпечуючи необхідність в постійному спостереженні за

обраною стратегією під час її реалізації (ідентифікація та аналіз збурень в зовнішньому середовищі, їх оцінка та підготовка упереджуючих дій) та її адаптивне коригування (розробка нового стратегічного плану, здійснення коригуючих заходів) за необхідності. З позиції Г. Мінцберга, Б. Астрельда та Дж. Лемпела [278, с. 68] в останні роки також можна говорити про розширення меж стратегічного контролю за рахунок включення до складу його предмету окрім запланованих стратегій, також і спонтанних стратегій, які не розроблялись заздалегідь. Це є ще одним підтвердженням вищенаведеної тези, що стратегічний контроль є елементом системи стратегічного управління, оскільки в частині контролю за спонтанними стратегіями він вже виходить за межі стратегічного планування.

Для ефективної реалізації стратегічного контролю на підприємствах з'являється потреба в наданні обліковою системою інформації відповідного змісту та типу, що в цілому слід розглядати як загальну передумову щодо її подальшого розвитку шляхом:

- 1) Уточнення сутності стратегічного контролю та етапів його здійснення;
- 2) Виділення видів облікової інформації, необхідної для його ефективної реалізації на підприємствах, та форми її представлення;
- 3) Формування напрямів удосконалення облікової системи (на теоретичному, методологічному та організаційному рівнях) з метою забезпечення потреб суб'єктів здійснення стратегічного контролю.

В останні роки серед представників наукової спільноти в сфері стратегічного менеджменту почали використовувати поняття «стратегічної комунікації», яке включає в себе набір різноманітних комунікаційних методів, інструментів та процедур, які сприяють досягненню стратегічних цілей підприємства за допомогою забезпечення комунікації між суб'єктами стратегічного менеджменту підприємства та його керівництвом, працівниками і стейкхолдерами. На думку одних з основоположників концепції стратегічної комунікації К. Халлахана, Д. Хольхаузен, Б. ван

Рулера, Д. Верчіча та К. Срірамеша [225, с. 5] її слід вважати новою парадигмою розвитку стратегічного менеджменту. Виходячи з даної концепції існують різні види стратегічних комунікацій, зокрема, управлінські, PR-комунікації, інформаційні / соціальні маркетингові кампанії, до складу яких можна включити процес підготовки, обробки та передачі облікової інформації стратегічного спрямування внутрішнім та зовнішнім користувачам. Таким чином, обліковий процес можна розглядати як елемент стратегічної комунікаційної взаємодії всередині підприємства та з зовнішніми стейкхолдерами через суб'єктів організації обліку, суб'єктів його ведення та практики комунікації, що також підтверджується існуючими дослідженнями, в яких система бухгалтерського обліку розглядається як інформаційно-комунікаційна система. При цьому слід враховувати, що на відміну від традиційного підходу до розуміння організаційних комунікацій, що підтримується сучасними дослідниками в сфері обліку (О.А. Лаговська [82], В.В. Муравський [93]), стратегічні інформаційні комунікації стосуються не лише процесу передачі інформації від джерела її створення до користувача, а включають також процес її створення з урахуванням потреб і вимог суб'єктів стратегічного менеджменту.

Стратегічні облікові комунікації – це цілеспрямований комплекс заходів, що стосуються створення та передачі облікової інформації про стратегію підприємства різним групам користувачів на основі використання комунікаційних ресурсів, засобів та інструментів, і які здійснюються для досягнення місії підприємства. Зокрема, стратегічні облікові комунікації здійснюються виходячи з потреб стратегічного менеджменту для розробки та реалізації стратегії підприємства, а також з метою інформаційного впливу на внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів, щоб створити умови для посилення конкурентних переваг підприємства.

Використання концепції стратегічної комунікації в бухгалтерському обліку дозволяє структурувати існуючі дослідження, пов'язані з необхідністю формування облікової інформації стратегічного спрямування

для внутрішніх та зовнішніх користувачів, об'єднати їх в єдине ціле як об'єкт для аналізу у вигляді різних видів стратегічних облікових комунікацій. Даний підхід на сьогодні набуває значного поширення як в дослідженнях вчених, що займаються питаннями стратегічного управлінського обліку (наприклад, С.С. Сміт [325]), серед розробників МСФЗ [163], які намагаються знайти шляхи підвищення якості комунікації між суб'єктами формування та користувачами фінансової звітності, а також серед окремих регуляторів національних облікових систем (Рада з фінансової звітності, Великобританія [221]), які нормативно закріплюють необхідність складання спеціалізованої звітності про стратегію підприємства. Вищенаведене підтверджує актуальність застосування даної концепції для пошуку напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку в напрямі формування облікової інформації стратегічного спрямування.

Проведений аналіз історичного розвитку концепції стратегічного планування та її поступового перетворення на сучасний стратегічний менеджмент, дозволяє констатувати, що сучасна концепція стратегічного менеджменту сформувалась протягом 1980-х рр. і зазнавала певних уточнень і доповнень протягом наступних 30-ти років (врахування викликів нової (постіндустріальної економіки) та необхідності дотримання концепції сталого розвитку в процесі діяльності підприємств). Як наслідок, про що відмічає Р.Д. Стейсі, домінуючий дискурс стратегічного менеджменту не є зрозумілим знанням, прийнятим усіма, натомість, це сукупність дуже суперечливих концепцій [330, с. 14].

Тому при розробці системи облікового забезпечення стратегічного управління основну увагу слід звертати не на інноваційні авторські концепції стратегічного менеджменту, не перевірені часом, а на сталі і підтвержені практикою наукове знання. Окрім цього, оскільки серед дослідників в сфері стратегічного менеджменту на сьогодні виділяється значна кількість шкіл (Додаток А), представники яких будують свої концепції та моделі стратегічного управління на теоретичних засадах, притаманних

представникам даної школи, які мають між собою значні неузгодженості або взагалі вступають в суперечність, що також має бути враховано в процесі удосконалення облікової системи в напрямі забезпечення потреб суб'єктів прийняття стратегічних рішень.

Враховуюче те, що стратегічне управління має вирішальне значення для розвитку і розширення діяльності підприємств в умовах глобалізованого економічного середовища, на сьогодні зарубіжними та вітчизняними вченими в сфері економіки та менеджменту запропоновано значну кількість визначень поняття «стратегія підприємства», які відрізняються між собою як за широтою охоплення, так і за сферою використання. В цілому під стратегією розуміють комплекс короткострокових і довгострокових ініціатив, заходів та рішень, які повинні бути здійснені підприємством для досягнення його цілей. Стратегія на сьогодні розглядається дослідниками як сполучна ланка між підприємством та її зовнішнім середовищем (ринки, конкуренти, споживачі, постачальники тощо).

На конкретному підприємстві стратегії, незалежно від їх виду, не виникають і не реалізуються самі по собі, для їх створення та виконання мають бути залучені фахівці – стратегічні менеджери, які приймають стратегічні рішення різних видів. Використовувані ними підходи для прийняття стратегічних рішень значно відрізняються від підходів звичайних операційних менеджерів, оскільки робота перших відрізняється більшою складністю внаслідок необхідності: цілісного сприйняття явищ та проблем, пов'язаних як з діяльністю підприємства, так і з його середовищем; прийняття значної кількості суджень на основі концептуалізації складних питань; бути готовим до швидких змін та непередбачених ситуацій, на які слід належним чином відреагувати.

Хоча на сьогодні серед вчених немає єдиного підходу стосовно того, як сформуванню успішної стратегії, загальну модель реалізації сучасної концепції стратегічного менеджменту, яка в досить схожих варіантах розкривається сучасними дослідниками (М.А. Хітт, Р.Д. Айрленд, Р.Е. Хоскінсон [233, с. 5],

Р.Л. Лінч [266, с. 49], Ч.В. Хілл, Дж.Р. Джонс [232, с. 13], Ф.Р. Девід [188, с. 15] та ін.) представлено на рис 1.1.



Рис. 1.1. Загальна модель реалізації сучасної концепції стратегічного менеджменту

1) *Сканування середовищ.* Першим елементом вищенаведеної моделі (рис. 1.1) є постійне і повторюване сканування внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства. Даний процес має проводитись інтегровано, оскільки одночасне розуміння існуючої ситуації та можливих тенденцій розвитку двох видів середовищ дозволяє підприємствам ідентифікувати свій поточний стан та сформулювати перспективи щодо діяльності в майбутньому. При цьому на думку К. Уайт [350, с. 576] в залежності від того, яке з середовищ підлягає скануванню в першу чергу, зарубіжні дослідники виділяють дві альтернативні моделі здійснення стратегії: модель позиціонування (спочатку зовнішнє середовище); ресурсна модель (спочатку внутрішнє середовище). Окрім цього, різні школи стратегічного менеджменту пропонували власні моделі процесу формулювання, реалізації та контролю стратегій на підприємстві.

Сканування внутрішнього середовища спрямоване на ідентифікацію та аналіз наявних у підприємства ресурсів (матеріальних, інтелектуальних, людських, фінансових тощо) та можливостей (інформаційні, специфічні для окремої фірми, матеріальні та нематеріальні тощо), які можуть бути трансформовані в його ключові компетенції, а в подальшому і в конкурентні переваги підприємства, що використовуватимуться в процесі реалізації стратегії. Воно має проводитись з урахуванням наявності глобалізованого ринкового середовища, тобто в контексті можливості реалізації стратегії підприємства в різних країнах світу та в різному культурному та соціальному середовищі, що має бути обов'язково враховано в процесі її формування та імплементації.

Для аналізу ресурсів підприємства можуть використовуватись традиційні методи економічного аналізу, які дозволяють визначити їх обсяги, стан, ефективність використання на підприємстві тощо. При цьому, в умовах становлення глобалізованого середовища та формування постіндустріальної економіки особливу увагу слід приділяти інтелектуальним та людським ресурсам, які досить складно ідентифікувати та управляти ними, однак які на сьогодні вважаються основним фактором генерування вартості підприємства. Оскільки більшість таких ресурсів не об'єктами облікового відображення, для їх ідентифікації слід використовувати альтернативні системи формування інформації для прийняття рішень, наприклад, «Систему збалансованих показників» (BSC), «Integrated reporting» (<IR>) тощо.

Можливості підприємства виникають тоді, коли наявні у підприємства ресурси спеціально інтегровані для досягнення конкретного завдання (ефективна політика бренд-менеджменту, ефективне функціонування логістичної мережі, реалізація інноваційної технології тощо). Зокрема, одну з найважливіших ролей при їх формуванні відіграють людські ресурси, тобто наявність у конкретних працівників підприємства унікальних навичок та знань, які забезпечують ефективність реалізації його бізнес-процесів. Ключові компетенції – це лише ті з його можливостей, які забезпечують

одержання підприємству конкурентних переваг, тобто наявні лише у даного підприємства та відсутні у інших, що створює необхідні передумови для одержання перемоги в конкурентній боротьбі. Такі компетенції є характеристикою унікальності підприємства, що виступають основним джерелом створення його вартості та довгострокового успіху, а тому саме на їх основі повинно відбуватись формулювання стратегій підприємства.

Результатом сканування внутрішнього середовища підприємства має стати визначення його сильних та слабких сторін в розрізі наявних ресурсів, можливостей та ключових компетенцій. Одержані результати з урахуванням наявних стратегічних ініціатив мають стати відправною точкою для прийняття рішень щодо усунення подібних «вузьких ділянок» на основі використання різних способів – придбання ресурсів, їх обмін, інсорсинг, аутсорсинг тощо, що в цілому має створювати передумови для ефективного функціонування стратегічного менеджменту на підприємстві.

Сканування зовнішнього середовища спрямоване на виявлення тих факторів впливу, які можуть створити ряд умов, за яких відбуватиметься зменшення ролі ключових компетенцій в формуванні вартості підприємства. Такі фактори можуть проявлятися на різних рівнях – на рівні всієї економічної системи, на галузевому рівні та на рівні конкретного кола конкурентів. У порівнянні з внутрішнім середовищем, аналіз зовнішнього середовища є значно складнішим (більш об'ємним, затратним та трудомістким) процесом, оскільки передбачає дослідження об'єктів, які знаходяться за межами підприємства, тобто потребують використання зовнішніх інформаційних джерел, і при цьому зовнішнє середовище характеризується високим рівнем мінливості, внаслідок чого одержані результати аналізу можуть досить швидко застарівати.

На думку М.А. Хітта, Р.Д. Айрленда та Р.Е. Хоскінсона аналіз зовнішнього середовища повинен містити наступні складові: сканування (ідентифікація ранніх сигналів змін в середовищі та трендів); моніторинг (здійснення безперервних спостережень за змінами та трендами);

прогнозування (розробка проектів на основі врахування існуючих змін та трендів); оцінювання (визначення термінів та важливості змін в зовнішньому середовищі та тенденцій для стратегій підприємства та управління ними) [233, с. 39]. Результатом такого аналізу має бути встановлення можливостей та загроз, які існують у підприємства в процесі досягнення власної стратегічної конкурентоспроможності в розрізі трьох виділених вище рівнів.

Таким чином, в умовах глобалізованого середовища формування стратегічної вартості підприємства на основі розробки ефективних стратегій можливе лише за умови встановлення сильних та слабких сторін щодо ресурсів, внутрішніх можливостей та ключових компетенцій підприємства у їх співвідношенні з зовнішніми можливостями та загрозами середовища. Важлива роль в скануванні внутрішнього середовища належить системі бухгалтерського обліку, яка дозволяє надати інформацію щодо наявних ресурсів та різних видів діяльності підприємства (внутрішніх можливостей). Облікова інформація щодо зовнішнього середовища підприємства формується лише в частині його взаємовідносин з елементами мікрозовнішнього середовища (інформація про розрахунки з постачальниками, підрядниками, іншими дебіторами та кредиторами), а також за допомогою активів, що відображають потужність підприємства в зовнішньому середовищі (торговельні марки).

2) *Формулювання стратегії* передбачає здійснення комплексу заходів, спрямованих на ідентифікацію основних елементів, на яких повинен базуватись даний процес. До складу таких елементів відносяться бачення (візія), місія, довгострокові цілі та задачі, рівні та види стратегій підприємства. Якщо візія підприємства – це те, чого воно планує досягти в майбутньому, то місія – це те, що собою представляє бізнес-модель підприємства, тобто особливості його основної діяльності в товарному та ринковому відношенні, що характеризують її суспільне значення. Виходячи з задекларованої місії підприємства встановлюються базові цінності та

пріоритети, яких слід дотримуватись в процесі функціонування підприємства.

Довгострокові цілі та задачі, які визначаються на фазі формулювання стратегії, – це конкретні результати, які встановлюються на період більше одного року, і що можуть бути формалізовані у вигляді конкретних показників, яких планує досягти підприємство в процесі реалізації встановленої місії. Визначення таких цілей та задач дозволяє скоординувати діяльність всього підприємства або його окремих підрозділів таким чином, щоб забезпечити основу для їх ефективного планування, організації, координації, мотивації та контролю.

Довгострокові цілі та задачі встановлюються для різних рівнів стратегії підприємства, за формулювання і реалізацію яких відповідають керівники різних рівнів: корпоративні стратегії (виконавчий директор); дивізіональні стратегії (дивізіональний керівник); стратегії функціонального рівня (функціональні менеджери); стратегії операційного рівня (операційні менеджери). В рамках дивізіонального та функціонального рівнів можуть виділятися стратегії для стратегічних бізнес-одиниць – складових підприємства, які мають окрему місію та власних конкурентів, і довгострокові цілі яких можна спланувати відокремлено від інших підрозділів підприємства. До процесу розробки стратегій кожного з рівнів мають залучатись не лише безпосередньо відповідальні за них керівники, а й менеджери нижчих рівнів, відповідальні за процес стратегічного планування в своїх підрозділах, що в цілому сприятиме підвищенню координації зусиль, рівня комунікаційної взаємодії та дозволить уникнути невідповідностей в процесі стратегічного планування.

Для захисту і збереження існуючих та створення нових конкурентних переваг підприємства можуть використовувати різні види стратегій для кожного з рівнів стратегій. Виходячи з різних класифікаційних ознак виділяють різні види та типи стратегій. Так, найбільшого поширення набула класифікація загальних стратегій М. Портера виходячи основних джерел

отримання конкурентних переваг (абсолютне лідерство по витратах; диференціація; фокусування): лідерство за рахунок економії на витратах; лідерство по витратах за рахунок кращої цінності; диференціація; фокусування на витратах; фокусування на кращій цінності [108, с. 73-78]. В подальшому вона була розвинена К. Боуменом та Д. Фолкнером, і одержала назву «стратегічного годинника», який показує на шкалі з двома змінними (ціна; рівень цінності, що одержують споживачі), які стратегії будуть дієвими, а які хибними в залежності від варіантів стратегічного позиціонування продукту.

Ф.Р. Девідом виділяються 11 альтернативних стратегій, які можуть впроваджуватись і дотримуватись на підприємстві: пряма інтеграція; зворотна інтеграція; горизонтальна інтеграція; проникнення на ринок; розвиток ринку; розвиток продукції; пов'язана диверсифікація; непов'язана диверсифікація; скорочення; вибуття; ліквідація [188, с. 137]. Вищенаведені стратегії, виділені за змістовною ознакою, можуть бути реалізовані як окремо, так і одночасно, утворюючи нові інтегровані стратегії.

Таким чином, оскільки існують різні види стратегій, для одержання конкурентних переваг має бути сформульовано набір конкуруючих стратегій, які може реалізувати підприємство виходячи з наявних у нього ресурсів та можливостей, враховуючи загрози та можливості зовнішнього середовища, а також які мають бути узгоджені з візією, місією та довгостроковими цілями підприємства. В подальшому із вищенаведеного набору керівництвом має бути проведений їх аналіз та здійснений вибір однієї стратегії, яка буде використовуватись для досягнення стратегічної конкурентоспроможності підприємства.

При формулюванні довгострокових цілей і задач, особливо в частині прибутку підприємства або його стратегічних бізнес-одиниць, використовується облікова інформація, яка дозволяє сформулювати об'єктивну картину щодо затрат, які підприємство має понести для досягнення таких цілей та задач, а також зробити більш ймовірнішими прогнози щодо

одержання майбутніх доходів підприємства. Наприклад, на основі облікової інформації можна переоцінити стратегії ціноутворення продуктів, оцінити існуючі контрактні взаємини з контрагентами для оптимізації прибутку тощо. Як відмічає Г.С. Пітчер [295, с. 14], на етапі формулювання стратегії така інформація використовується при здійсненні наступних стратегічних ініціатив: ціноутворення; розвиток підприємства; розробка нових продуктів; поглинання та об'єднання підприємств.

Також облікова інформація використовується в різних обсягах для формулювання окремих видів стратегій, в залежності від виду яких потреба в такій інформації і можливості облікової системи щодо її продукування є різними. Наприклад, для реалізації стратегії придбання, що передбачає необхідність скорочення затрат шляхом консолідації та продажу наявних ресурсів, може бути прийняте рішення про поглинання конкуруючого підприємства. Перед його прийняттям стратегічному менеджменту разом з бухгалтерами слід проаналізувати на основі використання наявної облікової інформації можливість одержання в довгостроковій перспективі економічних вигід та їх перетворення на конкурентні переваги.

3) *Імплементация стратегії* – це процес переведення обраної стратегічної ініціативи в формалізовані дії, які будуть зрозумілими не лише її розробникам, а й всім іншим суб'єктам, причетним до її виконання. Оскільки лише за таких умов працівники підприємства, відчуваючи себе його повноцінною складовою і знаючи свою роль в досягненні стратегічних цілей підприємства, більш ефективно працюють на досягнення стратегічних конкурентних переваг.

Імплементация стратегії є набагато складнішим і важливішим процесом ніж її формулювання, оскільки на відміну від останньої вона передбачає необхідність: здійснення змін як в організаційній структурі підприємства, так і в діяльності працівників відповідно до стратегії, що реалізується; управління наявними ресурсами та можливостями (встановлення щорічних цілей, розробка політик, розподіл та перерозподіл ресурсів); створення

стратегічно-орієнтованого організаційного клімату та відповідної корпоративної культури; мотивування працівників та координування їх дій (перегляд планів винагород та заохочень) задля досягнення стратегічної ефективності.

Як відмічає К. Уайт [350, с. 619-620] ефективна імплементація стратегії підприємства з одного боку, передбачає необхідність уникнення ряду загальноприйнятих упереджень (токенізм (загальне бажання мати стратегію); бюрократизація; неправильне розуміння стратегії (як контролю за ризиками, як короткострокову максимізацію прибутку, як відтворення минулого тощо)), а з іншого – має базуватись на дотриманні п'яти основних вимог, які забезпечують досягнення цілей стратегії (комунікація; командність, контроль, конфлікти/консенсус).

Для того, щоб результатом дій з імплементації стратегії в діяльність підприємства стала координована та вмотивована діяльність працівників, спрямована на її ефективну та якісну реалізацію, на думку Ч.В. Хілла та Дж.Р. Джонса слід використовувати відповідний організаційний дизайн, тобто таку систему, що створює, використовує та поєднує організаційну структуру, системи контролю та культуру для успішного функціонування бізнес-моделі [232, с. 381]. Існування суперечностей між організаційним дизайном підприємства та новою стратегією призводить до погіршення результатів його діяльності, оскільки він впливає на поточні стратегічні дії, а також на здійснення вибору щодо майбутніх стратегій. Організаційна структура підприємства має бути налаштована (адаптована, реструктуризована або піддана інжинірингу) таким чином, щоб подолати можливий організаційний опір, забезпечити координацію та інтеграцію зусиль працівників підприємства для реалізації стратегії на різних рівнях (корпоративному, дивізіональному, функціональному та операційному). Зокрема, найбільш важлива роль належить менеджменту підприємства, діяльність (функції, повноваження, відповідальність) та рішення яких мають обов'язково здійснюватись з врахуванням стратегічного контексту діяльності

та мають спрямовуватись на одержання конкурентних переваг для підприємства.

Одним із напрямів удосконалення організаційної структури підприємства відповідно до обраної стратегії є удосконалення його облікової системи. Проведені дослідження зарубіжних авторів свідчать, що ступінь необхідності трансформації облікової системи залежить від виду обраної стратегії. Так, на думку Д. Нарандо-Джіла [282, с. 137-138] традиційна облікова система може більш-менш добре підтримувати функціонування ділової стратегії підприємства, однак чим більше інноваційною є стратегія, наприклад, розвідувальна стратегія, тим більшого удосконалення потребує дизайн облікової системи підприємства.

Оскільки організаційна структура є лише моделлю взаємовідносин в рамках підприємства, що створюється з метою успішної реалізації стратегії, для її ефективного функціонування необхідні системи контролю, які забезпечуватимуть як моніторинг за діяльністю та збір інформації щодо протікання процесу реалізації стратегії (використання ресурсів та можливостей, створення конкурентних переваг), так і виступатимуть стимулом для мотивування працівників на досягнення поставлених стратегічних цілей. Об'єктом таких систем контролю повинні бути всі рівні реалізації стратегії (корпоративний, дивізіональний, функціональний, операційний) та суб'єкти, які на них функціонують.

Окрім контролю за діяльністю працівників в рамках реалізації стратегії важливе значення в системі організаційного дизайну підприємства займає організаційна культура, тобто певна сукупність норм і цінностей, дотримання яких забезпечує ефективну взаємодію працівників в процесі реалізації стратегії підприємства. На етапі імплементації стратегії підприємства має бути сформована нова організаційна культура, яка підтримуватиме її, та усунути інші існуючі організаційні культури або їх окремі елементи, що суперечать положенням або філософії обраної стратегії підприємства. Подібні зміни можуть здійснюватись шляхом: консультування; навчання або

перенавчання; заміни персоналу; реструктуризації бізнес-процесів; перепроєктування робочих місць; трансформації робочих процедур; удосконалення системи винагород та преміювання тощо.

В процесі імплементації стратегії в діяльність підприємства важливу роль відіграє його облікова система, надаючи та обробляючи інформацію щодо: обсягів необхідного для реалізації стратегії капіталу; прибутку та обсягів дивідендних виплат; прогнозних фінансових показників; фінансових бюджетів; балансової вартості підприємства, об'єктів контролю тощо. Окрім цього, використовуючи інструментарій облікової політики (методи нарахування амортизації, методи оцінки запасів при вибутті тощо), суб'єкти, відповідальні за реалізацію стратегії, можуть обирати ті її напрями, які забезпечуватимуть найбільшу ефективність діяльності підприємств або окремих стратегічних бізнес-одиниць (придбавати або орендувати ресурси, пролонгувати термін дебіторської або кредиторської заборгованості, змінювати обсяги грошових коштів на рахунках тощо).

4) Оцінка стратегії. Оскільки процес формулювання стратегії підприємства базується на врахуванні результатів, одержаних внаслідок сканування внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємств, які в сучасних турбулентних умовах мають тенденції до постійних змін, то це зумовлює необхідність здійснення регулярної оцінки, аналізу та контролю за виконанням стратегій. Це дозволить вносити в процес реалізації стратегії своєчасні зміни, що в цілому підвищуватиме ефективність стратегічного менеджменту підприємства.

Своєчасні і адекватні оцінки стратегії можуть попередити менеджмент підприємства різних рівнів про виникнення проблем, що потребують негайного вирішення і шкодять ефективній реалізації стратегії, та про потенційні проблеми, щодо яких слід вживати превентивні заходи. На думку Ф.Р. Девіда оцінка стратегії включає в себе три основні види діяльності: 1) Вивчення базових основ стратегії підприємства; 2) Порівняння очікуваних результатів з фактичними результатами; 3) Прийняття коригуючих дій для

забезпечення відповідності результатів планам [188, с. 286]. Таким чином, вивчивши суть обраної стратегії (етапи реалізації, довгострокові цілі та завдання) і порівнявши її з наявними результатами (показники ефективності діяльності або окремих стратегічних бізнес-одиниць тощо) приймаються рішення щодо необхідності розробки коригуючих дій та їх здійснення.

Серед вчених на сьогодні відсутня одноманітність в поглядах стосовно набору критеріїв порівняння, які слід використовувати для оцінки стратегій. В цілому їх можна узагальнити наступним чином: 1) Сумісність з внутрішнім середовищем підприємства (корпоративні та функціональні цілі і політики, наявні ресурси та стратегічні ресурси, можливості); 2) Відповідність стратегічних ініціатив умовам зовнішнього середовища підприємства на момент здійснення оцінки та в рамках її прогнозованих змін; 3) Задовільний рівень ризику та часовий горизонт, на які готові погодитись менеджери для досягнення поставлених стратегічних цілей; 4) Дієвість стратегії в створенні нових або підтримці існуючих конкурентних переваг (різноманітні показники ефективності реалізації стратегії). Дотримання таких критеріїв дозволяє забезпечити адекватність обраної підприємством стратегії мінливим вимогам та поставленим цілям шляхом надання стратегічним менеджерам можливості для маневрування в просторі та часі в частині порядку її реалізації.

Результати оцінки стратегії, які виявили невідповідність існуючих показників запланованим досягненням, зумовлюють необхідність здійснення коригуючих дій, які передбачають трансформацію діяльності підприємства (зміна місії або структури підприємства, заміна ключових менеджерів тощо) з метою досягнення конкурентних переваг у порівнянні з моментом формулювання стратегії або трансформацію самої стратегії (зміна цілей, перегляд політик, пошук необхідних ресурсів, нові шляхи розподілу ресурсів тощо). Як відмічає К. Уайт, коригування стратегії підприємства повинно призвести до змін в трьох сферах, в доповнення до структурних змін, – в процесах, культурі та системі стимулювання [350, с. 441]. Відповідно, інтегрувати підприємство та колектив в процес реалізації відкоригованої

стратегії можна шляхом удосконалення організаційної структури, поведінки менеджменту, стратегічних ініціатив підприємства або окремих стратегічних бізнес-одиниць, удосконалення системи стимулювання персоналу та рівня корпоративної культури. Для ефективної реалізації вищенаведених заходів використовуються різноманітні інструменти управлінського обліку, основними серед яких Г.С. Пітчер [295, с. 14] називає наступні: бюджетування/прогнозування; варіантний аналіз; маржинальний аналіз; звітність про винятки.

Для підвищення ефективності процесу оцінки реалізації стратегії дослідниками пропонується використовувати різноманітні форми контролю – аудит, аудит ефективності, організаційний контроль, стратегічний контроль. Значного поширення в останні роки набула концепція стратегічного контролю, яка може використовуватись на всіх рівнях реалізації стратегій підприємства для розробки заходів, що дозволяють оцінити ефективність її реалізації. Ч.В. Хілл та Дж.Р. Джонс зазначають, що системи стратегічного контролю – це формальні системи для встановлення цілей, вимірювання і зворотного зв'язку, які дозволяють стратегічним менеджерам оцінити, чи досягає підприємство необхідного рівня ефективності, якості, інновацій, задоволеності клієнтів і чи успішно реалізує свою стратегію [232, с. 13]. Таким чином, стратегічний контроль слід розглядати як окрему концепцію, яка використовується для проведення оцінки стратегії, що передбачає перевірку відповідності обраної підприємством стратегії умовам внутрішнього та зовнішнього середовища в контексті досягнення конкурентних переваг. На відміну від інших інструментів оцінки стратегії стратегічний контроль спрямований на встановлення відповідності між реальними можливостями підприємства в досягненні конкурентних переваг та можливостями, задекларованими в прийнятій стратегії, і надання інформації про їх наявність / відсутність суб'єктам, які мають відповідні повноваження для коригування стратегії.

В сучасних умовах, що характеризуються глобалізацією бізнесу та швидкими технологічними змінами, створення системи стратегічного контролю на підприємстві є майже неможливим без ефективно діючої облікової системи підприємства, яка має забезпечувати надання об'єктивної інформації для визначення відхилень щодо реалізації стратегії і кількісної оцінки ризиків, що дозволить їх вимірювати та оцінювати їх вплив на підприємство або окрему стратегічну бізнес-одиницю в контексті досягнення конкурентних переваг.

В результаті проведеного аналізу особливостей реалізації стратегічного менеджменту в розрізі його основних етапів можна визначити, яку роль в даному процесі відіграє облікова система підприємства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

Роль облікової системи в процесі реалізації стратегічного менеджменту підприємства

<i>Етапи реалізації стратегічного менеджменту</i>	<i>Роль облікової системи</i>
1) Сканування середовищ	Надання облікової інформації про внутрішнє середовище підприємства, інформації щодо його взаємовідносин з елементами мікросовнішнього середовища, а також про ресурси підприємства, вартість яких формується в його зовнішньому середовищі
2) Формулювання стратегії	Надання деталізованої облікової інформації на основі сканування внутрішнього та зовнішнього середовища в розрізі різних рівнів стратегії підприємства (корпоративні, дивізіональні, функціональні, операційні), формування прогнозу звітності в розрізі виділених цілей та задач підприємства
3) Імплементация стратегії	Надання облікової інформації про ресурси та можливості підприємства, що залучаються в процесі реалізації стратегії та є необхідними для удосконалення системи організаційного дизайну (організаційної структури, систем контролю, організаційної культури)
4) Оцінка стратегії	Виконання контрольної функції щодо реалізації стратегії та інформаційної функції щодо підсистеми оцінки процесу її реалізації, зокрема, при здійсненні стратегічного контролю

Виходячи з табл. 1.2 можна констатувати, що облікова система підприємства забезпечує інформаційну підтримку стратегічного менеджменту на всіх етапах його реалізації, особливо в оцінці стратегічної позиції підприємства та оцінці процесу реалізації стратегії, зокрема, при

здійсненні стратегічного контролю. Внаслідок цього бухгалтери та аналітики вважаються повноправними членами команди корпоративного стратегічного планування, надаючи та обробляючи інформацію, яка визначає і підтримує дії керівництва підприємств та інших осіб, відповідальних за прийняття стратегічних рішень та коригування прийнятої стратегії. Зокрема, дану тезу емпірично підтвердили К. Ламберт та Е. Пезет [256, с. 10], визначивши, що залучення управлінських бухгалтерів до щомісячних зборів з огляду ефективності підприємства є доказом того, що вони є джерелом правдивих знань, що використовуються на різних етапах процесу прийняття стратегічних рішень. Також слід відмітити, що значення бухгалтерського обліку в ефективності функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства залежить від виду обраної стратегії. Так, для одних стратегій, наприклад, лідерство по витратах, вона є досить ваговою, а для інших, наприклад, диференціація, є незначною.

При цьому, виходячи з тверджень окремих вчених, все ж таки рівень такої обліково-інформаційної підтримки системи стратегічного менеджменту на сьогодні є недостатнім, оскільки облікова система тривалий час розроблялась у відповідності до потреб оперативного та тактичного управління, а тому її теоретико-методологічний інструментарій не повною мірою може бути адаптований під потреби суб'єктів стратегічного менеджменту. Так, Дж. Боуенс та М.А. Абернеті відмічають, що для планування та прийняття стратегічних рішень особливе значення мають широкомасштабні системи управлінського обліку [167, с. 235]. Оскільки під широкомасштабними системами обліку розуміються такі системи, що надають зовнішньо орієнтовану, нефінансову та спрямовану в майбутнє інформацію, то можна констатувати достатню обмеженість чинної системи обліку в наданні всієї необхідної інформації для повноцінної реалізації стратегічного менеджменту.

Враховуючи необхідність задоволення не лише частини (як це дозволяє чинна облікова система), а всіх інформаційних потреб суб'єктів,

відповідальних за реалізацію стратегічного менеджменту на різних рівнях діяльності підприємства, О. Вітез констатує необхідність поступового перетворення функції управлінського обліку на функцію критичного стратегічного менеджменту [343]. Наділення облікової системи такою функцією передбачає надання фінансової та нефінансової інформації щодо внутрішніх та зовнішніх бізнес-ситуацій, від яких залежать або які впливають на конкурентні переваги підприємства. В такому випадку облікова система має бути інкорпорована в середовище стратегічного планування, внаслідок чого бухгалтери та аналітики повинні не лише забезпечувати об'єктивне відображення існуючої економічної реальності підприємства, а враховуючи можливі зміни в зовнішньому середовищі підприємства використовуючи прогностні моделі формувати різноманітні сценарії при підготовці бухгалтерської звітності.

Подібну позицію також розділяють і представники АССА (С. Перрін [293]), констатуючи зростання ролі професійних бухгалтерів в розвитку та підтримці діяльності компаній. Таким чином, незважаючи на значну роль облікової системи в функціонуванні стратегічного менеджменту, для забезпечення зростаючих потреб суб'єктів, відповідальних за створення, імплементацію та коригування різнорівневих стратегій підприємства необхідним є розвиток теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку на основі врахування особливостей функціонування стратегічного менеджменту як сучасного напрямку розвитку системи управління підприємством.

Окрім цього, інформація про порядок формулювання та реалізації стратегії підприємства має важливе значення не лише для суб'єктів, які приймають стратегічні рішення всередині нього, а й для зовнішніх суб'єктів (інвесторів, інституційних інвесторів, позичальників тощо), які приймають стратегічні рішення відносно різних форм співпраці з даним підприємством. Якщо стратегічним менеджерам, як внутрішнім користувачам, потрібна інформація для формулювання, реалізації та коригування стратегії, то

зовнішнім користувачам потрібна інформація про всі стратегічні дії підприємства, які можуть вплинути на його конкурентні переваги та на зміни вартості підприємства. Тому ще однією з основних задач щодо розвитку облікового забезпечення стратегічного управління є його таке удосконалення, що забезпечить налагодження ефективної інформаційної комунікації з зовнішніми користувачами щодо стратегії підприємства. Під ефективністю таких комунікацій слід розуміти формування позитивного образу щодо керівництва підприємства, яке займається його стратегічним розвитком, а також донесення основних стратегічних ініціатив підприємства до його нинішніх та потенційних стейкхолдерів, що сприятиме зменшенню витрат на залучення додаткового капіталу для підприємства.

1.2. Бухгалтерський облік в системі управління підприємством: історичні аспекти та сучасні особливості здійснення наукових досліджень

Бухгалтерський облік як інформаційна система, що забезпечує реалізацію сервісної функції, тобто створена і з часом розвинена з метою забезпечення функціонування інших систем управлінського спрямування, відповідно до такого свого змістовного наповнення та походження повинна розвиватись на основі врахування потреб та вимог таких систем. На підтвердження цього проф. А.Ч. Літлтон [263, с. 200] відмічає, що наступні покоління повинні бути вдячні за те, що науковці завжди прагнули зробити бухгалтерський облік все більш надійним та все більш сервісним як щодо менеджменту, так і щодо інвесторів.

Різні види систем, які використовують облікову інформацію для прийняття рішень, слід розглядати в якості елементів зовнішнього середовища по відношенню до облікової системи, зі зміною яких має бути належним чином скоригована і облікова система підприємства. Виходячи з такого сервісного розуміння системи бухгалтерського обліку, розгляд

облікової науки та її подальший розвиток слід неодмінно пов'язувати з розвитком інших наук, які стосуються діяльності систем, які виступають реципієнтами облікової інформації. Як відмічає з цього приводу проф. Е. Хоупвуд, бухгалтерський облік не є автономним явищем, інші соціальні, політичні та економічні фактори мають розглядатись як такі, що здатні забезпечити основу для змін в бухгалтерському обліку, часто відіграючи значну роль на хід його трансформації [234, с. 8]. Таким чином, зміни в обліковій науці, щодо якої науковці висувають завдання забезпечення пріоритетності облікової системи як основного джерела інформації для прийняття рішень, мають відбуватися із обов'язковим врахуванням впливу на дизайн та функціональні особливості облікових систем факторів зовнішнього середовища, одним із яких є система управління підприємством.

Поступова трансформація бухгалтерського обліку від мистецтва ведення облікових рахунків та книг (регістрів) до окремої функціональної науки (кінець XIX-го ст.) дозволяє говорити про підвищення його інтелектуальної спроможності щодо вирішення проблем, які виникають у системах, які використовують облікову інформацію. Починаючи від праці Л. Пачолі і протягом всього свого подальшого історичного розвитку бухгалтерський облік на основі використання подвійного запису розвивався як засіб інформаційного забезпечення процесу управління на підприємствах та організаціях (управління дрібними торговельними підприємствами, управління акціонерними компаніями (наприклад, Ост-Індська компанія), управління великими промисловими підприємствами, управління транснаціональними компаніями тощо), хоча це і не зовсім явно простежувалось в назвах публікацій авторів, які присвячували свої дослідження проблемам розвитку бухгалтерського обліку протягом всього цього періоду.

В різних країнах світу існують значні відмінності щодо ролі бухгалтерського обліку в системі управління (наприклад, англо-саксонські країни, країни континентальної Європи, Японія), що зумовлювалось впливом

релігійних та соціальних цінностей при формуванні облікових систем. Однак не зважаючи на це, на сьогодні, в умовах міжнародної стандартизації облікової практики, також продовжується традиція щодо забезпечення управлінського спрямування бухгалтерського обліку. Так, введення в дію МСФЗ 8 «Операційні сегменти» є подібним прикладом, основною метою впровадження якого є надання власниками та іншим учасниками компанії більш кращого (в порівнянні з існуючим підходом) та достовірного уявлення стосовно того, як ефективно вона функціонує.

Науковому обґрунтуванню розвитку бухгалтерського обліку, як одному з основних елементів системи управління, почали приділяти увагу лише з початком ХХ-го століття, що зумовлено як зростанням темпів розвитку світової економіки, систем управління підприємствами, так і розвитком облікового інструментарію (облікові моделі (рахунки, реєстри, звіти), техніки, процедури), використання якого дозволяло забезпечувати задоволення управлінських потреб та створювало передумови для розвитку нових управлінських інструментів. Визначальним фактором для приділення особливої уваги місцю та ролі бухгалтерського обліку в системі управління слід вважати технологічний розвиток систем управління, що з кінця ХІХ-го століття характеризувався появою нових управлінських філософій та технологій, в контексті яких виявилась часткова відсталість облікової системи підприємства, що супроводжувалось втратою облікової інформації релевантності для суб'єктів прийняття рішень (неадекватність процесу прийняття рішень, інструментам контролю тощо).

Значний розвиток економіки в США у 20-х роках ХХ-го століття призвів до швидкого паралельного розвитку бухгалтерського обліку, що дозволило сформувати ґрунтовний базис для формування американської школи обліку, яка користуючись економічним спадом в Європі внаслідок протікання І-ї та ІІ-ї світової війн поступово закріпила за собою лідируючі позиції в світі. Американські вчені, поряд з іншими проблемами розвитку обліку, значну увагу приділяли обґрунтуванню його ролі в системі управління

підприємствами. Так, в навчальних закладах на той час вже викладався курс «Бухгалтерський облік та управління підприємством», однак особливостям реалізації управлінських функцій в ньому приділялась недостатня увага. Так, проведений аналіз одного з посібників, що використовувався для викладання такого курсу [141], дозволив встановити, що в ньому розкриваються процедурні аспекти ведення та організації бухгалтерського обліку в різних видах компаній та організацій, а розкриття ролі облікової системи в управлінні залишилось без уваги. Подібна ситуація також спостерігається при аналізі іншого подібного посібника, написаного Г.М. Роуві, «Рахівництво та управління підприємством» (1922 р.) [315], що в цілому дозволяє констатувати відсутність на той час теоретичного обґрунтування значення обліку в системі управління підприємствами.

Одним з перших серед американських вчених проблему необхідності удосконалення облікової системи відповідно до потреб управління промислово розвиненими підприємствами у 1924 році поставив А.Р. Ерскін [200, с. 107], відмічаючи, що з ускладненням виробничих процесів, що відбуваються на тлі формування індустріальної ери, одним з найбільш складних завдань є формування системи виробничого обліку, який дозволить забезпечувати надання інформації для управління великими промисловими підприємствами. Автор вводить поняття «адекватної системі управління облікової системи» [200, с. 110], яка дозволяє вести бізнес розумно та більш ефективно, тобто коли використовувані в такій системі методи обліку відповідають або узгоджені з господарською практикою підприємств, яка виступає об'єктом облікового відображення, та практикою прийняття рішень суб'єктами управління. Однак, пропозиції автора не були перетворені на цілісну концепцію, яка б обґрунтовувала роль обліку в системі управління та визначала подальші перспективи його розвитку в даному контексті. Відповідно, незважаючи на підняття даної проблеми окремими авторами, наявні на той час американські дослідники в сфері обліку розглядали облікову систему лише з позиції суб'єкта, який забезпечує

створення бухгалтерської звітності (теоретичні основи обліку, облікові прийоми та процедури, звітність), а не з позиції її користувачів, які використовують облікову інформацію для прийняття рішень різних видів.

Настання Великої депресії в США у 1929 р. та необхідність подолання її наслідків переорієнтували розвиток обліку в даній країні в напрямі її стандартизації та пошуку універсальних принципів обліку, які б мали вирішити проблему можливості зловживань та маніпулювання показниками фінансової звітності та повернути довіру до облікової системи з боку користувачів облікової інформації. Хоча протягом 1930-х років з'являється ряд наукових праць, присвячених питанням управління витратами на підприємствах (cost accounting), все ж таки до глибокого вивчення питань управлінської орієнтації бухгалтерського обліку американські дослідники знову повернулись вже лише наприкінці 1940-х – початку 1950-х років, зокрема, коли достатньо значного поширення набула проблематика виокремлення управлінського обліку (management accounting), як окремого напрямку наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку.

Розвиток бухгалтерського обліку в контексті його управлінського спрямування в даний період, як і наприкінці 1920-х років характеризувався синергізмом з економічними та соціальними змінами, що відбувались в країні, а визначальним поштовхом для розвитку облікової методології був практичний досвід працівників, які працювали в інших сферах, хоча цей процес відбувався досить повільно. Особливу роль в даному випадку зіграло зростання обсягів діяльності та підвищення складності управління у виробничих та розподільчих компаніях.

Так, у 1949 р. Б.Е. Гьотц звернув увагу на необхідності висування менеджментом підприємства нових вимог до системи індустріального обліку, що дозволить забезпечити більшу ефективність їх діяльності. В основу своєї праці автор поклав не можливість обліку в формуванні необхідних даних, а цілі суб'єктів управління та пошук необхідної для їх досягнення інформації. За допомогою застосування такого підходу мають бути вирішені наявні

специфічні управлінські проблеми. За підходом автора облікова інформація має надаватись в розрізі двох основних видів діяльності: 1) Планування діяльності підприємства; 2) Контроль діяльності підприємства. В кінцевому випадку Б.Е. Гьотц [213, с. 5] приходять до висновку про необхідність наявності сумісності між бухгалтерським обліком, фактично підтверджуючи функціональну роль облікової науки та залежність змін в обліковій системі від факторів зовнішнього середовища, зокрема, системи управління підприємством. Для забезпечення відповідності облікової системи вимогам менеджменту вона має стати об'єктом інжинірингу, тобто має бути переналаштована в систему управлінського обліку.

Вже у 1954 році вийшла праця Р.Н. Ентоні «Управлінський облік», в якій автор також намагався поглянути на облік з позиції суб'єкта управління, зокрема, в контексті планування та контролю діяльності підприємства, розкриваючи особливості використання та аналізу управлінцями облікової інформації в розрізі різних об'єктів обліку для прийняття рішень. Зокрема, автор відмічає, що система обліку має бути гарно розроблена та належним чином керована, однак вона не буде корисною, якщо вона не призводитиме до здійснення певних управлінських дій [148, с. 9]. Тобто, використання однієї тієї ж моделі організації облікової системи на підприємстві та тієї ж облікової методології без врахування особливостей системи управління на ньому може призвести до зовсім іншого результату. Відповідно, Р.Н. Ентоні було введено поняття «корисності облікової системи відносно системи управління», яка враховує не лише змістовне наповнення облікової системи, а й особливості управлінської моделі, реалізованої на даному підприємстві. У подальшому (1959 р.) дана пропозиція фактично була конкретизована Дж. Стаубусом у вигляді такої вимоги до облікової інформації, як корисність для прийняття управлінських рішень.

Проф. А.Ч. Літлтон на сторінках провідного американського журналу з бухгалтерського обліку «The accounting review» [263, с. 196] також звернув увагу на проблему адекватності бухгалтерського обліку у випадку

формування нової моделі менеджменту, що має розглядатись в контексті перспективного бюджетування та управлінських моделей контролю, як основних управлінських інструментів, якими використовується облікова інформація. Для нових управлінських інструментів, що виникли в умовах формування нових виробничих систем та появи масового виробництва, в систему обліку мають запроваджуватись нові ідеї, що автор вважає загальною спільною практикою, яка відбувалась протягом всього історичного розвитку бухгалтерського обліку.

Таким чином, у 1950-х рр. в США сформувалось розуміння ролі системи управління як визначального фактору подальшого розвитку бухгалтерського обліку, який має бути врахований при здійсненні науковцями її теоретико-методологічної трансформації. Внаслідок цього до основного продукту функціонування облікової системи – облікової інформації, починає висуватись вимога корисності в прийнятті управлінських рішень, тобто здатність забезпечувати підвищення їх якісного рівня у передбаченні майбутніх подій та здійсненні контролю за наявними об'єктами господарської діяльності та операціями. В подальшому даний підхід починає широко використовуватись в наукових публікаціях та навчальній літературі з бухгалтерського обліку (як загальнообліковій літературі, так і в джерелах з управлінського обліку).

Так, П.Т. Кроссмен визначає управлінський облік як функцію внутрішнього обліку, що забезпечує збір, реєстрацію та звітування облікових та статистичних даних, які є особливо корисними для керівництва при розробці політики, формуванні планів і здійсненні контролю за операціями. Дані, які потрапляють до складу звітності для аналізу та інтерпретації, повинні включатись в залежності від потреб тих осіб, які отримують такі звіти [186, с. 222]. Ч. Хорнгрен, аналізуючи «Положення про базову теорію обліку», опубліковану Американською асоціацією бухгалтерів, в якій однією з основних цілей обліку було надання інформації для здійснення економічних рішень стосовно організації, відзначав, що основним викликом

для бухгалтерів в майбутньому стане розробка таких систем формування звітності, які будуть сумісними з моделями прийняття рішень [237, с. 80]. Відповідно, забезпечення відповідності облікової системи потребам суб'єктів управління або розвиток облікової системи у відповідності до змін, що відбуваються з системами управління або їх окремими елементами, є одним з основних завдань, яке висувається до вчених-обліковців в умовах сьогодення.

Подібний підхід щодо розвитку системи облікового забезпечення управління на сьогодні також підтримується і вітчизняними вченими. Однак перехід до його використання в країнах пострадянського простору відбувався із певним запізненням у порівнянні з англо-саксонськими та розвиненими європейськими країнами внаслідок ідеологічних утисків наук управлінського спрямування (теорія систем, кібернетика тощо) на початку 1950-х років, що накладало відповідний відбиток і на розвиток бухгалтерського обліку.

Одними з перших, хто привернули увагу до проблем розвитку бухгалтерського обліку як елемента системи управління підприємством, були радянські дослідники, які займались питаннями механізації та автоматизації бухгалтерського обліку. Так, в 1950-х – 1960-х роках дані питання активно розглядалися Б.В. Алаховим, В.І. Ісаковим, І.І. Каракозом, Ю.П. Максимовим та іншими авторами, проте саме проблематика побудови облікового забезпечення системи управління підприємством та шляхи її подальшого розвитку були сформовані проф. С.І. Волковим на початку 1970-х років. В праці 1972 р. «Облікова інформація та система її обробки на ЕОМ» він розглянув особливості надання облікової інформації в процесі прийняття рішень в організаціях, що дозволило йому сформулювати принципи управління ними, які повинні обов'язково враховуватись при побудові облікової системи.

Вже наприкінці 1970-х років з'являється ряд публікацій вчених, присвячених побудові системи обробки облікової інформації в умовах автоматизованої системи управління підприємством (АСУП) (Б.В. Алахов,

Е.К. Гільде, А.О. Додонов, Л.Ф. Зверенчук, Л.С. Зернов, В.А. Зірка, Г. Кокерітц, В.В. Панков, Х. Смерс, Я.В. Соколов, В.Ф. Палій), що можна вважати відправною точкою у вирішенні проблем організації облікового процесу у відповідності до зростаючих потреб управління. При цьому, як і в роботі С.І. Волкова, основна увага в цих дослідженнях приділялась практичних аспектам побудови облікової підсистеми обробки інформації у складі АСУП, що не дозволяло сформувавши загальнотеоретичні та методологічні аспекти функціонування облікової системи як елемента системи управління підприємством. Вперше теоретичні засади функціонування облікової підсистеми у складі АСУП були розкриті в фундаментальній праці В.Ф. Палія та Я.В. Соколова «АСУ і проблеми теорії бухгалтерського обліку» (1981 р.) [100], в якій на основі використання системного підходу було об'єднано існуючі напрацювання з теорії бухгалтерського обліку (предмет та об'єкт обліку, елементи методу обліку, моделі обліку, інформаційна структура та забезпечення обліку, форми обліку тощо) та теорії управління інформаційними системами, що дозволило сформувавши ґрунтовні засади для побудови підсистеми «Бухгалтерський облік», як основного елемента інформаційного забезпечення АСУ. Однак, це була лише перша спроба здійснення подібних досліджень, які не вирішували всіх існуючих на той час на радянських підприємств проблем, внаслідок чого вже у 1982 році Б.І. Валуєв запропонував організувати дослідження, що мають розкрити місце господарського обліку в системі управління підприємством, визначити його цілі і завдання, сформувавши генеральну лінію його поведінки в загальному циклі управління [15, с. 180-181]. Тобто автор пропонував більш глибоко дослідити особливості системи управління на радянських підприємствах та визначити нове місце і встановити нову роль обліку в ній, що також передбачало в майбутньому розробку нових практико-орієнтованих методик обліку, що базувались би на нових теоретичних засадах, які враховуватимуть існуючі особливості системи управління підприємствами.

Наприкінці 1980-х – початку 1990-х років проблеми розвитку бухгалтерського обліку в системі управління почали висвітлюватись значною кількістю радянських науковців, що було спричинене наступними факторами: 1) Загальним розвитком даного напрямку досліджень в контексті розвитку процесів автоматизації діяльності підприємств; 2) Наявністю доступу до зарубіжної наукової літератури, присвяченої проблемам управлінського обліку і контролінгу, та облікової практики в зарубіжних країнах, орієнтованої на задоволення управлінських потреб; 3) Поступовим переходом до ринкового способу господарювання, що характеризувався рухом від планового управління до аналізу прибутковості діяльності підприємств, що вимагало підвищення уваги до інформаційного забезпечення системи управління підприємством. Як наслідок, почали з'являтися фахові вузькоспеціалізовані видання, присвячені проблемам організації і методики реалізації обліку в системі управління (наприклад, М.С. Пушкар [112]).

В світлі сформованих дослідницьких традицій в середині 90-х років ХХ-го століття щодо ролі бухгалтерського обліку в системі управління на сьогодні більшістю вітчизняних вчених визнається важливість облікової системи як основного елементу інформаційного забезпечення системи управління підприємством. Вони підкреслюють функціональну підпорядкованість облікової системи до системи управління, що передбачає необхідність постійної її адаптації до вимог останньої, які мають тенденцію до змін (уточнень, скорочень, доповнень, тощо).

В результаті, окремі вітчизняні дослідники відмічають про необхідність формування адаптивної системи бухгалтерського обліку (Т.В. Бочуля [6], Л.В. Гуцаленко [62], В.В. Євдокимов [64], Т.І. Єфименко [70] та ін.), визначальною особливістю якої є здатність швидко і адекватно пристосовуватись (змінюючи свою формальну структуру та змістовні характеристики (алгоритми, процедури та моделі функціонування)) до змін, які відбуваються в її зовнішньому середовищі, зокрема, в системі управління

підприємством, що в цілому сприятиме підвищенню якості облікової інформації. Виходячи з розуміння бухгалтерського обліку як адаптивної системи окремі його елементи (структурні або методологічні) можна класифікувати за рівнем їх адаптивності, окрему частину з яких досить швидко можна пристосувати до нових вимог управління, а іншу – досить складно або навіть повністю неможливо.

Рівень адаптивності елементів облікової системи залежить від наявності облікових альтернатив, тобто визначається теоретико-методологічними можливостями такої системи. Рівень адаптивності елементів облікової системи слід розглядати як одну з характеристик, на яку вченим слід звертати обов'язкову увагу при формуванні окремих пропозицій та загальної стратегії розвитку бухгалтерського обліку в системі управління.

Таким чином, як підтверджує проведений історичний аналіз, на сьогодні в зарубіжних країнах та в Україні сформувався аналогічний підхід до проведення досліджень щодо місця та ролі бухгалтерського обліку в системі управління підприємством (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Еволюція підходів до наукових досліджень щодо взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством

Якщо спочатку дослідники, які вивчали проблеми розвитку системи управління та системи бухгалтерського обліку лише частково або в окремих випадках навіть зовсім не враховували вимоги вищої системи (системи управління) по відношенню до обслуговуючої системи (системи бухгалтерського обліку), то з часом врахування таких вимог почало

відбуватись в контексті поширення тенденцій механізації та автоматизації обліку, а вже починаючи з кінця 1980-х років і до сьогодні – в цілому щодо функціонування бухгалтерського обліку на підприємстві. Таким чином, на сьогодні облікова система розглядається як основний елемент інформаційного забезпечення системи управління підприємством (система одержання, обробки, збереження та передачі облікової інформації), яке створюється з метою покращання процесу підготовки та прийняття управлінських рішень.

При цьому більшість сучасних вчених, повторюючи результати дослідження Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана [245, с. 22], відмічають, що все ж таки чинна система формування фінансової звітності не забезпечує надання своєчасної та релевантної інформації для здійснення управління, оскільки є ретроспективною за своєю сутністю, є занадто агрегованою та спотвореною, щоб бути корисною для менеджерів в процесі прийняття ними рішень. Внаслідок цього значна увага дослідників повинна приділятися розвитку підсистеми управлінського обліку, нормативна нерегламентованість якої дозволяє подолати наведені вище проблеми шляхом розробки і впровадження ефективного інструментарію, що в цілому має вирішити проблему релевантності облікової інформації в процесі планування діяльності підприємства та її контролю.

Враховуючи результати еволюційного розвитку наукових досліджень щодо взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством можна встановити, що на сьогодні основною задачею для вчених в сфері бухгалтерського обліку є забезпечення своєчасного та адекватного реагування на зміни, що відбуватимуться з системою управління (розширення, звуження, трансформація тощо), що передбачає формування необхідного облікового забезпечення для її ефективного функціонування в нових умовах (рис. 1.3).

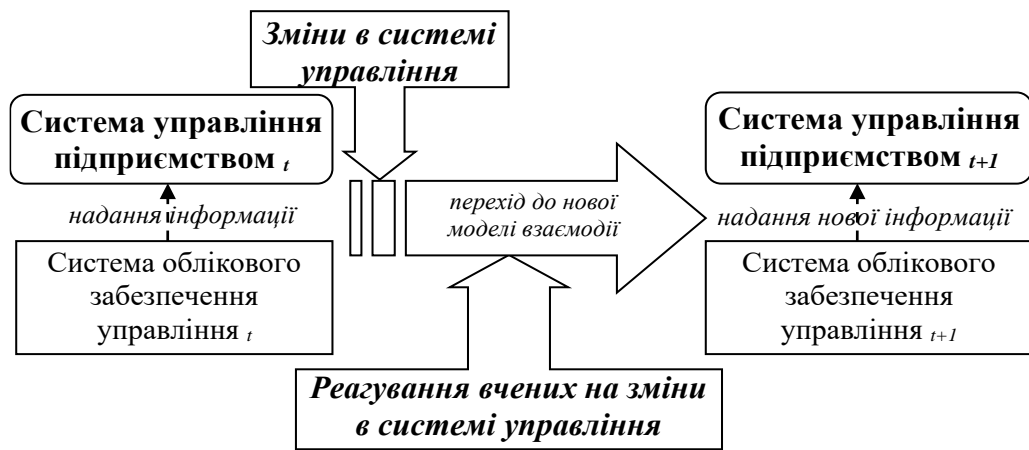


Рис. 1.3. «Нормальний» розвиток взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення

На рис. 1.3 наведено приклад «нормального» розвитку взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення, що передбачає постійний моніторинг та адаптивне реагування вченими на зміни потреб та запитів суб'єктів управління стосовно інформації, що генерується обліковою системою, а також реагування на зміни особливостей функціонування системи управління підприємством. «Нормальним», на що наголошують інші вітчизняні вчені (М.І. Бондар (розробка та впровадження нових методів формування облікової інформації з урахуванням вимог ринку) [5, с. 59], Т.В. Бочуля (адаптивний розвиток методологічної основи системи обліку) [6, с.132], В.В. Євдокимов (коригування та налаштування параметрів облікової системи до мінливих в часі умов) [64, с. 284] та ін.), вважаємо своєчасне реагування вчених на виникнення таких змін, що передбачає удосконалення теоретичних, методологічних та організаційних аспектів обліку як на конкретному підприємстві, так і на рівні національної системи бухгалтерського обліку (розробка нових облікових концепцій, удосконалення облікових стандартів, розвиток елементів методу бухгалтерського обліку, удосконалення облікової політики підприємства тощо).

Яким саме чином і з якою конкретно метою має бути удосконалено облікове забезпечення системи управління підприємством, вже залежатиме від конкретних змін, що відбулись у складі останньої (зміна вимог до рівня

якості або змістовного наповнення облікової інформації; зміна техніко-технологічного або організаційного базису системи управління підприємством; поява нових моделей, підсистем або інструментів прийняття рішень; зміна вимог суб'єктів прийняття управлінських рішень тощо).

Впровадження в останні роки системи стратегічного управління на підприємствах, як однієї з підсистем системи управління, є прикладом змін в останній, що передбачає необхідність належного реагування на них вчених в сфері бухгалтерського обліку з метою забезпечення належного рівня релевантності облікової інформації потребам її користувачів.

1.3. Бухгалтерський облік в системі стратегічного управління підприємством: детермінанти розвитку та причини невідповідності вимогам

Облікова система підприємства, як одне з основних джерел генерування інформації для прийняття управлінських рішень, є постійним об'єктом для здійснення удосконалень, що обґрунтовується розвитком системи управління підприємствами в умовах ускладнення їх організаційної структури та управлінського інструментарію (систем, моделей, технік тощо), системи міжфірмових взаємозв'язків та підвищення рівня динамічності конкурентного середовища на тлі формування глобальної економіки.

Однією з детермінант розвитку облікової системи в умовах сьогодення є необхідність формування інформаційного забезпечення системи стратегічного управління підприємствами. Вирішення такого завдання першочергово передбачає необхідність виявлення та аналіз існуючих причин невідповідності інформації, що надається обліковою системою, потребам суб'єктів стратегічного управління, на основі яких має бути сформовано комплекс заходів щодо їх усунення, що сприятиме підвищенню ролі бухгалтерського обліку в процесі управління підприємствами та в цілому забезпечуватиме подальший розвиток облікової науки.

Протягом тривалого часу бухгалтерський облік вважався системою, що забезпечує обробку даних та перетворення її на достовірну і релевантну інформацію про господарську діяльність підприємства у вигляді бухгалтерської звітності, яка може використовуватись для прийняття різних видів рішень. При цьому вчені не приділяли достатньої уваги аналізу впливу на розвиток бухгалтерського обліку факторів, викликаних особливостями побудови окремих національних систем бухгалтерського обліку та загальними тенденціями розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку. Подібна ситуація відчутно змінилась в умовах глобалізації економіки, яка характеризувалась усуненням національних торгових бар'єрів та покращанням доступу до міжнародних ринків капіталу, та з появою наприкінці 1970-х – 1980-х років міжнародної облікової компаративістики – нового напрямку наукових досліджень, що пов'язаний з визначенням і аналізом відмінних особливостей розвитку бухгалтерського обліку в різних країнах світу та пошуком шляхів для усунення існуючого міжнародного облікового різноманіття.

Представники даного напрямку (І. Абейсекера, С. Грей, Г.К. Міік, К. Ноубс, Р. Паркер, Г.Дж. Превітц, Л. Радебау, Ш. Саудагаран, Ф.Д.Чой та ін.) відмічали про важливість впливу середовища на процес формування та подальшого розвитку облікової системи як на рівні окремої країни, так і на глобальному рівні. Виходячи з такого підходу бухгалтерський облік не є незалежною та ідеальною системою, яка продовжує функціонувати без змін, починаючи з часів Л. Пачолі, а є продуктом зовнішнього середовища.

У випадку наявності різних зовнішніх середовищ облікової системи в різних країнах, також й існуватимуть і відмінності у складі таких систем, виникнення яких залежить від впливу різних видів факторів. Виходячи з даної тези М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера констатують, що не можуть існувати дві абсолютно однакові системи бухгалтерського обліку, оскільки в основі їх різноманіття покладено вплив соціального середовища, яке і створює систему бухгалтерського обліку [272, с. 543-544].

Дослідники виділяють наступні основні фактори, які визначають існування відмінностей в різних облікових системах: 1) Ш. Саудагаран – природа ринків капіталу; тип режиму звітування; розмір та складність бізнес-одиниці, тип правової системи; рівень тиску та регулювання; рівень інфляції; політичні та економічні зв'язки; статус облікової професії; існування концептуальної основи; якість облікової освіти [318, с. 3-10]; 2) К. Ноубс, Р. Паркер – культура; правова система; постачальники фінансових ресурсів; оподаткування; інші зовнішні впливи; професія [285, с. 25-37]; 3) Ф.Д.С. Чой, Г.К. Міік – культура; ділова практика; політичні і регуляторні структури; правові системи; валютні курси; інфляція; бізнес-ризик; податкове регулювання тощо [177, с. 1-2]; 4) Г. Мюллер, Х. Гернон та Г. Міік – тип кредиторів та інвесторів як основних користувачів облікової інформації; число юридичних та фізичних осіб, злучених в процес інвестування капіталу; участь інвесторів в управлінні бізнесом; ступінь розвитку ринку і бірж цінних паперів; ступінь участі в міжнародному бізнесі [281, с. 23].

Виділені дослідниками фактори або елементи зовнішнього середовища облікової системи, які впливають на процес її формування та розвиток як в окремій країні, так і в світі в цілому, слід називати детермінантами, які спричиняють розвиток облікової практики підприємств та бухгалтерського обліку як науки в цілому. В свою чергу, бухгалтерський облік, як соціально-економічний інститут, впливає на формування соціального середовища, внаслідок чого можна встановити наступний взаємозв'язок між детермінантами його розвитку та соціальним середовищем, яке виступає об'єктом його впливу (рис. 1.4).

Таким чином, система бухгалтерського обліку в окремій країні є результатом впливу соціальних, економічних та інституційних факторів, яка через облікову практику окремих підприємств впливає на соціальне середовище в даній країні, видозмінюючи існуючі або формуючи нові норми, закони, правила, традиції тощо.

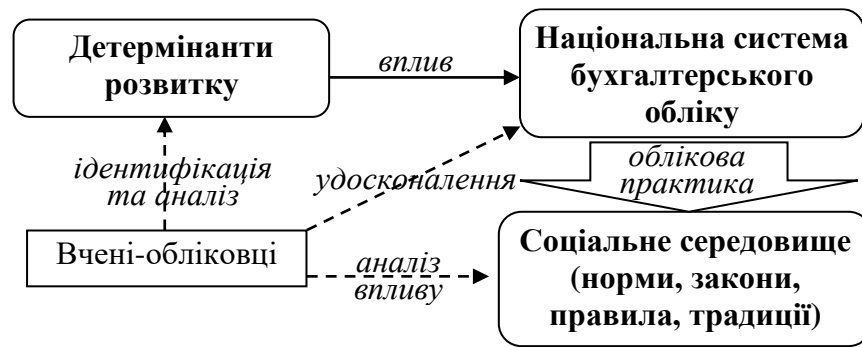


Рис. 1.4. Модель взаємодії між детермінантами розвитку бухгалтерського обліку та соціальним середовищем

Однією з найбільш важливих задач для вчених-обліковців в даному контексті є ідентифікація та аналіз детермінант розвитку облікової системи та формування пропозицій щодо її подальшого удосконалення, а також аналіз впливу впровадження таких пропозицій в облікову практику на розвиток окремих складових соціального середовища. Наприклад, переважаючий розвиток фондового ринку над ринком позикового капіталу в окремій країні визначає процедурні аспекти складання фінансової звітності, зокрема, передбачає використання тих облікових оцінок, в яких в першу чергу зацікавлені учасники фондового ринку, тобто що дозволяють відобразити перспективи зростання акцій компанії (наприклад, використання оцінки за справедливою вартістю).

Соціальне середовище, на яке впливає облікова практика, також частково включає в себе і детермінанти розвитку національної системи бухгалтерського обліку, оскільки остання теж є системою, яка складається з набору правил та альтернатив, вибір з яких здійснюється на основі дотримання норм корпоративної та професійної (бухгалтерської) поведінки. Подальший розвиток національної системи бухгалтерського обліку шляхом її стандартизації передбачає все більшу відмову від використання соціальних норм, як засобу регулювання облікової практики, що на думку проф. Ш. Сундера [334, с. 385] призводить до формування хаосу в сфері фінансового звітування, внаслідок чого необхідним є більш широке

використання соціальних норм в сфері бухгалтерського обліку, що сприятиме посиленню рівня його залежності від соціального середовища.

В той же час, слід враховувати, що між виникненням детермінант та удосконаленням на їх основі національної системи бухгалтерського обліку може бути значний часовий проміжок, що обґрунтовується необхідністю розробки відповідних теоретико-методологічних засад (у вигляді інструкцій, стандартів, законів), які можуть бути покладені в основу облікової практики підприємств. Також в результаті аналізу впливу здійснених впроваджень на окремі елементи соціального середовища можуть проводитись їх коригування у випадку одержання небажаних результатів.

Всі з проаналізованих дослідників (Ш. Саудагаран, К. Ноубс, Р. Паркер, Ф.Д.С. Чой, Г.К. Міік), розглядаючи детермінанти розвитку бухгалтерського обліку, виділяють у їх складі такі детермінанти, що стосуються вимог внутрішніх (розмір та складність бізнес-одиниці, ділова практика) або зовнішніх (природа ринків капіталу, постачальники фінансових ресурсів, регуляторні структури, тип кредиторів та інвесторів) користувачів облікової інформації. Відповідно, зміна таких вимог є однією з причин необхідності удосконалення національної системи бухгалтерського обліку.

Однією з особливостей сучасного етапу розвитку економіки, що проявляється в детермінантах, які стосуються вимог внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації, є необхідність формування стратегічного бачення стосовно подальшого розвитку компанії (для внутрішніх користувачів – для стратегічного управління, для зовнішніх – для здійснення стратегічних інвестицій та надання позик), оскільки лише застосування стратегічно-орієнтованого підходу дозволяє сформувати стратегію розвитку компанії на основі аналізу існуючих тенденцій, можливих небезпек та загроз, позитивних зрушень та непередбачених ситуацій, які можуть змінити діяльність компанії в майбутньому.

Однією з особливостей сучасного етапу розвитку економіки, що проявляється в детермінантах, які стосуються вимог внутрішніх та зовнішніх

користувачів облікової інформації, є необхідність формування стратегічного бачення стосовно подальшого розвитку компанії (для внутрішніх користувачів – для стратегічного управління, для зовнішніх – для здійснення стратегічних інвестицій та надання позик), оскільки лише застосування стратегічно-орієнтованого підходу дозволяє сформувати стратегію розвитку компанії на основі аналізу існуючих тенденцій, можливих небезпек та загроз, позитивних зрушень та непередбачених ситуацій, які можуть змінити діяльність компанії в майбутньому. Зокрема, як відмічає проф. М.Е. Портер, та увага, яка сьогодні приділяється стратегічному плануванню в фірмах США та інших країн, будується на припущенні, що ретельне формулювання стратегії приносить значний економічний ефект хоча б в силу координації політики (якщо не дій) підрозділів фірми і орієнтування її на досягнення деякої загальної сукупності цілей [108, с. 23], а Г. Мінцберг [277, с. 153] відносить формулювання і реалізацію стратегії до головоломок менеджменту, вирішення яких сприяє підвищенню ефективності функціонування компаній. Подібну думку також висловлює проф. Д. Аакер, наголошуючи, що для успішного менеджменту величезне значення мають розробка, оцінка та реалізація бізнес-стратегій [139, с. 10] та більш детально обґрунтовує І. Ансофф на основі аналізу еволюції системних рішень в контексті історичної зміни умов діяльності підприємств. Автор приходять до висновку, що зростання нестабільності зовнішнього середовища у ХХ-му столітті вимагає від фірм розробки все більш складних і деталізованих систем, однією з яких є система стратегічного управління [147, с. 26]. Відповідно, класики теорії стратегічного менеджменту наголошують на винятковості процесу формування та реалізації стратегії в забезпеченні ефективності діяльності підприємств в сучасних умовах розвитку економіки, використання якого є обов'язковою необхідністю в умовах підвищення динамізму конкурентної боротьби та зростання нестабільного зовнішнього середовища (поява стратегічних несподіванок та збільшення складних ситуацій). У випадку небажання або неможливості адаптації до динамічних

вимог зовнішнього середовища шляхом використання інструментів та методів стратегічного управління підприємства приречені на поступову втрату конкурентоздатності та економічну деградацію.

В свою чергу, для забезпечення ефективності функціонування системи стратегічного управління на підприємстві необхідною є побудова дієвої системи її облікового забезпечення, яка б враховувала особливості даного виду управління з одного боку, а з іншого – наявний обліковий інструментарій, який може використовуватись для удосконалення теоретико-методологічних засад формування облікової інформації стратегічного спрямування. Для побудови такої облікової системи слід виявити вимоги, які висуваються суб'єктами системи стратегічного управління до облікової системи в контексті класичного набору детермінант та сформулювати подальші шляхи її розвитку (рис. 1.5).

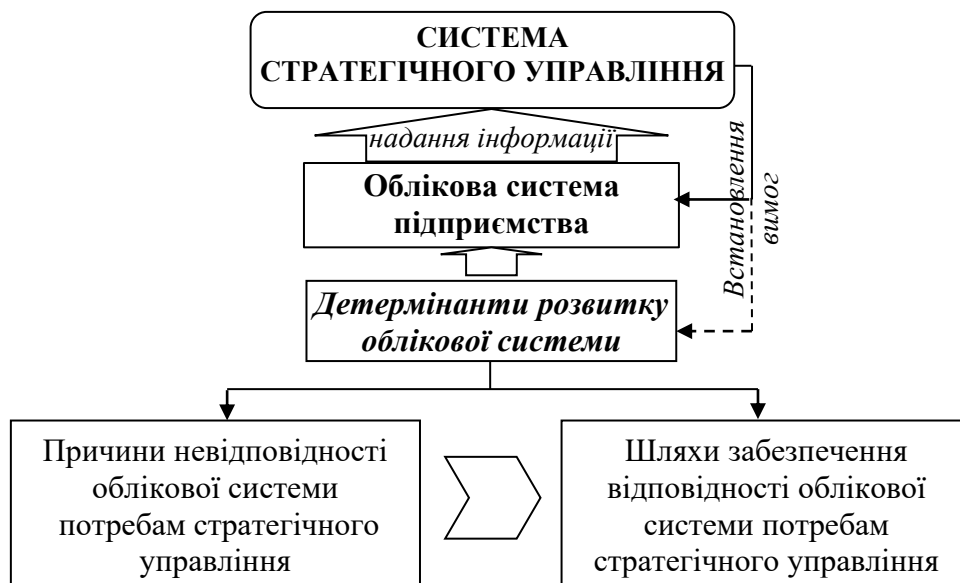


Рис. 1.5. Взаємозв'язок між системою стратегічного управління та обліковою системою підприємства в контексті детермінант її розвитку

Розробка шляхів забезпечення відповідності облікової інформації потребам стратегічного управління обов'язково передбачає визначення причин існування таких розривів між існуючими потребами суб'єктів та

можливостями бухгалтерів щодо їх задоволення. Ступінь «глибини» таких розривів визначатиме подальші дії щодо розвитку системи облікового-забезпечення стратегічного управління як на рівні окремого підприємства, так і на рівні національної або глобальної системи бухгалтерського обліку (налагодження системи аналітичного обліку, впровадження нових облікових інструментів, кардинальне реформування методології бухгалтерського обліку (методи оцінки об'єктів обліку, трансформація існуючої системи бухгалтерської звітності) тощо).

На сьогодні вітчизняні дослідники виділяють значну кількість причин невідповідності чинної системи обліку потребам суб'єктів стратегічного управління, які пов'язані як зі зміною внутрішніх особливостей функціонування облікової системи (теоретичних, методологічних, організаційних, техніко-технологічних тощо), так і зі змінами, що відбуваються в зовнішньому середовищі системи бухгалтерського обліку (динамізм конкурентного середовища, ризику, поява майбутніх подій з невизначеними наслідками тощо).

Існуючі погляди дослідників можна об'єднати в три основні групи, виходячи з їх позицій щодо подальших перспектив удосконалення облікової системи підприємства:

1) *Часова переорієнтація бухгалтерського обліку*, що передбачає необхідність удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку таким чином, щоб облікова система могла надавати інформацію перспективного та прогностного характеру. Неможливість заглянути в майбутнє і побачити подальші перспективи розвитку на основі облікової інформації – це одне з ключових питань, яке висувають в сучасних умовах менеджери та зовнішні користувачі до представників облікової професії. Саме про це сигналізують вже більше ніж десятиліття окремі вітчизняні науковці, намагаючись наблизити сучасний інформаційний продукт облікової системи до потреб її користувачів.

Так, проф. С.Ф. Голов, відмічаючи всезростаючу увагу зарубіжних фахівців до проблематики релевантності показників традиційної фінансової звітності підприємства, наголошує на необхідності розвитку бухгалтерського обліку в системі стратегічного менеджменту. До основних причин цього він відносить ретроспективний характер даних бухгалтерського обліку та їх спрямованість на внутрішні аспекти господарської діяльності, що суттєво знижують цінність цих даних та обмежують можливості їх використання для прийняття стратегічних рішень [21, с. 349]. Подібної думки також дотримується проф. А.А. Пилипенко, наголошуючи на неадекватності обліку потребам в інформаційному забезпеченні стратегічного управління і виділяючи ряд принципових питань, які зумовлюють необхідність докорінного перегляду сутності облікового процесу й особливостей його організації. Одним з основних серед таких питань є те, що наявні системи фінансового обліку звернені в минуле, що не дозволяє розробляти дієвої стратегії розвитку підприємства [103, с. 3].

В своїх докторських дисертаціях дану проблему також піднімали Р.Ф. Бруханський та І.І. Криштопа, на думку яких неможливість відображення майбутніх фактів господарського життя слід відносити до основних причини необхідності побудови системи стратегічного обліку на підприємстві [10, с. 113], а ретроспективний характер інформації знижує об'єктивність оцінки конкретних виробничих ситуацій і своєчасність реалізації обраних керівництвом стратегій адаптації учасників інтегрованих структур бізнесу до нових умов господарювання [79, с. 5].

Подібні пропозиції, але дещо в іншому контексті також надає значна кількість вітчизняних дослідників (Н.Ю. Єршова [67, с. 697-698]; О.П. Кундря-Висоцька [81, с. 137]. Н.О. Голуб [24, с. 60]. В.І. Кузь [80, с. 194]). При цьому, автори в більшості випадків уникають конкретних пропозицій, які б дозволяли подолати проблему ретроспективної орієнтації бухгалтерського обліку, в кращому випадку пропонуючи використовувати інструменти стратегічного управлінського обліку, які мають стратегічну

орієнтацію та допомагають приймати спеціалізовані рішення. Однак такі системи досить складно віднести до облікових інструментів, що в цілому не дозволяє вирішити зазначену проблему.

2) *Розширення предмету бухгалтерського обліку* шляхом включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку не лише складових господарської діяльності підприємства, а також і елементів зовнішнього середовища. Внесення таких пропозицій на думку проф. А.А. Пилипенка пов'язана з тим, що діяльність підприємства вже виходить за межі внутрішнього середовища, що потребує додаткового навантаження на інформаційну систему обліку й, отже, іншої її організації [103, с. 3].

Дотримуючись подібної логіки В.З. Семанюк відмічає, що сучасна облікова система своєчасно не надає інформацію для менеджменту, не враховує стратегічних питань, неспроможна надати потрібну інформацію для визначення вартості підприємства та його ефективності, а також для створення стратегічних планів та контролю їх досягнення [122, с. 237]. В результаті автор приходить до висновку щодо необхідності проведення фундаментальних змін в розумінні сутності бухгалтерського обліку, обґрунтування його нового місця та ролі в системі управління підприємством, яке функціонує в умовах динамічного та глобалізованого конкурентного середовища. Фундаментальність таких змін полягає в необхідності розкриття інформації про зовнішнє середовище підприємства та перспективи його діяльності, а також про процес формування і реалізації стратегії підприємства.

Про подібні недоліки сучасної облікової системи, пов'язані з повною або частковою відсутністю інформації про зовнішнє середовище, необхідної для потреб стратегічного управління, також відмічають Р.Ф. Бруханський [10, с. 113], О.В. Вакун [12, с. 21], Н.О. Голуб [24, с. 60], І.І. Криштопа [79, с. 5], В.І. Кузь [80, с. 194], В.І. Кузь та ін. [98, с. 138], О.П. Кундря-Висоцька [81, с. 137], Н.Ю. Єршова [67, с. 697-698], А.О. Фатенок-Ткачук, К.П. Замойська [128, с. 243], А.В. Шайкан [133, с. 45-46]. На думку авторів відповідність

даним рисам з одного боку дозволить перетворити облікову систему на дієвий інструмент стратегічного управління (стратегічний облік), а з іншого – створюватиме ефективні передумови для того, щоб менеджмент підприємства адекватно реагував на зміни, які відбуваються в його зовнішньому середовищі, що сприятиме підвищенню ефективності розробки нових стратегій та контролю і коригуванню існуючих.

Однак, подібні категоричні пропозиції з боку більшості вітчизняних дослідників, що передбачають необхідність постановки на облік складових зовнішнього середовища, хоча і продиктовані бажанням посилити актуальність облікової системи в умовах посилення конкурентної боротьби, на думку проф. З.В. Гуцайлюка є неможливими в чинній системі обліку через відсутність відповідних об'єктів, а для формування такої інформації облік має наближатись до фінансового менеджменту [61, с. 19]. Таким чином, забезпечення відповідності облікової системи потребам суб'єктів стратегічного менеджменту в частині інформації про зовнішнє середовище наражається на концептуальні протиріччя, для подолання яких необхідним є удосконалення концептуальної та парадигмальної структури бухгалтерського обліку.

3) Об'єктно-методологічна реконструкція бухгалтерського обліку, яка передбачає впровадження в облікову систему нових методів обробки облікової інформації та збільшення кількості об'єктів облікового спостереження згідно вимог, які висуваються суб'єктами стратегічного управління. Це дозволить формувати стратегічно-орієнтовану інформацію різних видів, усуваючи невизначеність подальшого стратегічного розвитку підприємства, що на сьогодні не забезпечує чинна облікова система.

Для того, щоб забезпечити формування стратегічно важливої облікової інформації в нових розрізах, дослідники пропонують виділяти стратегічні центри відповідальності (А.О. Фатенок-Ткачук, К.П. Замойська [128, с. 243]), формувати інформацію в розрізі різних видів (варіантів) стратегій підприємства (Н.Ю. Єршова [67, с. 697-698], В.З. Семанюк [122, с. 237],

А.О. Фатенок-Ткачук, К.П. Замойська [128, с. 243], А.В. Шайкан [133, с. 45-46]), проводити оцінку досягнення оперативних і стратегічних цілей (Н.Ю. Єршова [67, с. 697-698], І.Й. Плікус [106, с. 94], А.А. Пилипенко [103, с. 3]), відображати в обліку стратегічні активи (ресурси) та ризики підприємства (Р.Ф. Бруханський [10, с. 113], О.П. Кундря-Висоцька [81, с. 137], В.І. Кузь [80, с. 194], А.А. Пилипенко [103, с. 3]), шукати шляхи усунення негативних наслідків варіативності облікової методології (А.А. Пилипенко [103, с. 3]).

За таким підходом вчені пропонують проводити об'єктно-методологічне розширення традиційної системи обліку, що передбачає одночасну трансформацію як базових принципів (наприклад, принципу автономності та обачності) та методології бухгалтерського обліку, так і внесення змін в організаційно-методичні аспекти функціонування облікової системи підприємства.

Проведений аналіз підходів дослідників до розуміння основних причин невідповідності чинної облікової системи потребам суб'єктів стратегічного управління дозволив встановити, що більшість з них сформульовані досить абстрактно, що не дозволяє сформулювати чіткий комплекс дій щодо усунення наявного розриву між можливостями облікової системи та потребами системи стратегічного управління. Виділені авторами причини (Додаток Б) більше слід розглядати як загальні шляхи подальшого удосконалення облікової системи, які мають бути уточнені та конкретизовані для їх безперешкодного впровадження в чинну облікову практику.

В цілому, основними причинами невідповідності чинної облікової системи потребам суб'єктів стратегічного управління є наступні (табл. 1.3).

Аналіз виділених елементів облікової системи підприємства, які потребують удосконалення, дозволив встановити, що переважна більшість дослідників акцентує увагу на необхідності удосконалення облікової системи виходячи з потреб внутрішнього стратегічного управління підприємством, і лише окремі з них (І.І. Криштопа, І.Й. Плікус) наголошують на необхідності

удосконалення бухгалтерської звітності, яку використовують зовнішні користувачі для прийняття власних стратегічних (інвестиційних, позикових) рішень.

Таблиця 1.3.

Причини невідповідності чинної системи обліку потребам суб'єктів стратегічного управління та їх співвідношення з системою обліку

<i>Причини</i>	<i>Елемент облікової системи, якого стосується причина</i>
Неможливість надання обліковою системою інформації прогностичного та стратегічного характеру про діяльність підприємства	Облікова інформація, бухгалтерська звітність
Неможливість розкриття в бухгалтерській звітності впливу факторів зовнішнього середовища на діяльність підприємства, а також введення до складу об'єктів бухгалтерського обліку елементів зовнішнього середовища підприємства	Факти господарського життя, об'єкти бухгалтерського обліку
Недостатній рівень аналітичності облікової інформації в розрізі стратегічних аспектів діяльності підприємства (видів та типів стратегій, нових та існуючих стратегій тощо)	Рахунки бухгалтерського обліку
Неготовність до надання нефінансової облікової інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства, необхідної для прийняття стратегічних рішень	Облікова інформація, бухгалтерська нефінансова звітність
Відсутність у складі бухгалтерського обліку об'єктів, які стосуються стратегічно важливих активів (ресурсів) підприємства, стратегічних витрат та ризиків	Об'єкти бухгалтерського обліку, облікова оцінка, принципи обліку
Можливість варіювання результатами діяльності підприємства	Облікова політика

Таким чином, виходячи з аналізу причин невідповідності чинної системи обліку потребам суб'єктів стратегічного управління можна встановити, що внутрішнім користувачам потрібна облікова інформація для процесу формування стратегії, її реалізації та контролю на підприємстві, а зовнішнім користувачам – про всі стратегічні ініціативи підприємства для прийняття власних стратегічних рішень.

На сучасному етапі розвитку наукових досліджень в сфері обліку значна кількість дослідників зазначають про невідповідність чинної облікової системи потребам суб'єктів стратегічного управління, що підтверджується виділеними вище причинами (табл. 1.3). Це зумовлює необхідність пошуку

джерел виникнення таких протиріч між можливостями облікової системи та вимогами суб'єктів стратегічного управління, які слід розуміти як прояв кризових явищ щодо її функціонування, а також необхідність пошуку шляхів щодо їх усунення на основі використання сучасного методологічного інструментарію.

Існуюча невідповідність системи обліку потребам системи стратегічного управління є свідченням виникнення наукових аномалій (симптомів кризи), наростання яких призводить до виникнення функціональної кризи в бухгалтерському обліку, що характеризується нездатністю системи обліку забезпечувати виконання своїх основних функцій, зокрема, надання інформації для прийняття стратегічних рішень. А виділення дослідниками перспектив удосконалення облікової системи підприємства в контексті забезпечення її стратегічного спрямування слід розглядати як спробу вирішення даної кризової ситуації.

На сьогодні значна кількість дослідників наголошують про виникнення кризи в бухгалтерському обліку, які можна поділити на два основні види (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Види криз в бухгалтерському обліку

Про існування кожного з виділених видів криз в бухгалтерському обліку зазначає окрема група дослідників, виділяючи причини їх виникнення та шляхи виходу з існуючої ситуації.

Представники першої групи відмічають, що порядок здійснення наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку в Україні на сьогодні є застарілим та не відповідає існуючим світовим тенденціям, внаслідок чого облікова наука поступово втрачає свої провідні позиції в системі інформаційного забезпечення управління. Внаслідок існування такої ситуації окремі дослідники як зі сфери обліку, так і з інших суміжних дисциплін відмічають, що бухгалтерський облік є не наукою, а ремеслом або мистецтвом, тобто господарською практикою, яка здійснюється для вирішення суто прикладних завдань.

В середині «нульових років» про наявність кризи в бухгалтерському обліку відмічали видатні теоретики в сфері бухгалтерського обліку на пострадянському просторі – проф. Я.В. Соколов та проф. В.Ф. Палій. Про існування подібної ситуації на сьогодні в Україні відмічає проф. С.Ф. Легенчук, який зазначає, що в сфері теорії бухгалтерського обліку панує хаос. Значна кількість дослідників змішують окремі складові теоретичного рівня наукового знання в сфері бухгалтерського обліку з теоріями обліку, обліковими теоріями, науковими гіпотезами, моделями, теоретичними конструкціями і теоретичними схемами. В Україні майже відсутні монографічні дослідження в сфері теорії обліку, що свідчить про те, що обліково-теоретична криза набуває системного характеру [85, с. 65]. Для виходу з такої кризової ситуації з позиції автора необхідно змінити існуючі підходи до здійснення наукових досліджень в сфері обліку шляхом використання позитивістської концепції наукового пізнання, яка в останні роки широко використовується представниками англо-американської облікової школи.

На думку проф. В.М. Жука [71, с. 14] одним з можливих шляхів подолання кризи в сфері бухгалтерського обліку, що проявляється в наростанні розриву між потребами практики та облікової теорії, є розробка нової, більш сильної версії останньої на основі використання інституціональної економічної теорії. Це дозволило б сформулювати

фундаментальні орієнтири подальшого розвитку облікової науки та бухгалтерської діяльності в Україні. Подібного підходу також дотримується І.А. Юхименко-Назарук, яка обґрунтовує доцільність використання неоінституційного інструментарію, що сприятиме розширенню поля теорії бухгалтерського обліку, вносячи до її складу нові інституційні категорії, та підняття на новий якісний рівень бухгалтерських наукових досліджень [135, с. 26]. Таким чином, виходячи з позиції С.Ф. Легенчука, В.М. Жука та І.А. Юхименко-Назарук, загальною передумовою для виведення облікової науки з кризового стану є застосування нових методів наукових досліджень (позитивістських, інституційних, неоінституційних), які дозволять підвищити якість наукових результатів та сформувані такі теоретичні основи бухгалтерського обліку, що відповідатимуть зростаючим і мінливим потребам практики.

В той же час окремі дослідники відмічають, що існуюча наукова криза в сфері обліку передусім стосується не облікової методології, а соціально-поведінкових аспектів діяльності бухгалтера, які більш зрозумілими стають в контексті аналізу поняття бухгалтерської субкультури. Згідно позиції представників даного підходу подоланню кризи облікової науки сприятиме не лише застосування нових методів наукових досліджень, а також і розширення об'єкта дослідження облікової науки шляхом: 1) Включення до її складу соціально-поведінкових аспектів діяльності бухгалтерів або інших осіб, відповідальних за ведення та організацію обліку на підприємстві; 2) Перенесення акцентів наукових досліджень на сферу професійної бухгалтерської етики, на особливості реалізації креативного обліку (облікова політика), дотримання бухгалтерами соціальних норм людської поведінки тощо.

Деякі дослідники появу наукової кризи пов'язують також з особливостями функціонування вітчизняного наукового співтовариства, зокрема, з широким поширенням зарубіжних облікових теорій і моделей у вітчизняну теорію та методологію. Так, проф. П.Я. Хомин та М.С. Палюх

основною причиною існування кризи в сфері теорії обліку в Україні вважають особливості трансформаційного періоду наукових досліджень в сфері обліку, які характеризуються активним використанням перекладних іноземних джерел без ґрунтового розуміння зарубіжної теорії обліку, окремих іншомовних назв та облікових концепцій. На думку авторів, для виходу з такої кризової ситуації необхідно забезпечити цілеспрямоване дослідження глибинних облікових проблем, а не кон'юнктурне перестрибуванням з теми на тему [130, с. 394-395]. Дотримуючись позиції авторів, слід перенести акценти з дослідження особливостей використання у вітчизняній практиці зарубіжних облікових новацій на традиційні облікові проблеми та удосконалення наявних методик обліку. При цьому, питання стосовно того, що саме відноситься до таких проблем і за допомогою якого інструментарію вони мають бути вирішені, автори залишають не розкритими.

Представники другої групи наголошують на нездатності бухгалтерського обліку виконувати свої основні функції в динамічних умовах глобалізації економіки та зміни підходів до управління діяльністю підприємств, що є ознакою виникнення кризових явищ в існуючій системі формування облікової інформації, яка використовується для прийняття рішень.

Загальна логіка необхідності здійснення змін в науці на основі виникнення наукових аномалій та кризових явищ була описана в парадигмальній концепції Т.С. Куна, який сформував революційну модель динаміки наукових знань. Окремі вітчизняні дослідники (М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов, В.М. Жук, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, М.М. Шигун, І.Й. Яремко та ін.) використовують дану концепцію для аналізу особливостей розвитку облікової системи підприємства, обґрунтування причин необхідності її трансформації та подальшого розвитку. Так, проф. І.Й. Яремко, Л.М. Пилипенко та О.І. Тивончук відмічають про необхідність переходу до нової парадигми бухгалтерського обліку, що супроводжується

виникненням наступних аномалій, які є передумовою виникнення кризи: невідповідність інформації потребам користувачів; асиметрична інформація в фінансовій звітності; різниця між балансовою і ринковою вартістю компаній; необхідність відображення інформаційних та інтелектуальних факторів у звітності; нездатність обліку взаємного впливу компаній і навколишнього середовища [353, с. 137]. Зі збільшенням кількості таких аномалій та при неможливості їх подолання за допомогою використання *ad hoc* гіпотез (для вирішення конкретної проблеми), можна говорити про настання кризи в функціонуванні облікової системи.

На думку проф. М.С. Пушкаря та В.З. Семанюк причинами кризи існуючої парадигми обліку є відсутність нових ідей в нормальній науці щодо генерування інформації для управління, яка проявилась у 70-80 ті роки ХХ-го століття [111, с. 14]. Причиною цього є як розробка облікової системи під конкретні системи та моделі управління (історично вона розроблялась і удосконалювалась під потреби тактичного управління), так і неможливість її «косметичного» реформування до потреб та вимог нових систем та моделей управління, які набули поширення в останні роки. Як наслідок, вимоги суб'єктів таких систем управління слід розглядати як визначальний фактор розвитку бухгалтерського обліку в майбутньому.

Оскільки парадигмальна концепція наукових змін не дозволяє точно описати процес розвитку облікової системи як засобу інформаційної підтримки системи стратегічного управління, для опису даного процесу слід використовувати загальну модель наукових змін, що використовується в сфері філософії науки, і передбачає існування стану нормальної науки, появи певних суперечностей (наукових змін), виникнення кризових явищ та їх усунення, внаслідок чого відбувається повернення до стану нормальної науки. Проте, яким чином відбувається цей перехід – революційно чи еволюційно, вже залежить від використання конкретної концепції динаміки наукового знання.

В залежності від рівня охоплення кризи облікової системи можна поділити на системні та функціональні. Системна криза облікової системи виникає внаслідок існування незадоволення результатами її функціонування з боку всіх або переважної більшості користувачів, тобто коли не виконуються всі або основні функції облікової системи. Прикладом системної кризи облікової системи в США, що підтверджує В.В. Бреттон [168, с. 23], є постенронівський період, коли в результаті оприлюднення облікових маніпуляцій в «Enron», що здійснювались з допомогою аудиторської компанії «Arthur Andersen», було підтверджено неспроможність облікової системи відповідати вимогам різних груп користувачів. Як наслідок, регуляторами були прийняті тактичні кроки щодо виходу з кризи (імплементация Закону Сарбейнса-Окслі) та прийняте стратегічне рішення щодо конвергенції GAAP US з МСФЗ, що передбачає поступовий перехід від правило-орієнтованої, до принципо-орієнтованої моделі облікового регулювання. Прикладом функціональної кризи є виникнення нових потреб користувачів, які не може задовольнити облікова система, що призводить до порушення виконання окремих її функцій.

Якщо виникнення системної кризи може розглядатись відправною точкою для переходу до нової бухгалтерської парадигми, то виникнення функціональної кризи в сфері бухгалтерського обліку не передбачає необхідність внесення революційних змін в процес функціонування облікової системи підприємства, однак такі зміни є досить відчутними, оскільки зачіпають теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку. Загальна модель зміни стану облікової системи підприємства та паралельного розвитку наукових досліджень наведена на рис. 1.7.

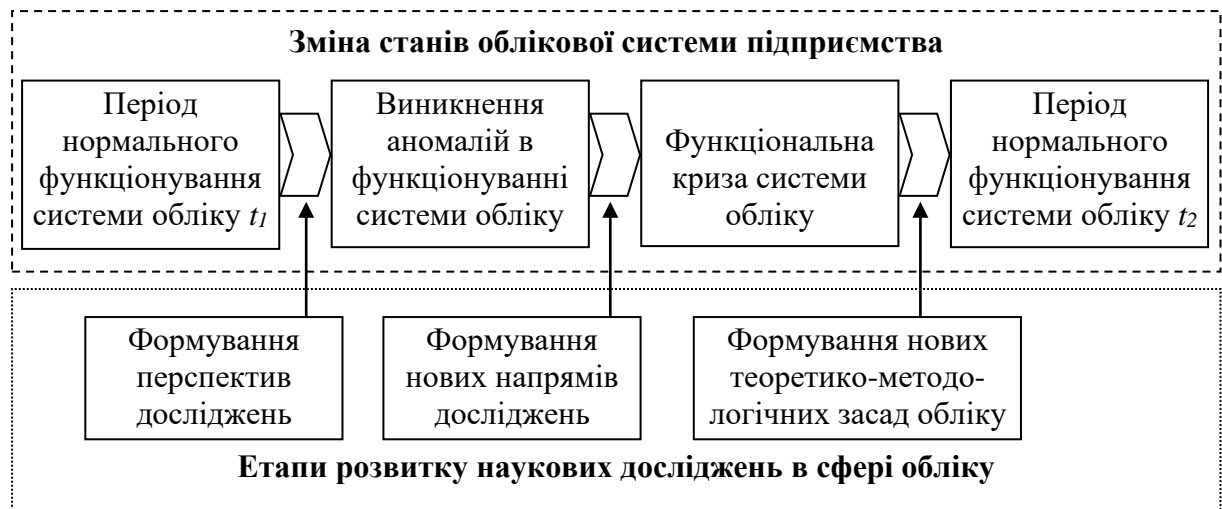


Рис. 1.7. Розвиток наукових досліджень в сфері обліку в контексті нормально/аномальної трансформації облікової системи підприємства

Нормально/аномальна трансформація облікової системи підприємства передбачає постійне чергування нормальних та аномальних станів (виникнення аномалій, виникнення кризи), в контексті переходу до яких відбувається зміна вимог до науковців в сфері бухгалтерського обліку. В умовах нормального функціонування системи обліку науковці не займаються вирішенням проблем, оскільки на даний момент їх не існує, а розробляють перспективи подальших досліджень на основі врахування наявної стратегії розвитку облікової системи та ймовірного впливу факторів її зовнішнього середовища. Виникнення аномалій в функціонуванні облікової системи підприємства виступає сигнальною точкою для формування нових напрямів досліджень, присвячених обґрунтуванню причин їх виникнення та пошуку шляхів щодо їх усунення. Настання кризи облікової системи передбачає необхідність не лише розвитку існуючого наукового дослідницького інструментарію стосовно окремих аспектів незначних проблемних питань, а комплексне вирішення глибинних проблем облікової системи, що призвели до виникнення кризової ситуації. Результатом вирішення таких проблем має стати формування нових теоретико-методологічних засад функціонування облікової системи.

Тому хоча криза бухгалтерського обліку як інформаційної системи пов'язана з практичними аспектами функціонування останньої, її існування, в свою чергу, також свідчить про кризу в наукових дослідженнях в сфері обліку, одним із завдань яких є розробка таких теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку, які б дозволили забезпечити відповідність облікової системи потребам практики. Відповідно, якщо облікова система не відповідає на сьогодні потребам окремих суб'єктів управління, зокрема, системи стратегічного управління, то це також є свідченням необхідності уточнення спрямування таких досліджень та використання нового методологічного інструментарію, який дозволить забезпечити вирішення даної проблеми.

Одним з перших таке завдання перед дослідниками в сфері бухгалтерського обліку висунув наприкінці ХІХ-го століття представник італійської школи обліку В. Джитті, який відмічав, що вченим того часу на долю випало практичне завдання – встановлення на великих підприємствах рахівництва, що буде здатне задовольнити нові вимоги [63, с. 376]. Таким чином, проблема відповідності облікової системи новим потребам управління існувала протягом всього її еволюційного розвитку, вимагаючи від дослідників створення облікових інновацій, які б дозволили задовольнити такі потреби.

В чому ж проявляється функціональна криза облікової системи в умовах сьогодення? Виходячи зі своєї назви – в нездатності виконувати свої основні функції. Тому виявити аномалії в роботі облікової системи можна лише в контексті аналізу рівня виконання нею певних функцій. Однією з основних функцій обліку, яка виділяється більшістю вітчизняних дослідників (З.В. Гуцайлюк, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар та ін.), є інформаційна функція, яка полягає в наданні інформації заінтересованим користувачам для прийняття ними рішень. Якщо облікова система не забезпечує надання необхідної інформації користувачам, які її потребують,

то це є свідченням існування одного з видів функціональної кризи такої системи.

Проф. В.М. Жук, спираючись на положення інституціональної теорії, приходять до висновку щодо необхідності використання поняття функціональної затребуваності обліку, яка визначається розвитком інституціональної структури соціально-економічного простору, що зумовлює виникнення все нових і нових запитів, що надходять до системи бухгалтерського обліку та на які професійні бухгалтери щоденно реагують [73, с. 73]. При цьому, здатність адекватно відреагувати на виникнення нових запитів з боку облікової системи (суб'єктів ведення та організації обліку), напряду залежить від функціональних можливостей такої системи. Якщо такі можливості наявні, то шляхом удосконалення системи організації обліку на підприємстві нові запити користувачів можуть бути задоволені. Якщо ж функціональні можливості облікової системи не дозволяють забезпечити задоволення нових потреб користувачів, слід констатувати виникнення функціональної кризи, для подолання якої необхідне втручання науковців, які повинні розширити такі функціональні можливості шляхом впровадження теоретико-методологічних облікових інновацій, що забезпечать формування інформації стратегічного спрямування.

В сфері інформаційних технологій дослідники використовують поняття глобальної інформаційної кризи, яка є породженням стрімкого розвитку інформаційного обміну, і характеризується як суперечлива єдність інформаційного вибуху та інформаційного голоду. Виникнення інформаційного вибуху характеризується появою великих обсягів інформації та зростанням інформаційної напруженості, які значно перевищують можливості користувачів щодо її обробки, засвоєння та використання в процесі прийняття рішень. Окремим випадком такого перевантаження є надання несуттєвої або зайвої інформації, яка призводить до появи інформаційного шуму – формування потоків інформації, які відволікають користувача від тієї інформації, яка має для нього найбільш вагоме значення.

Інформаційний голод – це ситуація, що характеризується нестачею інформації, необхідної користувачу в конкретний момент часу, свідченням чого є незадоволеність його потреб. Така ситуація виникає через надання обмеженої за змістом та за обсягом інформації, або несвоєчасне надання необхідної інформації внаслідок неналежного розвитку інформаційної системи, елементів її інфраструктури, засобів передачі інформації тощо.

Стосовно облікової системи підприємства інформаційну кризу слід розглядати як окремий випадок глобальної інформаційної кризи, зокрема, яка пов'язана з інформаційним голодом користувачів в обліковій інформації стратегічного спрямування. Відсутність інформаційного вибуху на підприємствах передусім обґрунтовується дотриманням принципу економічної доцільності при побудові комп'ютерних облікових систем, за яким витрати на побудову системи здійснюються у співвідношенні з вигодами (передбачуваними інформаційними можливостями), якими володітиме система. Таким чином, проектувальники облікових систем на підприємстві обмежують її можливості у формуванні інформації в залежності від наявних потреб та фінансових можливостей підприємства.

Загальну структуру глобальної інформаційної кризи та місце функціональної кризи облікової системи у ній наведено на рис. 1.8.

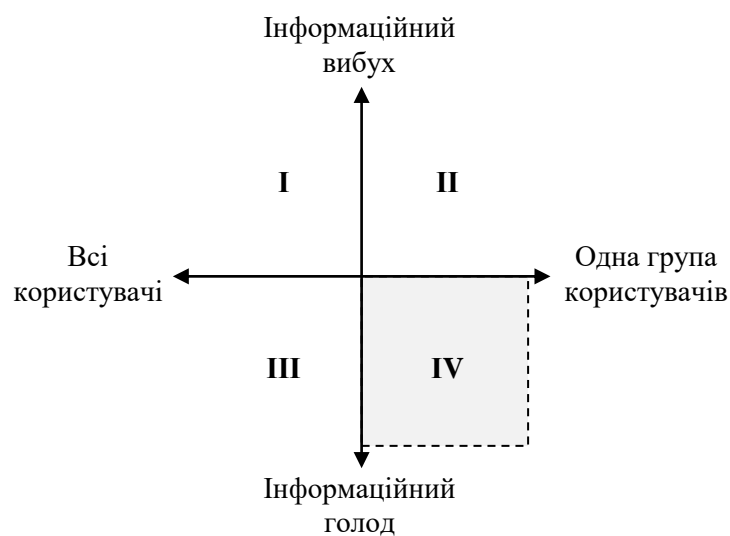


Рис. 1.8. Місце функціональної кризи облікової системи у складі глобальної інформаційної кризи

Виходячи із запропонованої структури глобальної інформаційної кризи (рис. 1.8), кризу облікової системи, яка характеризується неможливістю забезпечення суб'єктів стратегічного управління інформацією стратегічного спрямування, відображає квадрант IV. Таким чином, існуючу кризу облікової системи можна класифікувати наступним чином: за типом – це функціональна криза, яка передбачає невиконання обліковою системою інформаційної функції; за видом – це інформаційний голод, тобто ненадання достатньої інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Наявність функціональної кризи облікової системи, що проявляється в наявності інформаційного голоду щодо інформації стратегічного спрямування, має наступні негативні наслідки для чинної облікової практики та подальшого розвитку бухгалтерського обліку:

- додатково підсилює вже існуючу риторику, яка виникла на початку XXI-го століття в результаті виникнення всесвітньо відомих корпоративних скандалів, стосовно нездатності облікової системи виконувати роль основного і достовірного джерела інформації, завдаючи шкоди бухгалтерському обліку як системі, що забезпечує генерування облікової інформації для прийняття рішень;

- в цілому підриває статус бухгалтерської процесії в суспільній свідомості, оголюючи її слабкість на тлі економічних потрясінь, що виникли в умовах прояву наслідків світової економічної кризи та які вказують на її зв'язок з маніпулятивними та шахрайськими діями суб'єктів, відповідальних за ведення і організацію бухгалтерського обліку (фінансових директорів, бухгалтерів, аудиторів тощо);

- не дозволяє повною мірою ідентифікувати інститут бухгалтерського обліку в соціально-економічному просторі, затримуючи розвиток інституційної теорії бухгалтерського обліку;

- існування функціональної кризи облікової системи також проектується на вчених в сфері бухгалтерського обліку, засвідчуючи їх

професійну некомпетентність та неспроможність подолати наявні проблеми, викликані вимогами часу (глобалізація економіки, динамізм зовнішнього середовища, зростання ролі інтелектуального капіталу в процесі створення вартості тощо).

Вищенаведене зумовлює необхідність відпрацювання практичних рекомендацій для подолання причин виникнення функціональної кризи облікової системи, що сприятимуть адаптації існуючого та розробці нового облікового інструментарію у відповідності до потреб стратегічного управління, що дозволить в цілому підвищити конструктивність теоретико-методологічних підходів в сфері бухгалтерського обліку, які розробляються вченими з метою підвищення ефективності процесів управління інформаційними потоками на підприємстві та прийняття рішень на їх основі.

1.4. Сучасні проблеми і напрями розвитку стратегічних облікових комунікацій підприємства

Глобалізація світової економіки є одним із визначальних факторів ускладнення конкурентного середовища функціонування підприємств та підвищення динамізму змін, які безпосередньо впливають на їх діяльність. Так, в останні два десятиліття в бізнес-середовищі відбулись кардинальні зміни під впливом відкритості доступу до ринків, широкого використання в діяльності підприємств інформаційних технологій та сучасних засобів зв'язку для налагодження між- та внутрішньофірмової взаємодії. За таких нових умов все більш важливого значення для забезпечення ефективності діяльності підприємств стає налагодження дієвої системи стратегічного управління, спрямованої на створення стратегії, планування набору стратегічних ініціатив щодо ефективного використання наявних і залучення нових ресурсів, реалізації і коригування обраної стратегії.

В свою чергу, впровадження системи стратегічного управління передбачає необхідність використання значної кількості специфічної

інформації як про діяльність підприємства, так і про зміни в зовнішньому середовищі, що впливають на неї. Внаслідок чого однією з основних заповук стратегічного успіху підприємства вважається побудова стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку, здатної забезпечувати інформаційну підтримку системи стратегічного управління. Не менш важливого значення при цьому набуває проблема інформування зовнішніх стейкхолдерів підприємства щодо його стратегічних ініціатив, що дозволяє зменшити інформаційну невизначеність щодо перспектив його розвитку, конкретних переваг, сприяючи зменшенню витрат на залучення капіталу.

Виникнення таких викликів до системи бухгалтерського обліку, як основного джерела генерування інформації для прийняття рішень керівництвом та зовнішніми стейкхолдерами стосовно інвестиційних та позикових рішень спричинило виникнення наукової дискусії з приводу її здатності забезпечити задоволення зростаючих потреб суб'єктів, яким необхідна інформація про стратегію підприємства. В результаті на сьогодні в Україні виник новий напрям досліджень, спрямований на удосконалення облікового інструментарію як засобу інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень та розкриття інформації стратегічного спрямування для зовнішніх користувачів.

Як відмічає з цього приводу проф. Б.І. Валуєв, наука бухгалтерський облік, розвиваючись як «річ в собі», без зв'язку з цілями і принципами побудови і функціонування цілісної системи управління, не здатна на пошук рішень, що дозволить забезпечити взаємозв'язок бухгалтерського обліку з плануванням, контролем, аналізом та регулюванням [13, с. 58]. Відповідно, розробка подальших шляхів удосконалення стратегічних облікових комунікацій дозволяє не лише підвищити значимість облікової системи в діяльності підприємств в умовах глобалізації економіки, а також і сприяє подальшому розвитку науки бухгалтерський облік.

В умовах сучасного стану розвитку економіки та інформаційних систем і технологій облікова інформація набуває все більшої важливості в процесі

прийняття управлінських рішень, оскільки на відміну від всезростаючого «інформаційного шуму» (інших видів інформації, які можуть використовуватись в управлінському процесі) вона відповідає набору якісних характеристик та сформована на основі принципів бухгалтерського обліку, дотримання яких дозволяє одержувати інформацію високої якості. Однак, з метою покриття інформаційного дефіциту, що виникає внаслідок непристосованості чинної облікової системи до надання інформації для управління довгостроковим розвитком підприємства, вчені наголошують на її удосконаленні (З.Л. Бандура, В.Р. Шевчук, Л.В. Семенюк [97, с. 8], Р.Ф. Бруханський [10, с. 71-72], С.Ф. Голов [21, с. 351-352], Н.Ю. Єршова [67, с. 695], І.І. Криштопа [79, с. 5], В.І. Кузь та ін. [80, с. 138], А.А. Пилипенко [103, с. 3], В.З. Семанюк [122, с. 237-238] А.В. Шайкан [133, с. 8] та ін.).

Для удосконалення облікового забезпечення системи стратегічного управління необхідно враховувати особливості даної системи (існуючі підходи, управлінські інструменти тощо), оскільки в залежності від їх використання буде визначатись набір вимог, які висуватимуться як до облікового інструментарію, так і до кінцевого продукту функціонування облікової системи – облікової інформації. Такі особливості на сьогодні повною мірою не в спроможності врахувати система управлінського обліку, яка виникла як засіб інформаційної підтримки операційного менеджменту шляхом формування конфіденційної інформації про діяльність підприємства без особливого врахування зовнішнього контексту його існування. Як зазначають з цього приводу представники СІМА (Chartered institute of management accountants), у 1980-х рр. управлінський облік значно критикувався через його надмірну внутрішню орієнтацію на операційні цілі, оскільки не міг допомагати менеджерам здійснювати стратегічні рішення [295, с. 4]. Як наслідок, на сьогодні вчені розглядають різноманітні варіанти вирішення даної проблеми, зокрема, як шляхом удосконалення існуючого облікового інструментарію у відповідності до потреб суб'єктів стратегічного

управління, так і шляхом розробки нових засобів та інструментів (стратегічна звітність, стратегічний бухгалтерський інжиніринг, інтегрована звітність тощо), які дозволятимуть формувати облікову інформацію, необхідну для забезпечення ефективних стратегічних облікових комунікацій підприємства.

Необхідність розробки дієвого обліково-інформаційного забезпечення комунікації щодо стратегії підприємства в останні роки стала однією з найбільш обговорюваних проблем серед вітчизняних вчених, виникнення якої спричинило перегляд теоретичних, методологічних та організаційних аспектів функціонування облікової системи підприємства (табл. 1.4).

Розвиток бухгалтерського обліку в напрямі забезпечення потреб стратегічного управління та зовнішніх стратегічних облікових комунікацій підприємства передусім передбачає необхідність вирішення проблем теоретичного характеру, зокрема, чи є стратегічний облік окремим видом обліку. Наявність у стратегічного обліку такого статусу дозволяє його виокремити від інших видів обліку, сформулювати його об'єкт та предмет, виділити його власні, не притаманні іншим видам обліку методи.

Дискусія між вітчизняними вченими щодо можливості наділення стратегічного обліку таким статусом розпочалась після виходу в світ праці проф. М.С. Пушкаря «Креативний облік» (2006 р.), де автором поряд з підсистемами фінансового та управлінського обліку виділив підсистему стратегічного обліку (контролінгу) [113, с. 283]. Проти даного твердження переконливо виступали проф. Б.І. Валуєв [16, с. 117] та проф. З.В. Гуцайлюк, відмічаючи, що наскільки логічно і правомірно стратегічний облік, який ставить собі за мету вивчення зовнішнього середовища та безпосередньо стратегії діяльності підприємства, називати обліком? Де там його об'єкти як такі? [61, с. 19]. Таким чином, авторами передусім піддавалась сумніву можливість формування стратегічної облікової інформації щодо нового об'єкта дослідження – зовнішнього середовища підприємства на основі використання традиційних методів бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.4.

Розвиток теоретичних, методологічних та організаційних аспектів
функціонування облікової системи підприємства в контексті стратегічних
облікових комунікацій підприємства

<i>Вид аспекту</i>	<i>Проблемні питання</i>	<i>Значення з позиції системи стратегічного управління</i>
Теоретичний	Розгляд стратегічного обліку як окремого виду чи напряму	Виділення об'єкту та предмету стратегічного обліку, власних методів та інструментів
	Виділення стратегічної парадигми бухгалтерського обліку	Розробка революційно нової системи бухгалтерського обліку стратегічного спрямування
Методологічний	Розвиток системи стратегічної звітності	Генерування інформації прогностного та стратегічного характеру
	Застосування стратегічного бухгалтерського інжинірингу	Формування стратегічних похідних інжинірингових звітів
	Застосування інструментів стратегічного управлінського обліку (BSC, VCC тощо)	Формування стратегічної звітності на основі врахування специфіки систем та інструментів стратегічного управління
Організаційний	Розробка стратегічно-орієнтованої системи обліку	Створення єдиного центру генерування інформації стратегічного спрямування
	Організаційна регламентація обліково-аналітичного процесу	Створення окремої посади або групи фахівців для ведення стратегічного обліку і обробки інформації стратегічного спрямування
	Розвиток організаційних засад формування стратегічної бухгалтерії	Удосконалення системи організації стратегічного обліку на підприємстві

Дану проблему також намагався вирішити Р.Ф. Бруханський, яким розуміється стратегічний облік як один з функціональних напрямів бухгалтерського обліку, що може стосуватись всіх видів бухгалтерського обліку, в межах яких може бути застосований його методологічний інструментарій [10, с. 77-78]. Однак, така пропозиція теж є досить суперечливою, оскільки на сьогодні досить складно повністю відокремити всю інформацію, яка необхідна для прийняття стратегічних управлінських рішень, а яка для інших видів рішень, що не дозволяє також виокремити

методи та інструменти обліку, які відносяться до даного функціонального напрямку.

На нашу думку, більш доцільно говорити про формування облікового інформаційного простору, що використовуватиметься для прийняття стратегічних управлінських рішень як керівництвом підприємства, так і зовнішніми стейкхолдерами. Наповнення такого простору та візуалізацію стратегічної інформації слід здійснювати на основі використання традиційних та інноваційних стратегічних облікових інструментів (методи збору і обробки та узагальнення і передачі інформації).

Ще однією теоретичною проблемою, яка виникла через необхідність розвитку бухгалтерського обліку в напрямі забезпечення потреб суб'єктів прийняття рішень на основі інформації про стратегію підприємства є формування стратегічної парадигми обліку. Ряд сучасних дослідників виділяють даний вид парадигми (В.Є. Труш, Т.М. Чебан, В.Ф. Яценко [127, с. 380], М.В. Болдуєв [4, с. 123], О.П. Кундря-Висоцька [81, с. 137], М.В. Рета [118]), обґрунтовуючи це необхідністю організаційного і методологічного об'єднання усіх напрямків обліково-аналітичної роботи у єдину обліково-економічну систему, яка б ефективно «працювала на перспективу» суб'єкта господарювання [81, с. 137]. Тобто, основною метою її виділення є формування єдиної системи наукових знань в системі обліку, що забезпечуватиме генерування облікової інформації стратегічного спрямування.

При цьому, окремі дослідники відкидають необхідність окремого виділення стратегічної парадигми обліку (І.Й. Яремко, Р.Ф. Бруханський), наголошуючи, що сучасна парадигма системи бухгалтерського обліку повинна формуватися, як синтез операційного та стратегічного видів (концепцій) обліку [136, с. 249], або ще більш чітко відмічають, що з ряду причин занадто рано говорити про формування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку [10, с. 77-78]. Проведений аналіз вищенаведених поглядів дозволяє констатувати, що розвиток облікової системи у

відповідності до потреб суб'єктів прийняття стратегічних рішень передбачає доповнення та часткове розширення чинної системи обліку, що потребує пошуку додаткових обґрунтувань з позиції концепції парадигмальних змін для виділення окремої стратегічної парадигми обліку.

Переважною більшістю дослідників (О.В. Вакун [12, с. 25], І.І. Криштопа [79, с. 198] та ін.) розвиток стратегічного обліку як окремого напрямку облікової науки пов'язується з необхідністю формування звітності стратегічного призначення або стратегічної звітності, яка могла би використовуватись внутрішніми користувачами для підвищення ефективності стратегічного управління, а також зовнішніми користувачами при реалізації інвестиційно-позикових стратегічних ініціатив. Основною причиною розробки і впровадження стратегічної звітності вважається нездатність фінансової та управлінської звітності розкривати повну інформацію про процес формування, реалізації та коригування стратегії підприємства. Зокрема, стратегічна звітність повинна включати інформацію про зовнішнє середовище підприємства, тобто фактори, які впливають на його подальший розвиток, а також інформацію прогностичного та стратегічного характеру (про бізнес-перспективи, ризики, вартість підприємства, грошові потоки тощо), яка на сьогодні практично відсутня в традиційній бухгалтерській звітності.

Для формування стратегічної звітності необхідним є удосконалення чинної системи бухгалтерського обліку шляхом її предметного розширення та використання нових інструментально-методичних засобів. Як зазначає Н.Ю. Єршова необхідність розвитку інструментарію, що викликане підвищенням значення обліково-аналітичної інформації для потреб стратегічного управління, сприяє реалізації прогностичної функції стратегічного управлінського обліку в управлінні підприємствами [67, с. 695].

Одним із таких нових інструментів є бухгалтерський інжиніринг – концепція формування прогностичної звітності на основі здійснення

інжинірингових записів. В основу даної концепції було покладено результати дослідження проф. В.І. Ткача та представників його наукової школи, якими було виокремлено категорію чистих пасивів та розроблено систему похідних інжинірингових звітів, які дозволяють моделювати і прогнозувати діяльність підприємства в різних аспектах (стратегічний розвиток, хеджування, інноваційна діяльність, грошові потоки тощо). Використання бухгалтерського інжинірингу дозволяє формувати похідні до фінансової звітності стратегічні інжинірингові звіти, які складаються на основі здійснення стратегічних агрегованих бухгалтерських проведення в рамках інжинірингової методології, дозволяючи одержувати інформацію про стратегічний розвиток підприємства. Даній проблематиці на сьогодні присвячені праці М.В. Болдуєва [4], Р.Ф. Бруханського [10, с. 185-186], І.А. Герасимович [20, с. 26], О.П. Кундрі-Висоцької [81, с. 139].

Значна кількість вітчизняних дослідників також приділяє увагу питанням використання управлінських інформаційних систем та інструментів стратегічного управління для формування звітності стратегічного спрямування. Так, І.І. Криштопа [79, с. 89-91], З.Л. Бандура, В.Р. Шевчук, Л.В. Семенюк [97, с. 8] та А.В. Шайкан [133, с. 8] для удосконалення інформаційного забезпечення стратегічного управління пропонують удосконалювати систему збалансованих показників (BSC), Н.Ю. Єршова [67, с. 697-698] – BSC та систему стратегічного бюджетування, Р.Ф. Бруханський [10, с. 245-247] – концепцію управління ланцюжками вартості.

Специфікою даного підходу є використання наявних в таких системах та інструментах засобів для формування інформації стратегічного спрямування. При цьому слід враховувати, що ефективність використання таких інструментів залежить від обсягів та особливостей діяльності підприємства, внаслідок чого на сьогодні можна констатувати відсутність універсального підходу для вирішення проблеми інформаційного забезпечення стратегічного управління.

Важливу роль в процесі формування інформації стратегічного спрямування також відіграє удосконалення організаційних аспектів функціонування облікової системи підприємств. Окремі дослідники (Р.Ф. Бруханський [10, с. 113], І.М. Боярко [8, с. 10]) навіть наголошують на необхідності виокремлення стратегічно-орієнтованої системи обліку, яка б забезпечувала надання необхідної якісної інформації для реалізації всіх етапів стратегічного управління (аналіз середовища, створення стратегії, планування набору стратегічних ініціатив, реалізація і коригування обраної стратегії). Проте, враховуючи той факт, що частина інформації з систем фінансового та управлінського обліку вже використовується в стратегічному управлінні, формування окремої підсистеми для цих цілей є не зовсім доцільним та економічно невиправданим.

На думку проф. А.А. Пилипенка при впровадженні системи стратегічного обліку на підприємстві слід призначити відповідальних осіб або сформуванню спеціальну команду, яка має бути підзвітна виконавчому органу підприємства й складатиметься з висококваліфікованих фахівців, повністю задіяних у процесі, завданням яких є забезпечення реалізації загальних цілей [103, с. 59]. Подібної пропозиції також дотримуються Р.Ф. Бруханський [10, с. 282] та Н.Ю. Єршова [66], які звертають увагу на необхідність створення на підприємствах окремої посади стратегічного бухгалтера-аналітика і розширенні його інформаційної компетентності, який займатиметься веденням стратегічного обліку та аналітичною обробкою одержаної стратегічної інформації.

Основною проблемою таких пропозицій, не враховуючи методичні аспекти їх діяльності, є економічна доцільність створення окремої посади чи підрозділу для збору та обробки інформації стратегічного спрямування на конкретному підприємстві. Дану тезу підтверджує О. Вітез, який відмічає, що бухгалтери, як правило, навчаються просто збирати фінансову інформацію, вводити її в бухгалтерське програмне забезпечення та готувати фінансові

звіти. При включенні бухгалтерів до процесу стратегічного планування та прийняття рішень компанії треба змінювати їх менталітет.

Такі зміни суперечать десятиліттям традиційного навчання з бухгалтерського обліку, що вимагає від компаній розробки нових бізнес процесів для своїх бухгалтерів [343]. Таким чином, виокремлення окремої посадової особи для формування облікової інформації та її обробки у відповідності до потреб суб'єктів прийняття стратегічних рішень передбачає необхідність додаткового їх навчання і формування нової організаційної моделі роботи, що в кінцевому випадку може бути досить складним і дорогим процесом для підприємств.

Проф. М.В. Болдуєв [4, с. 124] з метою забезпечення якості інформаційної підтримки стратегічного управління пропонує запровадити стратегічну бухгалтерію, яка базується на використанні інформаційних технологій для врахування впливу гіпотез зовнішніх чинників, ризику і невизначеності, прогнозування і реінжинірингу. Також для побудови стратегічної бухгалтерії використана гіпотеза фрактальності, що дозволяє організувати облік і прогнозування у фракталах часу і простору, що також підтримує О.П. Кундря-Висоцька [81, с. 139].

Таким чином, автори наголошують на необхідності розширення часового горизонту бухгалтерського спостереження, тобто використання прогнозних фактів господарського життя для складання стратегічної звітності, а також предметного розширення, тобто формування територіальних фракталів, які доповнюватимуть предмет бухгалтерського обліку (господарська діяльність підприємства) стратегічно важливими елементами та новими розрізами – зовнішні сегменти, ланцюжки створення вартості тощо. При цьому автори зовсім не описують те, яким саме чином бухгалтер має організувати свою діяльність на підприємстві, зокрема, яким чином він формуватиме інформацію в рамках стратегічних горизонтів та зовнішнього середовища підприємства, що є досить складною та трудомісткою задачею.

З метою покращення системи внутрішньої регламентації практики ведення стратегічного обліку на підприємствах окремі дослідники пропонують стандартизувати дану діяльність. Так, Н.М. Цветкова зазначає про необхідність розробки внутрішнього стандарту «Стратегічний управлінський облік та стратегічна звітність», в якому доцільно передбачити порядок документування, ведення обліку та складання звітності, контролю та аналізу за реалізацією виконання стратегічних програм [132, с. 209].

Проведений аналіз переваг і недоліків пропозицій дослідників щодо удосконалення організації стратегічного обліку на підприємстві дозволив встановити, що більш реалістичною в сучасних умовах є традиційна роль бухгалтера на підприємстві, який у випадку застосування нових інструментів або систем формування стратегічної інформації має адаптуватись до особливостей їх функціонування з врахуванням потреб суб'єктів стратегічного управління. При цьому також слід враховувати, що участь бухгалтерів у процесі стратегічного управління залежить від наступних умов:

- організаційна позиція, культура організації, відносини з генеральним директором, довіра;
- здібності бухгалтера (технічні, міжособистісні), бажання сприяти розвитку стратегії;
- наявні ресурси (рутинна щомісячна звітність може витіснити довгострокову стратегічну діяльність) [295, с. 2]. Відповідно, для того, щоб бухгалтер став повноцінним учасником процесу стратегічного управління, а також забезпечував здійснення зовнішніх стратегічних облікових комунікацій, він має розуміти сутність даного процесу, а також повинен мати відповідні професійні компетенції та бути заінтересованим в ефективній реалізації обраної стратегії підприємства.

Таким чином, виходячи з проаналізованих пропозицій дослідників щодо удосконалення облікової системи підприємства на різних рівнях (теоретичний, методологічний, організаційний) та існуючих видів

стратегічних облікових комунікацій підприємства можна виділити наступні напрями розвитку бухгалтерського обліку в даній сфері (табл. 1.5).

Таблиця 1.5.

Напрями розвитку бухгалтерського обліку в стратегічних облікових комунікаціях підприємства

<i>Рівні облікової системи</i>	<i>Види стратегічних облікових комунікацій підприємства</i>	
	<i>Внутрішня</i>	<i>Зовнішня</i>
Теоретичний	Розвиток теоретичних засад стратегічного управлінського обліку	Розвиток теоретичних засад формування інформації стратегічного спрямування в системі фінансового обліку
Методологічний	Розвиток методологічних засад стратегічного управлінського обліку	Розвиток методологічних засад формування інформації стратегічного спрямування в системі фінансового обліку
	Розвиток інтегрованого звітування як інструменту забезпечення інформаційної комунікації в сфері стратегії підприємства	
Організаційний	Розвиток організаційних засад побудови та функціонування стратегічного управлінського обліку на підприємстві	Розвиток організаційних засад побудови та функціонування системи фінансового обліку на підприємстві в контексті формування інформації стратегічного спрямування

Виходячи з виділених напрямів розвитку бухгалтерського обліку в контексті стратегічних облікових комунікацій можна констатувати, що внутрішнім користувачам потрібна облікова інформація для процесу формування, реалізації та коригування стратегії підприємства, а зовнішнім користувачам – про всі стратегічні ініціативи підприємства для прийняття власних стратегічних рішень (інвестиційних, позикових тощо), пов'язаних з його діяльністю. Для виконання таких задач чинна облікова система потребує удосконалення на теоретичному, методологічному та організаційному рівнях в розрізі семи виділених напрямів.

Оскільки протягом останніх років значного розвитку набув стратегічний управлінський облік, орієнтований на формування необхідної інформації для потреб суб'єктів стратегічного управління, то удосконалення облікового забезпечення внутрішньої інформаційної комунікації щодо стратегії підприємства слід здійснювати в рамках даної концепції. Для забезпечення

зовнішньої інформаційної комунікації щодо стратегії підприємства слід удосконалювати чинну систему фінансового обліку шляхом розробки нових теоретичних засад, які будуть покладені в основу залучення нових методологічних та організаційних інструментів, які забезпечуватимуть формування та представлення облікової інформації стратегічного спрямування зовнішнім користувачам.

Висновки до розділу 1

1. На основі історичного аналізу розвитку системи стратегічного управління виділено етапи (фази) процесу формування стратегічного управління та роль облікової системи в них: фінансове планування (бюджетування); прогнозне стратегічне планування; зовнішньо-орієнтоване стратегічне планування; комплексний стратегічний менеджмент). Основною причиною активного розвитку концепції стратегічного управління з початку 1980-х років стало ускладнення конкурентного бізнес-середовища, що проявлялось в його зростаючій нестабільності та все більшій складності передбачення його змін у майбутньому. На сьогодні значною кількістю дослідників підтримується концепція комплексного стратегічного менеджменту, яка поступово еволюціонує з розвитком зовнішнього середовища підприємств. Одним із сучасних напрямів її розвитку є розгляд стратегічного управління підприємства крізь призму стратегічних комунікацій, які спрямовані на досягнення стратегічних цілей підприємства за допомогою забезпечення комунікації між суб'єктами стратегічного менеджменту підприємства та його керівництвом, працівниками і стейкхолдерами. Використання такого підходу дозволяє виділити стратегічні облікові комунікації, як сукупність цілеспрямованих заходів, що стосуються створення та передачі облікової інформації про стратегію підприємства різним групам користувачів на основі використання комунікаційних

ресурсів, засобів та інструментів, і які здійснюються для досягнення місії підприємства.

2. З метою обґрунтування ролі і значення бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління побудовано загальну модель реалізації сучасної концепції стратегічного менеджменту, яка передбачає послідовне здійснення наступних етапів: 1) Сканування внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства; 2) Формулювання стратегії; 3) Імплементация стратегії; 4) Оцінка стратегії. Облікова система підприємства забезпечує інформаційну підтримку стратегічного менеджменту на всіх етапах його реалізації, особливо в оцінці стратегічної позиції підприємства та оцінці процесу реалізації стратегії, зокрема, при здійсненні стратегічного контролю, що є формою управлінського контролю, який використовується для проведення оцінки стратегії, що передбачає перевірку відповідності обраної підприємством стратегії умовам внутрішнього та зовнішнього середовища в контексті досягнення конкурентних переваг. Однак, враховуючи змістовні особливості облікової системи підприємства та існуючу неможливість задоволення зростаючих потреб суб'єктів стратегічного управління та зовнішніх користувачів інформації про стратегію підприємства обґрунтовано необхідність розвитку теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку на основі врахування особливостей реалізації внутрішніх та зовнішніх стратегічних облікових комунікацій підприємства.

3. Аналіз історичного розвитку бухгалтерського обліку як практичної діяльності дозволив підтвердити його залежність від розвитку управлінських систем, які використовують облікову інформацію для прийняття рішень. Зокрема, найбільш важливе значення відіграє технологічний розвиток систем управління, що проявляється через появу нових філософій технологій, моделей, підсистем або інструментів прийняття рішень, та зміна організаційних засад функціонування підприємств. Розвиток економіки в США у з кінця XIX-го – початку XX-го століття призвів до формування наукового дискурсу щодо управлінського спрямування бухгалтерського

обліку, що в кінцевому випадку вилилось в розробку відповідних теоретико-методологічних засад на основі формування вимог від системи менеджменту до системи бухгалтерського обліку (адекватність та корисність облікової системи щодо системи управління, корисність для прийняття управлінських рішень) та їх затвердження на законодавчому рівні. В Радянському Союзі проблематика управлінської орієнтації бухгалтерського обліку розвивалась завдяки дослідникам в сфері автоматизації обліку, які використовували теорію інформаційних систем для визначення місця і ролі окремої облікової підсистеми у складі АСУП. На основі аналізу еволюції підходів до наукових досліджень щодо взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством встановлено, що на сьогодні облікова система є основним елементом інформаційного забезпечення системи управління підприємством, яке створюється з метою покращання процесу підготовки та прийняття управлінських рішень. З метою підвищення рівня ефективності взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення обґрунтовано доцільність її «нормального» розвитку, що передбачає постійний моніторинг та адаптивне реагування вченими на зміни потреб та запитів суб'єктів управління стосовно облікової інформації та на зміни особливостей її функціонування, що має втілюватись в удосконаленні теоретико-методологічних та організаційних аспектів функціонування облікової системи підприємства та НСБО.

4. На основі проведеного аналізу взаємодії між детермінантами розвитку бухгалтерського обліку та соціальним середовищем встановлено, що з одного боку, національна система бухгалтерського обліку формується в результаті впливу на неї факторів зовнішнього середовища, а з іншого боку, вона сама через облікову практику окремих підприємств впливає на соціальне середовище в країні, видозмінюючи існуючі або формуючи нові норми, закони, правила, традиції тощо. Виокремлено загальні напрями подальшого вдосконалення системи обліку в напрямі забезпечення відповідності потребам суб'єктів стратегічного управління (надання прогностичної та

стратегічної інформації; розкриття у фінансовій звітності більш широкого впливу факторів зовнішнього середовища; підвищення рівня аналітичності бухгалтерської інформації, доповнення фінансової звітності нефінансовою інформацією про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства, введення до складу об'єктів обліку стратегічних ресурсів підприємства, стратегічних ризиків та формування окремої інформації про них для внутрішніх та зовнішніх користувачів).

5. Проведений аналіз поглядів дослідників, присвячених проблематиці розвитку обліку в напрямі забезпечення вимог суб'єктів стратегічного управління, дозволив виявити досить однобічний підхід, який передбачає приділення основної уваги удосконаленню обліку, як інструмента інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством. При цьому майже недослідженими залишаються питання розвитку бухгалтерського обліку в напрямі розкриття облікової інформації для зовнішніх користувачів, яка б висвітлювала особливості теперішнього та перспективного стратегічного розвитку підприємства. Вищенаведене передбачає необхідність проведення досліджень в напрямі удосконалення змістовного наповнення фінансової звітності, яка б дозволяла розкривати інформацію про стратегію підприємства, а також використання інших інструментів звітування (інтегрована звітність, стратегічна звітність тощо) для надання облікової інформації стратегічного спрямування зовнішнім користувачам.

6. На основі використання парадигмальної концепції наукових змін Т.С. Куна виділено існування двох видів криз в бухгалтерському обліку: 1) Криза облікової науки; 2) Криза облікової практики. В умовах глобалізації світової економіки та ускладнення конкурентного середовища функціонування підприємств особливого значення набуває розвиток стратегічного управління, що вимагає удосконалення системи його облікового забезпечення. Неможливість облікової системи підприємства забезпечити надання необхідної інформації для прийняття стратегічних

рішень є свідченням виникнення функціональної кризи, що перешкоджає подальшому розвитку бухгалтерського обліку як системи, підриває статус бухгалтерської процесії в суспільній свідомості, затримує розвиток інституційної теорії бухгалтерського обліку тощо.

7. В результаті аналізу наукової літератури з проблематики реалізації стратегічних облікових комунікацій виділено та проаналізовано основні проблемні питання, які потребують вирішення в даній сфері в розрізі трьох рівнів облікової системи: 1) Теоретичний (розгляд стратегічного обліку як окремого виду чи напряму; виділення стратегічної парадигми бухгалтерського обліку); 2) Методологічний (розвиток системи стратегічної звітності; застосування стратегічного бухгалтерського інжинірингу; застосування інструментів стратегічного управлінського обліку (BSC, VCC тощо); 3) Організаційний (розробка стратегічно-орієнтованої системи обліку; організаційна регламентація обліково-аналітичного процесу; розвиток організаційних засад формування стратегічної бухгалтерії. В розрізі даних рівнів та видів стратегічних облікових комунікацій підприємства виділено сім основних напрямів розвитку бухгалтерського обліку, реалізація яких сприятиме як підвищенню рівня якості облікової інформації стратегічного спрямування, так і сприятимуть підвищенню ефективності функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства.

Детальніше зазначені питання розкрито у таких працях: [26; 27; 28; 29; 33; 42; 46; 56; 176; 215; 219].

РОЗДІЛ 2.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ СТРАТЕГІЧНИХ ОБЛІКОВИХ КОМУНІКАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Стратегічні облікові комунікації: базова модель

На сьогодні беззаперечним є той факт, що система бухгалтерського обліку є засобом або формою комунікаційної взаємодії між суб'єктами управління підприємством та іншими заінтересованими в її діяльності особами (внутрішніми та зовнішніми). Як відмічав ще у 1975 р. Дж. Бабіч, фундаментальною функцією бухгалтерського обліку є комунікація. Бухгалтерська звітність використовується для інформування керівників та зовнішніх користувачів про фінансові аспекти діяльності суб'єктів господарювання, вона є основною формальною основою для фінансових рішень та для перегляду фінансових наслідків рішень [156, с. 172]. Тобто бухгалтерська звітність розглядається як засіб комунікації, що дозволяє забезпечити інформацією про діяльність підприємства різні групи стейкхолдерів. Однак, в даному контексті основну увагу дослідників привертають наступні питання, що потребують вирішення як з метою подальшого розвитку облікової науки, так і удосконалення облікової практики підприємств: Яким чином відбувається процес комунікації облікової інформації? Які види та форми інформації є об'єктом комунікації? Хто є основними суб'єктами комунікаційної взаємодії на рівні підприємства? Яким чином можна удосконалити процес облікової комунікації і які існують основні загрози, що перешкоджають його ефективній реалізації?.

В умовах формування і розвитку інформаційного суспільства функція передачі облікової інформації користувачам є вже не менш важливою, ніж оціночна функція бухгалтерського обліку, оскільки за відсутності адекватної передачі інформації (своєчасної, без втрат, в необхідному вигляді) нівелюється роль оціночної функції, яка просто стає безкорисною, оскільки

на сьогодні більш важливого значення набуває швидкість прийняття рішень, здатність оперативно та адекватно реагувати на збурення, що постійно виникають в зовнішньому середовищі підприємства. Хоча при цьому роль достовірної оцінки дій та подій, які виникають в діяльності підприємства, також займає важливе значення, але лише за умови адекватної передачі такої інформації користувачам. При цьому проф. Т. Лі відмічає, що можливо бухгалтерський облік є таким же важливим для комунікації, як і для здійснення вимірювання. Незалежно від того, наскільки є ефективним процес кількісної оцінки, його підсумкові дані будуть менш корисними, якщо вони не передаються належним чином [261, с. 152].

Внаслідок зростання ролі бухгалтерського обліку в комунікаційному процесі підприємства з його стейкхолдерами представники компанії «АССА» відмічають, що налагодження чіткої та стислої комунікації з внутрішніми та зовнішніми користувачами є визначальною умовою, яка відрізняє бухгалтерський облік від інших професій [342]. Це стосується як безпосередньо суб'єкта бухгалтерського обліку, який постійно спілкується з представниками різних рівнів менеджменту підприємства, так і системи бухгалтерського обліку в цілому, яка забезпечує комунікацію з менеджерами, представниками ради директорів, акціонерами та іншими зовнішніми стейкхолдерами. Забезпечення гарної комунікації створює передумови для підвищення ефективності управління підприємством та зменшує витрати на залучення додаткового капіталу, прозора відображаючи можливі ризики та перспективи розвитку, підвищує рівень довіри у інвесторів та позичальників до даних, що публікуються в фінансовій звітності підприємства.

Система бухгалтерського обліку виступає відправним пунктом комунікаційного процесу, забезпечуючи збір, обробку та передачу інформації про діяльність підприємства іншим суб'єктам, які проводять її аналіз та здійснюють прийняття рішень на її основі. Розгляд бухгалтерського обліку як форми комунікаційної взаємодії за допомогою бухгалтерської звітності з користувачами облікової інформації широко використовується в навчальних

виданнях з бухгалтерського обліку (Б.К. Банерджі [158, с. 8], Г. Портер, К. Нортон [298, с. 2] та ін.), а також є об'єктом досліджень в лінгвістичній, синтаксичній, семантичній, прагматичній та інформаційній теоріях бухгалтерського обліку, що є свідченням доцільності використання комунікаційного підходу для обґрунтування особливостей здійснення бухгалтерських процедур на підприємствах.

Починаючи з середини ХХ-го століття, після виходу у 1948 році в світ основоположних робіт з теорії інформації К.Е. Шеннона [321], яким було розроблено математичну теорію комунікації, що вперше описувала систему комунікацій і в якій провідна роль відводилась поняттю «інформація», в англійських країнах починає розвиватись облікова комунікаційна теорія. Такий прогрес в розвитку теорії бухгалтерського обліку відбувся завдяки застосуванню міждисциплінарного підходу представникам епохи нормативної теоретизації бухгалтерського обліку (Н. Бедфорд, Ю. Ідзірі, Т. Лі, Р. Матессіч, Р. Стерлінг, Р. Чемберс, та ін.), які намагались побудувати універсальну та більш систематизовану систему наукових знань в сфері обліку. Технічною передумовою для розвитку даної теорії стали процеси механізації, автоматизації та поступової комп'ютеризації облікових процедур, що відбувались в ті час в США. В подальшому розвиток комунікаційної теорії заклав основи розуміння обліку як окремої мови, сформувавши передумови для розвитку лінгвістичних аспектів бухгалтерського обліку.

Дослідники в сфері бухгалтерського обліку використовували запропоновані К.Е. Шенноном теоретичні засади функціонування комунікаційних систем відносно системи бухгалтерського обліку, функціонування якої також характеризувалось існуванням комунікаційних взаємодій, пов'язаних зі створенням та передачею облікової інформації користувачам для прийняття рішень. На рис. 2.1 наведено загальну характеристику функціонування комунікаційної системи за К.Е. Шенноном у вигляді діаграми.

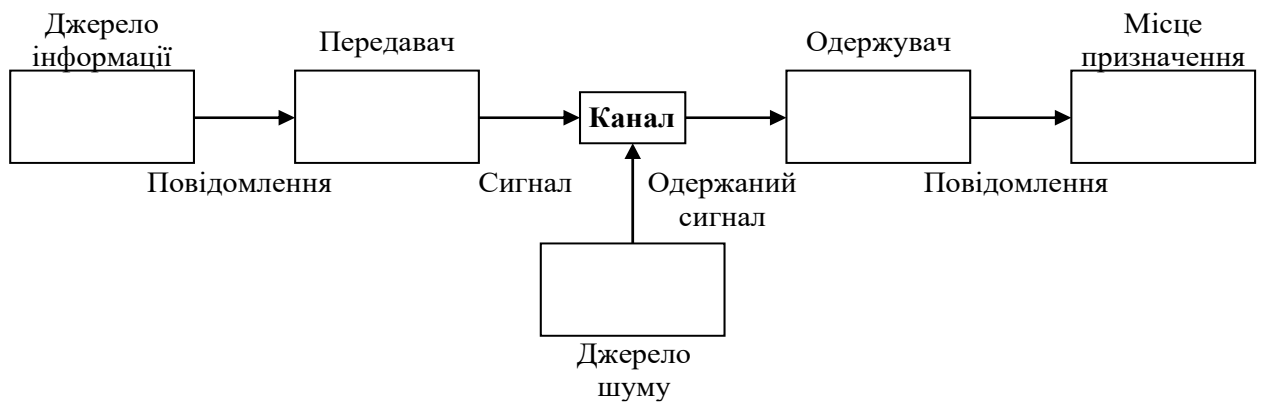


Рис. 2.1. Схематична діаграма загальної комунікаційної системи за К.Е. Шенноном [321, с. 380]

Незважаючи на те, що дана модель була розроблена для сфери телекомунікацій, вона почала активно використовуватись дослідниками з інших дисциплін, особливо природничих та поведінкових, не виключенням став і бухгалтерський облік. В загальному комунікація може бути визначена як спроба встановити єдність у відносинах між джерелом виникнення даних та місцем її призначення, тобто комунікація спрямована на забезпечення такої передачі інформації, яка б не передбачала її викривлення, спотворення або втрату на шляху від місця її створення до місця її використання.

Запропонована К.Е. Шенноном модель містить п'ять основних елементів, що складають комунікаційний процес (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Складові комунікаційного процесу за К.Е. Шенноном [321, с. 380-381]

Назва складової	Характеристика
Джерело інформації	Виробляє повідомлення або послідовність повідомлень, що передаються до приймального терміналу
Передавач	Працює над повідомленням певним чином, щоб видавати сигнал, придатний для передачі по каналу
Канал	Це середовище, що використовується для передачі сигналу від передавача до приймача
Приймач	Виконує зворотну операцію, яку виконує передавач, реконструюючи повідомлення з сигналу
Місце призначення	Особа (або річ), для якої повідомлення призначене

Використовуючи вищенаведені елементи відбувається процес передачі інформації, він відбувається безперешкодно лише у дискретних безшумних

каналах, що є прикладом ідеального середовища. Однак, не всі системи мають ідеальне середовище, оскільки на процес передачі сигналів можуть впливати різноманітні шуми, внаслідок чого відбувається порушення процесу передачі. Не є винятком в цьому випадку і система бухгалтерського обліку. Тому прийнятий одержувачем сигнал не обов'язково відповідатиме тому сигналу, що був відправлений передавачем.

У 1949 р. У. Уівер [348, с. 11], один із співзасновників сучасної комунікаційної теорії, виділив і обґрунтував три основні рівні проблем, які виникають в комунікаційному процесі в результаті впливу шумів: 1) Технічний (пов'язаний з точністю передачі інформації від передавача до одержувача); 2) Семантичний (пов'язаний з інтерпретацією одержувачем змістовного наповнення повідомлення, надісланого відправником); 3) Впливовий (пов'язаний з ефективністю впливу на поведінку одержувача або досягнення бажаної поведінки одержувача). Вищенаведені проблеми фактично є напрями подальшого розвитку бухгалтерського обліку в контексті комунікаційної теорії. Технічна проблема передбачає удосконалення технічного забезпечення обробки облікових даних, їх узагальнення та передачі користувачам, а семантична – стосується функціонування інших, пов'язаних з бухгалтерським обліком систем, наприклад, аудиту, економічного аналізу тощо, в рамках яких відбувається інтерпретація надісланих повідомлень перед їх безпосередньою доставкою до місця призначення. Впливова проблема пов'язана з удосконаленням релевантності інформації, що надається системою бухгалтерського обліку для прийняття рішень. На вирішення виділених У. Уівером проблем функціонування комунікаційних процесів в подальшому і були спрямовані дослідження розробників комунікаційної теорії бухгалтерського обліку.

Першим дослідником в сфері бухгалтерського обліку, хто зайнявся питаннями застосування комунікаційного підходу в бухгалтерському обліку, був проф. Р. Чемберс, яким було визначено бухгалтерський облік як форму комунікації між організаційними підрозділами та заінтересованими особами.

Застосовуючи комунікаційний підхід в бухгалтерському обліку автор вважав, що він пов'язаний з передачею повідомлень про економічні дії, події та наслідки їх виникнення, з відображенням таких повідомлень у формі знаків, що представляють ці дії, події та наслідки (у вигляді зашифрованих кореспонденцій рахунків). Передача таких повідомлень на відміну від технічних систем, відбувається між людьми – суб'єктами формування облікової інформації та її одержувачами, суб'єктами прийняття рішень, які також можуть впливати на даний процес, внаслідок чого їх дії також мають стати об'єктом дослідження вчених в сфері обліку. Особливо актуальним даний напрям досліджень став у зв'язку з поширенням значної кількості корпоративних скандалів, що були пов'язані з викривленнями та маніпуляціями з бухгалтерською звітністю, тобто стосувались опортуністичної поведінки суб'єктів організації системи обліку в корпораціях. Як відмічає з цього приводу проф. Т. Лі, згідно поглядів Р. Чемберса бухгалтерський облік слід розглядати у вигляді функції, пов'язаної з передачею серії сигналів про економічні події та наслідки з наміром змінити поведінку їх одержувачів [261, с. 153].

Основною заслугою Р. Чемберса в застосуванні комунікаційного підходу в бухгалтерського обліку було те, що він вперше зміг відійти від розгляду останнього лише як сукупності суто процедурних аспектів, спрямованих на квантифікацію та оцінку дій та подій, що відбуваються на підприємстві, а звернув особливу увагу на процес комунікаційної взаємодії суб'єктів створення та користувачів облікової інформації, використавши при цьому міждисциплінарний інструментарій, який може бути застосований в інших науках. Таким чином, на відміну від розгляду обліку як процедурної та механістичної системи Р. Чемберс пропонував її розглядати як мову, яка використовує знаки та символи для передачі інформації користувачам. Це дозволило зовсім по-іншому подивитись на шляхи підвищення ефективності функціонування облікової системи підприємства, які мають стосуватись не лише методичних аспектів реалізації облікових процедур (знаків та

символів), а також і організації облікового процесу підприємства та потреб і поведінки користувачів облікової інформації, яка може змінюватись внаслідок оприлюднення облікових повідомлень.

Значна заслуга в розвитку застосування комунікаційного підходу в бухгалтерському обліку належить проф. Н.М. Бедфорду та В. Беледоуні, які теж розглядали бухгалтерський облік як процес комунікації між суб'єктами його ведення та користувачами облікової інформації, зосереджуючись основну увагу на діях і подіях господарського життя підприємства. Так, на їх думку авторів використання комунікаційного підходу для аналізу облікового процесу дозволить одержати більш прозоре уявлення про природу та сферу застосування облікової функції в економічній системі [161, с. 650], що обґрунтовувалось можливостями більш глибокого розуміння сутності та структури облікового процесу, представивши його у вигляді комунікаційного каналу передачі інформації між суб'єктами її створення та одержувачами. Окрім цього, застосування комунікаційного підходу створювало передумови для розвитку нових напрямів наукових досліджень в бухгалтерському обліку, а також розвитку його теоретичних та практичних аспектів.

На відміну від Р. Чемберса, автори більш активно застосовували положення комунікаційної теорії К.Е. Шеннона та У. Уівера. Так, проф. Н.М. Бедфорд та В. Беледоуні розробили нематематичні концептуальні засади комунікаційного процесу, які можуть бути застосовані в бухгалтерському обліку, що базуються на трьох основних складових: 1) Концепція процесу; 2) Елементи комунікації; 3) Виміри комунікації [161, с. 650-652]. Під обліковим процесом авторами розуміється поєднання взаємовідносин між рядом елементів, спільне функціонування яких забезпечує одержання на виході облікового інформаційного продукту у вигляді бухгалтерської звітності.

При визначенні елементів комунікації в бухгалтерському обліку автори розглянули модель Аристотеля, однак основну увагу приділили розгляду моделі К. Шеннона, яка включає наступні складові: джерело інформації,

передавач, канал, сигнал, джерело шуму, одержувач, місце призначення. При цьому автори наголошують, що вищенаведена модель була розроблена для електронної комунікації, тому в бухгалтерському обліку кількість та види елементів мають визначатись виходячи з їх корисності для опису комунікацій облікового процесу. У складі облікових комунікацій авторами виділяється два основні виміри: 1) Спостережний (одержання інформації про економічні дії та події, інтерпретація (декодування) інформації, вибір інформації для передачі); 2) Виробничий (декодування інформації як повідомлень, передача декодованих повідомлень в місце призначення).

Виходячи з вищенаведених концептуальних засад Н.М. Бедфорд та В. Беледуні запропонували модель бухгалтерського обліку як комунікаційного процесу (рис. 2.2).

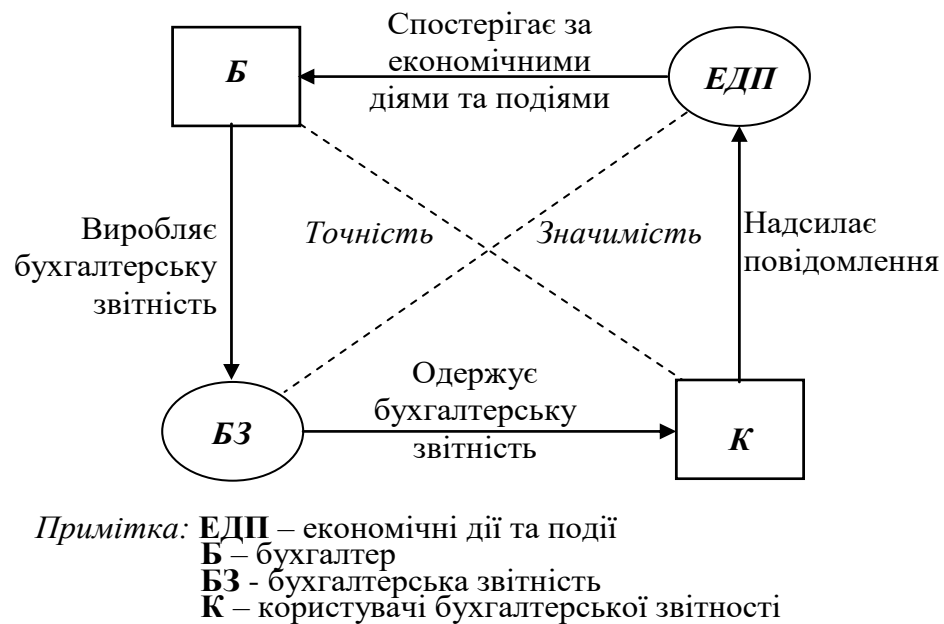


Рис. 2.2. Модель бухгалтерського обліку як комунікаційного процесу за Н.М. Бедфордом та В. Беледуні [161, с. 653]

Запропонована авторами модель включає такі основні складові як матриця комунікаційних ситуацій (економічна система, де відбуваються дії та події), основні елементи комунікаційної ситуації (економічні дії та події, бухгалтер, бухгалтерська звітність, користувачі бухгалтерської звітності), напрями інформаційного потоку, відносини між елементами, точність,

значимість та зворотний зв'язок. Розробка даної моделі дозволила структурувати елементи облікового комунікаційного процесу в єдине ціле, показати взаємозв'язки між ними та виявити невизначені відносини, що в цілому створило передумови для подальшого розвитку облікової науки та практики.

Ще один варіант комунікаційної моделі бухгалтерського обліку було запропоновано Л.Х. Толером [340] на основі аналізу різних елементів комунікаційного процесу та облікового процесу в контексті використання комунікаційної теорії. Зокрема, автором було виділено наступні складові облікового процесу: 1) Джерело – діяльність підприємства, яке є об'єктом облікового відображення; 2) Події – сукупність економічних операцій, що відбуваються на підприємстві; 3) Ініціатор – суб'єкт, який сприймає подію і вирішує, що інформацію про цю подію слід передати комусь іншому; 4) Кодувальник – суб'єкт, що забезпечує кодування економічних подій в бухгалтерське повідомлення за допомогою спеціальних символів (рахунків, кореспонденцій, рядків звітності тощо); 5) Повідомлення – упорядкована послідовність символів (слів та цифр), які відображають певні економічні факти та події. Повідомлення формується за допомогою спеціального коду – технічної термінології, а також за допомогою відповідного контенту – сукупності інформації про відповідні економічні події; 6) Канал – сукупність засобів або медіа, за допомогою яких передається повідомлення; 7) Одержувач – суб'єкт, якому адресується або передається повідомлення; 8) Декодер – приймач повідомлення, які можуть самі розшифрувати повідомлення або скористатись послугами осіб зі сторони (аналітиків, аудиторів тощо); 9) Зворотний зв'язок – означає відповідь, яку джерело отримує від одержувача повідомлення.

В цілому запропонована Л.Х. Толером комунікаційна модель бухгалтерського обліку дозволяє описати обліковий процес з позиції комунікаційної теорії. Бухгалтер в даному випадку виконує роль кодувальника економічних подій у облікові повідомлення за допомогою

відповідних слів та цифр, передаючи їх через відповідний канал одержувачу. Дана модель є штучною, не надаючи відображення реального стану справ підприємства, оскільки вона відображає одиничний процес формування облікових повідомлень, однак в реальному житті їх виникає значна кількість, в залежності від обсягу діяльності підприємства, і вони відбуваються паралельно (одні ще не завершилися, а інші вже розпочинаються), і цикли їх здійснення накладаються один на одного. Однак, дана модель дозволяє більш краще візуалізувати облікові процедури, а також подальший рух облікової інформації, що безпосередньо не стосується суб'єкта її формування, що формує комплексне уявлення про процес її руху в моменту виникнення до моменту її споживання.

Враховуючи існуючі напрацювання в сфері комунікаційної теорії бухгалтерського обліку, розуміння облікової системи як засобу забезпечення комунікації поступово почало використовуватись в навчальній літературі та одержало своє нормативне закріплення. Так, в «Положенні про базову теорію бухгалтерського обліку», опублікованому Американською Асоціацією Бухгалтерів (ААА) у 1966 році, зазначається, що бухгалтерський облік є процесом ідентифікації, вимірювання та комунікації економічної інформації, що дозволяє усвідомити судження та рішення користувачів інформації [138, с. 1]. Виходячи з даного трактування основною метою бухгалтерського обліку є не лише вимірювання фактів господарського життя, а оскільки він вже виступає вимірювально-комунікаційною системою, також і забезпечення передачі облікової інформації різним групам заінтересованих користувачів для прийняття ними рішень.

Один із розробників даного положення, Ч.Т. Златкович – віце-президент Американської Асоціації Бухгалтерів, коментуючи його публікацію, відмітив, що формування облікової інформації – це лише частина облікової функції, супутнім аспектом також є передача такої інформації користувачам в зрозумілій формі. З метою покращання процесу комунікації облікової інформації було запропоновано п'ять рекомендацій: 1) Відповідність

очікуваному використанню; 2) Розкриття значимих взаємовідносин; 3) Включення інформації про зовнішнє середовище; 4) Забезпечення одноманітності практики серед підприємств; 5) Порівнянність практик в часі [354, с. 33]. Розробку вищенаведених рекомендацій, що базувались на положеннях комунікаційного підходу, можна вважати однією з перших спроб регламентації організаційних аспектів облікової системи на підприємствах. Автором також було виділено ряд перспектив розвитку наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, які стосувались розширення облікової функції: аналіз наявних та перспективних облікових потреб окремих користувачів облікової інформації та організацій; удосконалення комунікаційних технік облікової інформації.

У 1967 р. проф. Р. Стерлінг, аналізуючи роль «Положення про базову теорію бухгалтерського обліку», надав власну інтерпретацію розуміння поняття бухгалтерського обліку як вимірювально-комунікаційної системи (рис. 2.3).

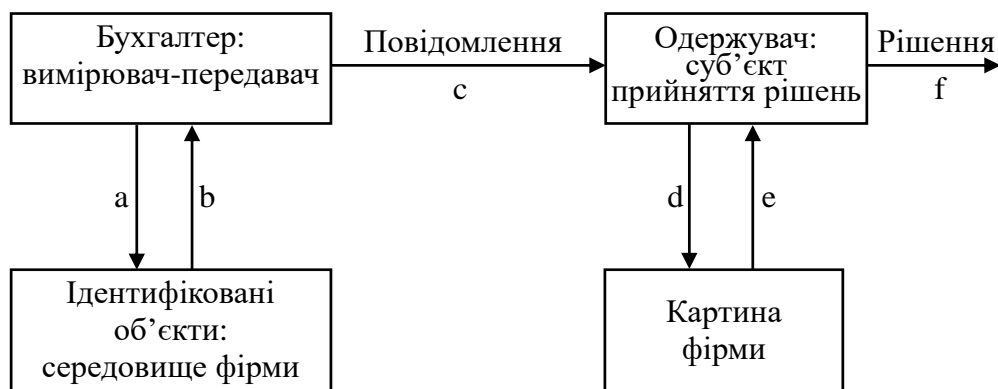


Рис. 2.3. Модель вимірювально-комунікаційної системи обліку за Р. Стерлінгом [331, с. 104]

Запропонована проф. Р. Стерлінгом модель (рис. 2.3) передбачає, що діяльність підприємства та її ближнього середовища є об'єктом ідентифікації та вимірювання з боку суб'єкта ведення бухгалтерського обліку (бухгалтера) (a, b). Бухгалтер вимірює операції підприємства таким чином, що це дозволяє забезпечити підготовку повідомлення у формі фінансового звіту. При надані

такого звіту одержувачу (суб'єкту прийняття рішень) (b), останнім відбувається інтерпретація одержаного повідомлення, тобто формується загальне уявлення про стан та результати функціонування підприємства (d), яке виступає основою для прийняття рішень (f). При цьому, виходячи з усіх позитивних моментів вищенаведеної моделі, на нашу думку, все одно невіршеними залишилися наступні питання: Яким чином буде регулюватись процесі формування та передачі повідомлення від бухгалтера до одержувача? Які існують групи користувачів облікової інформації і які у них наявні інтереси? Чи відображає одержана на основі облікової інформації картина фірми її господарську реальність і чи є вона релевантною потребам користувачів?

Поряд з виділеними перевагами моделі і її наближеністю до класичної моделі комунікаційної системи К.Е. Шеннона, Р. Стерлінг також наголошує на існуванні певних недоліків, які створюють перешкоди щодо її безперешкодного застосування на практиці. На його думку помилковим є рішення розробників «Положення про базову теорію бухгалтерського обліку» не включити до складу вимірювально-комунікаційної системи канал з обмеженою ємністю. Хоча розробники і вважають, що поява та поширення використання комп'ютерів заперечують це питання, оскільки вони все ж таки мають обмежений потенціал для збору та обробки інформації [331, с. 104]. Як наслідок, вищенаведена модель не враховує можливість виникнення різноманітних видів інформаційних шумів (умисних та неумисних), які можуть призводити до зниження ефективності функціонування бухгалтерського обліку як комунікаційної системи. В майбутньому дане твердження проф. Р. Стерлінга буде підтвержене як в наукових публікаціях дослідників в сфері обліку (Е. Імхофф [241, с. 99], Й.В. Лау [259, с. 179]), так і корпоративними скандалами, основною причиною виникнення яких було викривлення облікової інформації на фазі її підготовки та передачі.

У 1969 році Л.С. Лі та Н.М. Бредфорд, продовживши розвиток бухгалтерського обліку на основі застосування комунікаційного підходу,

здійснили класифікацію облікових процесів, запропонувавши модель розрахунку інформації, що передається по обліковому каналу. Автори описали функцію класифікації бухгалтерського обліку як зв'язок між різними економічними діями і подіями підприємства та його фінансовим станом, тобто, коли відображення певної дії або події (X) в системі бухгалтерського обліку впливає на фінансовий стан (Y).

Сукупність економічних дій та подій може генерувати послідовність статистично незалежних символів (x_r), кожен з яких представляє їх окремий тип, що відбувається з певною ймовірністю $P(x_r)$. Бухгалтер класифікує вплив конкретної події x_r на фінансовий стан фірми як y_s . Ймовірність того, що подія x_r , класифікована як y_s , позначається як $P(y_s / x_r)$. Рішення бухгалтера, який проводить таку класифікацію, є рівнозначним отриманню вихідного символу y_s через канал зв'язку [260, с. 268-269]. Таким чином, Л.С. Лі та Н.М. Бредфорд за допомогою застосування математичного апарату показали, яким чином в системі бухгалтерського обліку відбувається передача повідомлень, коли знаки або сигнали (властивості дій та подій, формалізовані у вигляді конкретних рахунків обліку) передаються від джерела їх утворення (дій та подій, ідентифікованих і відображених в обліку бухгалтером) до одержувача через канал (систему бухгалтерського обліку і звітності), що зв'язує джерело з одержувачем.

Починаючи з 1970-х років ХХ-го століття застосування комунікаційної теорії в бухгалтерському обліку пішло на спад у зв'язку з широким застосуванням комп'ютерної техніки для автоматизації бухгалтерських процедур та використанням в наукових дослідженнях системного підходу та теорії інформації, які поглинули наявні дослідження в сфері облікової комунікації. Основна увага почала приділятися не процедурі передачі облікової інформації, а вже їй самій, як кінцевому продукту, який утворюється в результаті функціонування системи бухгалтерського обліку. Проте, в останні роки, враховуючи наявність певних кризових явищ в міжнародних моделях облікового регулювання IAS/IFRS та GAAP US, що

підтверджується наростанням недовіри серед учасників фінансового ринку до звітності компаній, як до надійного та релевантного джерела прийняття інвестиційно-позикових рішень, вчені почали знову привертати увагу питанням налагодження дієвих і ефективних облікових комунікацій.

Так, у 2013 році вийшла в світ колективна монографія «Супутник Routledge до бухгалтерської комунікації» [338], де було досліджено історичні аспекти та перспективи розвитку застосування комунікаційного підходу в бухгалтерському обліку. У 2014 р. І.М.С. Рібейро та Дж.А. Пратавієра [308, 651-652], розглянувши інформаційно-теоретичний підхід до процесу класифікації бухгалтерського обліку, розвинувши пропозиції Л.С. Лі та Н.М. Бредфорда, встановили, що використання подібних міждисциплінарних досліджень в обліковій сфері матиме досить важливе прикладне застосування, зокрема, щодо удосконалення програмного забезпечення, інтегрованого до інформаційних систем. У 2016 р. Дж.Ф. Росс [314, с. 4] запропонував кількісну методику оцінки інформаційного змісту бухгалтерських звітів на основі комунікаційної моделі К.Е. Шеннона, використання якої сприяє зменшенню інформаційних шумів (суб'єктивність облікових суджень, помилки), які впливають на процес формування фінансової звітності згідно GAAP.

У 2017 р. Д.М. Меркл-Девіс та Н.М. Бренненом було розроблено теоретичні засади зовнішніх облікових комунікацій, тобто облікових комунікацій підприємства з його зовнішніми стейкхолдерами (інвесторами, фінансовими аналітиками, постачальниками, державними установами, громадськими організаціями тощо). Зокрема, авторами було встановлено, що бухгалтерська комунікація охоплює широкий спектр діяльності, включаючи процеси, вибір засобів масової інформації та використання мови (особливо риторики) та облікових даних у корпоративних нарративних документах. Дослідження бухгалтерської комунікації дозволяє зрозуміти, як організації використовують корпоративні документи: 1) Чітко та прозоро спілкуватися із зовнішніми сторонами; 2) Формувати повідомлення відповідно до свого

порядку денного; 3) Вводити в оману аудиторію [276, с. 4]. Таким чином, Д.М. Меркл-Девіс та Н.М. Бреннен, здійснивши концептуалізацію бухгалтерських комунікацій, сформувавши необхідні передумови для розуміння цілого ряду аспектів процесу формування та розкриття бухгалтерської інформації в контексті комунікаційної теорії, що дозволило виявити «вузькі місця» чинної облікової системи, на які необхідно звернути особливу увагу дослідникам в сфері бухгалтерського обліку, змінюючи їх або адаптуючи під нові умови функціонування національної облікової системи.

Враховуючи доцільність використання комунікаційного підходу для підвищення якісного рівня облікової інформації, що формується в умовах систем гармонізованих облікових стандартів, в останні роки дана проблематика також стала об'єктом дослідження вітчизняних вчених. Однією з перших дану проблему дослідила проф. О.А. Лаговська, якою було розглянуто бухгалтерський облік як інформаційно-комунікаційну систему, виділено етапи та елементи облікових комунікацій, запропоновано шляхи усунення шумів та комунікаційних бар'єрів, що перешкоджають якості інформаційних сигналів. На основі цього автором було виокремлено комунікаційну функцію бухгалтерського обліку, що полягає у створенні системи облікових внутрішніх та зовнішніх комунікаційних зв'язків вертикального та горизонтального типу, враховуючи взаємозалежність та специфіку елементів системи управління як основи координування процесу їх взаємодії [82, с. 160]. В той же час, не зовсім зрозумілим є, чим виділена функція відрізняється від інформаційної функції бухгалтерського обліку, що виділяється багатьма вченими, оскільки комунікаційні зв'язки якраз і передбачають процес передачі інформації для суб'єктів прийняття рішення. В цілому дослідження проф. О.А. Лаговської дозволили створити передумови для подальшого розвитку облікової науки та практики на основі застосування комунікаційного підходу, зокрема, шляхом використання нових інструментів для вирішення традиційних облікових проблем (підвищення

якості облікової інформації, аналіз потреб користувачів облікової інформації, удосконалення системи організації обліку тощо).

Також значний внесок в розвиток комунікаційної теорії обліку здійснив В.В. Муравський [93], дослідивши сутність та класифікацію комунікацій у системі обліку, проаналізувавши комунікаційні бар'єри комп'ютеризації обліку, а також розробивши теоретико-методологічні основи комп'ютерно-комунікаційної форми обліку. Це дозволило автору удосконалити систему обліку підприємств на засадах здійснення електронних комунікацій.

Виникнення і подальший розвиток комунікаційної теорії здійснили значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку, оскільки дозволили описати весь обліковий процес і окремі облікові процедури за допомогою комунікаційного інструментарію. В понятті дослідників поступово бухгалтерський облік з механістичної системи, що характеризувалась набором взаємонеузгоджених процедур, перетворився на інформаційно-комунікаційну систему, що забезпечує передачу облікової інформації (даних) від джерела її виникнення до місця призначення.

Однією з основних проблем теорії комунікації є необхідність відтворення в одній точці, точно або приблизно, повідомлення, вибраного в іншій точці. Дана проблема є досить наближеною з основною вимогою, яка висувається до облікової системи – забезпечення надання користувачам якісної облікової інформації, що забезпечить достовірне та релевантне відображення економічної реальності підприємства. Таким чином облікова інформація, що надається користувачам у вигляді фінансової звітності (точка виходу), має відповідати первинній інформації, що відображає економічну реальність підприємства (точка збору і обробки інформації), і яка не має бути викривлена або спотворена в процесі її передачі до внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Завдяки використанню комунікаційної теорії в обліковій науці виникла можливість формалізувати наявні проблемні питання подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи:

розширення пропускної здатності облікового інформаційного каналу; усунення невизначеності джерел облікових даних; встановлення оптимальної швидкості передачі інформації в шумному середовищі; розвиток системи регулювання процесу формування та передачі повідомлень від суб'єктів ведення обліку до одержувачів; аналіз потреб користувачів облікової інформації та пошук шляхів її задоволення; забезпечення релевантності облікових повідомлень існуючим моделям прийняття рішень користувачами; забезпечення достовірного відображення економічної реальності підприємства в бухгалтерській звітності.

На сьогодні одним з напрямів подальшого розвитку комунікаційної теорії бухгалтерського обліку є удосконалення облікового забезпечення системи стратегічного управління, де використання теоретико-методологічного інструментарію зі сфери комунікацій дозволяє структурувати набір облікових повідомлень і сигналів різних видів (фінансова, управлінська, стратегічна звітність) та створити необхідні передумови для підвищення ефективності процесу прийняття рішень стратегічного спрямування внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Сучасний етап розвитку стратегічного менеджменту в світі характеризується формуванням концепції комплексного стратегічного менеджменту, однією з особливостей якого є використання поняття стратегічної комунікації, як набору комунікаційних методів, інструментів та процедур, що забезпечують досягнення стратегічних цілей підприємства за допомогою забезпечення комунікації між суб'єктами стратегічного менеджменту підприємства та його керівництвом, працівниками і стейкхолдерами. Виникнення концепції стратегічної комунікації вважається окремими дослідниками [225, с. 5] новою парадигмою стратегічного менеджменту, впровадження якої забезпечить появу революційних змін в функціонуванні даної системи та визначить шляхи подальшого розвитку інших допоміжних систем, які забезпечують її функціонування, зокрема, і системи бухгалтерського обліку.

Виходячи з розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи його місце системи у складі стратегічних комунікацій підприємства можна визначити наступним чином (рис. 2.4).

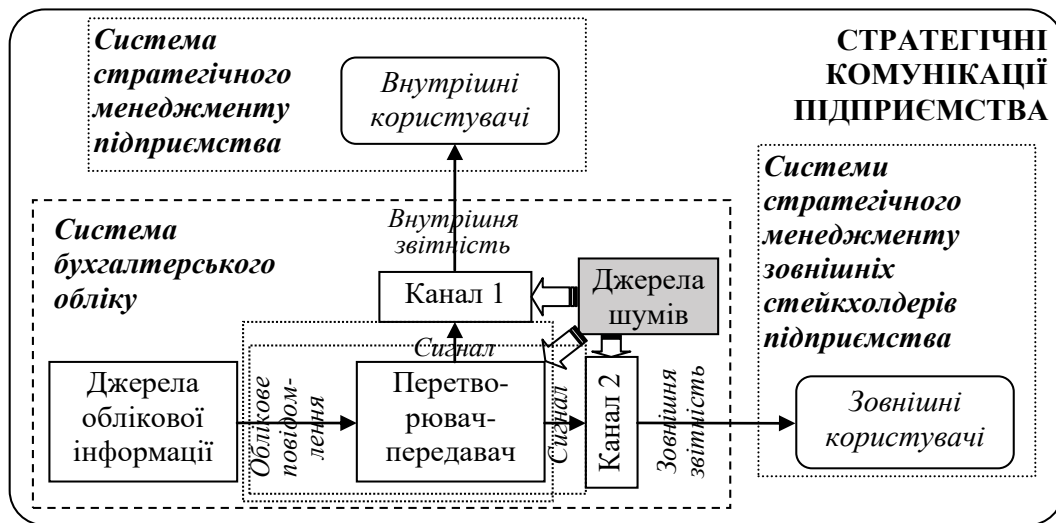


Рис. 2.4. Бухгалтерський облік як інформаційно-комунікаційна система у складі стратегічних комунікацій підприємства

В контексті запропонованої моделі (рис. 2.4) система бухгалтерського обліку є елементом системи стратегічної комунікаційної взаємодії підприємства з суб'єктами, яким необхідна така інформація, яка відображає всі стратегічні можливості та загрози підприємства щодо створення вартості. Стратегічна облікова комунікація – це процес передачі різних видів повідомлень та сигналів (паперових, електронних), що мають на меті здійснення впливу на процес прийняття стратегічних рішень та реалізацію стратегічних ініціатив підприємства, а також на стратегічні інвестиційно-позикові рішення його зовнішніх стейкхолдерів.

Відправною точкою в системі стратегічних облікових комунікацій є джерела виникнення облікової інформації, тобто сукупність облікових даних про економічні дії та події, що відбуваються на підприємстві, необхідні для формування облікової інформації стратегічного спрямування. Такі дані одержуються як в результаті первинного облікового спостереження шляхом складання первинних документів та їх подальшої обробки, так і з зовнішніх

джерел у вигляді готових пакетів та масивів даних (наприклад, інформація про ринкову вартість окремих об'єктів обліку, яка має бути врахована для встановлення справедливої вартості таких об'єктів в системі бухгалтерського обліку). В результаті обробки облікових даних суб'єктами ведення обліку формується узагальнена облікова інформація у вигляді зведених документів, облікових реєстрів, інформаційних облікових масивів, проформ бухгалтерської звітності тощо.

Після здійснення кінцевої обробки узагальненої облікової інформації відбувається формування різних видів бухгалтерської звітності (фінансової, управлінської, стратегічної), необхідної для прийняття стратегічних рішень користувачами, шляхом перетворення первинних документів на бухгалтерські проведення, які потрапляють в систему обліку, фіксуючи факти господарської діяльності підприємства. На даному етапі обробки облікових даних можна спостерігати основну відмінність бухгалтерського обліку, як інформаційно-комунікаційної системи, від звичайних технічних комунікаційних систем. Вона полягає в тому, що суб'єкт ведення обліку виступає не просто передавачем облікової інформації, а створює її шляхом дотримання визначених облікових правил та реалізації професійних бухгалтерських суджень, що мають відповідати прийнятій обліковій політиці підприємства. Тому необхідно розділяти первинне перетворення облікових даних, тобто процес створення облікового повідомлення, який під час подальшої обробки перетворюється на обліковий сигнал, який передається кінцевому одержувачу відповідним каналом. На цю особливість також звертає увагу проф. С.К. Сальварі, який відмічає, що фінансовий облік – це мова, а не процес спілкування, він кодує повідомлення або сигнали у формі, що надається для передачі по каналу (фінансові звіти). Джерело повідомлення та одержувач повідомлення є зовнішніми для мови, складання фінансової звітності – це процес комунікації [316].

В той же час, окремі дослідники, які базують свої твердження на положеннях лінгвістичної облікової теорії, наголошують на нейтральності

облікової системи в процесі створення облікової інформації, обґрунтовуючи таким чином тезу про те, що бухгалтерський облік є нейтральним засобом комунікації. Наприклад, А. Хассан зазначає, що бухгалтерські звіти складаються зі слів і цифр, структурованих у формі речень, абзаців, виписок та рахунків з метою передачі нейтральної бухгалтерської інформації користувачам, які, як очікується, використовують інформацію для прийняття ефективних рішень у практичних ситуаціях [230, с. 97]. З подібними нормативними твердженнями не можна погодитись, оскільки процес формування бухгалтерської звітності передбачає застосування значної кількості професійних бухгалтерських суджень, що є основним джерелом прояву суб'єктивних факторів, що впливають на кінцевий обліковий інформаційний продукт. На існуванні даної проблеми в процесі формування бухгалтерської звітності наголошують як представники позитивної теорії обліку (Р. Уотс, Дж. Циммерманн [347, с. 196]), обґрунтовуючи гіпотези виникнення опортуністичної поведінки суб'єктів організації обліку (гіпотеза планових премій/винагород; гіпотеза співвідношення залученого та власного капіталу; гіпотеза розміру підприємства), так і розробники концептуальної основи фінансової звітності [231], виділяючи у складі якісної характеристики корисної фінансової інформації «правдиве представлення» таку її складову як нейтральний опис (нейтральний опис не має упередженості у відборі або поданні фінансової інформації). Тобто, нейтральний опис не є іманентною характеристикою облікової системи, а є її бажаною характеристикою, яка має бути досягнута в процесі організації та функціонування облікової системи підприємства.

Таким чином, виходячи з підходу позитивної теорії обліку суб'єкти ведення та організації бухгалтерського обліку спочатку перетворюють облікові дані на інформацію, а вже лише потім передають їх різним групам одержувачів за відповідними каналами у вигляді різних видів бухгалтерської звітності (сигналів), необхідної для прийняття стратегічних рішень. Процес формування бухгалтерської звітності в контексті комунікаційного підходу є

спробою символізувати економічну реальність підприємства на певному абстрактному рівні, визначеному регулятивними інститутами, та передати інформацію про неї одержувачам для прийняття рішень. Для адекватного сприйняття такої інформації користувачі повинні бути готові сприймати її на такому ж абстрактному рівні, тобто розуміти значення наведених в звітності цифрових даних та сутність представлених категорій і понять.

Основними суб'єктами здійснення стратегічної комунікаційної взаємодії виступають:

1) Суб'єкти перетворення та передачі облікової інформації стратегічного спрямування (суб'єкти ведення обліку, суб'єкти організації обліку (менеджери, головні бухгалтери), суб'єкти здійснення комунікації з одержувачами інформації) у вигляді бухгалтерської звітності (внутрішньої та зовнішньої). Такими суб'єктами можуть бути як звичайні працівники бухгалтерської служби підприємства, менеджери, так і спеціально призначені працівники, які займаються лише питання здійснення стратегічних облікових комунікацій (стратегічні бухгалтери, стратегічні менеджери тощо). Основним завданням таких суб'єктів є фіксація інформації про економічні дії та події підприємства, формування та кодування бухгалтерського повідомлення, тобто абстрагування від певних характеристик економічних дій або подій, врахування інших характеристик, їх рекласифікація за допомогою символів (документів, рахунків, кореспонденцій), які будуть їх репрезентувати. Сукупність таких символів формує мову, яку суб'єкт ведення обліку використовує для передачі облікової інформації одержувачам. За допомогою таких символів відбувається упорядкування понять та категорій, які дозволяють передавати всю можливу облікову інформацію стратегічного спрямування за допомогою різних видів бухгалтерської звітності. В залежності від кількості рівнів обробки облікової інформації на підприємстві може існувати декілька рівнів її кодування та розшифрування на шляху до формування звітності.

Результатом роботи суб'єктів організації та ведення обліку, тобто кінцевим результатом фази кодування є формування бухгалтерського сигналу у вигляді звітності, що є упорядкованою згідно нормативно встановлених та внутрішньо розроблених правил сукупністю символів (слів та цифр), які відображають певні економічні дії та події, що відбулись на підприємстві. Такі сигнали передаються суб'єктами здійснення комунікації через відповідні канали одержувачам облікової інформації стратегічного спрямування. Для більш ефективної реалізації комунікаційної функції шляхом формування звітності має забезпечуватись належне структурування та організація облікових даних, що дозволяє покращити рівень їх розуміння одержувачами. Тому, незважаючи на неможливість представлення необхідної облікової інформації стратегічного спрямування у вигляді фінансових показників, в останні роки значного поширення набувають інтегровані звіти, які також відображають інформацію за допомогою нефінансових показників, що дозволяє більш змістовно, повно і комплексно розкривати діяльність підприємства.

2) Одержувачі (приймачі) облікової інформації стратегічного спрямування, що реконструюють на основі одержаної бухгалтерської звітності власне уявлення про стратегічні аспекти діяльності підприємства. Дану групу суб'єктів в залежності від стадії обробки інформації можна поділити на проміжних та кінцевих. Проміжними одержувачами облікової інформації стратегічного спрямування є внутрішні аудитори, аудитори, інші суб'єкти контролю та аналітики, які здійснюють перевірку її достовірності або здійснюють аналітичну обробку з метою встановлення рівня її відповідності економічній реальності підприємства, або з метою представлення в більш придатному для прийняття стратегічних рішень вигляді (в залежності від рівня аналітичної обробки). Кінцевими одержувачами облікової інформації стратегічного спрямування є внутрішні та зовнішні користувачі, які приймають рішення щодо розробки нової або

подальшої реалізації існуючої стратегії підприємства, а також які приймають стратегічні інвестиційно-позикові рішення щодо підприємства.

У складі системи стратегічних облікових комунікацій існує два канали передачі сигналів, тобто два види середовищ, які використовуються для їх доставки з облікової системи до місця призначення (системи стратегічного менеджменту підприємства або відповідної системи зовнішніх стейкхолдерів). Такі середовища складаються з сукупності засобів або носіїв, за допомогою яких здійснюється передача облікового сигналу користувачу (внутрішні засоби комунікації, засоби масової інформації, електронні платформи і інформаційні портали, спеціалізовані сайти з он-лайн доступом тощо). Дані середовища стосуються не лише безпосередньо процесу передачі інформації, а також включають в себе передуючі їм процеси обробки, після яких вже відбувається безпосередня передача облікового сигналу до одержувача. Виділені два канали на підприємстві можуть бути побудовані і організовані в залежності від рівня його техніко-технологічного розвитку – шляхом передачі інформації в паперовому вигляді, в електронному, в комбінованому вигляді тощо.

Перший канал призначений для надання облікової інформації стратегічного спрямування всередині підприємства. По даному каналу може передаватись як конфіденційна, так і неконфіденційна облікова інформація, необхідна для прийняття стратегічних управлінських рішень та реалізації стратегічних ініціатив підприємства. Другий канал призначений для надання облікової інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства, яка може використовуватись зовнішніми стейкхолдерами підприємства для прийняття рішень щодо здійснення стратегічних інвестицій або надання позикових коштів підприємству в користування. Така інформація може надаватись як в формі фінансових, так і нефінансових показників, що дозволить більш точно визначити стратегічні перспективи розвитку підприємства, майбутні ризики та фактори генерування вартості.

Виходячи з виділення двох вищенаведених каналів передачі облікової інформації, можна виділити два основні види стратегічних облікових комунікацій підприємства:

1) Внутрішні стратегічні облікові комунікації – заходи зі створення та передачі облікової інформації про стратегію підприємства для внутрішніх користувачів (власники (акціонери) підприємства, вище керівництво, стратегічні менеджери різних рівнів тощо), які на основі такої інформації приймають стратегічні управлінські рішення;

2) Зовнішні стратегічні облікові комунікації – заходи зі створення та передачі облікової інформації про стратегію підприємства зовнішнім користувачам (різні види існуючих та потенційних зовнішніх стейкхолдерів), які на основі такої інформації приймають рішення довгострокового характеру щодо здійснення інвестицій, надання позик, вступу в стратегічні альянси, здійснення спільної діяльності тощо.

Оскільки бухгалтерський облік як інформаційно-комунікаційна система не відноситься до безшумних систем дискретного типу, то процес створення облікових повідомлень та передачі облікових сигналів до одержувачів через її канали відбувається під впливом шумів. В залежності від виду шумів, описаних у У. Уівером [348, с. 11], можуть виникати різні недоліки в процесі доставки бухгалтерської звітності до користувачів: 1) Технічні (повнота, точність передачі облікової інформації); 2) Семантичні (змістовність облікової інформації); 3) Релевантність облікової інформації моделям прийняття стратегічних рішень.

Про вплив шумів на якість облікової інформації на основі використання комунікаційного підходу одним з перших відмітив Є. Імхофф. Автор зазначив, що розуміння сутності якості в бухгалтерському обліку означає, що бухгалтерські сигнали не можуть бути однаково вільними від шуму через упередженість або через помилки вимірювання, або одночасно через ці дві перепони [241, с. 99]. Таким чином, автор зацентрував основну увагу на семантичних проблемах передачі облікової інформації, які виникають

внаслідок недобросовісної діяльності (умисної або неумисної) її перетворювача (суб'єкта ведення бухгалтерського обліку).

На думку Й.В. Лау [259, с. 183] визначальною причиною виникнення шумів в процесі передачі облікової інформації є те, що процес представлення економічної реальності підприємства системою обліку обмежується вимогою співвідношення доходів та витрат, визначеною в чинній конвергованій концептуальній основі IAS/IFRS та GAAP US. Тобто навіть у тому випадку, коли облікова система забезпечує повне відображення економічної реальності підприємства, виходячи з вищенаведеної вимоги від такого результату слід відмовитись, оскільки пов'язані з таким повним відображенням витрати можуть виявитися невиправданими. Окрім цього, суб'єктами ведення обліку може застосовуватись принцип суттєвості, відповідно до якого окремі елементи, не суттєві на його думку, можуть залишатись поза межами облікової системи. Виходячи з вищенаведеного можна констатувати, що процес формування облікової інформації характеризується виникненням шумів, основною причиною яких є вплив суб'єктивного фактору, що особливо проявляється в процесі реалізації професійних суджень.

Підтримуючи позицію щодо важливості впливу суб'єктивного фактору на виникнення шумів в обліковому процесі, що зумовлено структурою чинних систем міжнародних стандартів обліку та звітності, Дж.Ф. Росс [314, с. 4] також наголошує, що однією з причин виникнення шумів є помилки суб'єктів ведення обліку, які призводять до викривлення облікових повідомлень та сигналів про економічну реальність підприємства. Такої ж думки дотримується В.В. Муравський, зазначаючи, що шумами в комунікаціях є інформаційні викривлення, що призводять до порушення змісту облікової інформації [93, с. 70].

К.Г. Палепу, В.Л. Бернард, П.М. Хілі та І. Піік [289, с. 92] виділяють три потенційних джерела шуму в процесі формування облікових даних:

- 1) Недостатня жорсткість облікових правил, що дозволяє менеджерам

використовувати техніки креативного обліку для одержання необхідних результатів, що задовольняють їх власним інтересам; 2) Випадкові прогнозні помилки; 3) Систематична реалізація облікової політики з метою задоволення специфічних цілей менеджерами в рамках наявних облікових альтернатив, наведених в системі стандартів. Таким чином, автори також зводять виникнення шумів в обліково-комунікаційному процесі до суб'єктивного фактору, акцентуючи увагу на недосконалоості системи облікових стандартів як в частині жорстких правил, так і в частині наявного простору для дій в рамках альтернатив, що використовуються бухгалтерами та менеджерами для досягнення власних інтересів, які не завжди співпадають з інтересами інших стейкхолдерів підприємства (власників, інвесторів, кредиторів тощо).

Зовсім протилежної точки зору щодо розуміння сутності інформаційного шуму в системі обліку дотримуються проф. С.М. Петренко [102, с. 514], Д. Бандура та Л. Вейкрута [2, с. 81], які вважають, що він виникає не у випадку втрати частини облікових даних в момент їх передачі одержувачу, а є прикладом наявності нерелевантної або надлишкової інформації, яка передається для задоволення потреб управління. В даному випадку позиція авторів вступає в суперечність з положеннями комунікаційної теорії обліку, згідно якої джерела шуму впливають на якість облікової інформації, а не сама облікова інформація, навіть яка є нерелевантною потребам окремих суб'єктів управління або надлишковою, є прикладом інформаційного шуму. Хоча при цьому все ж таки слід враховувати, про що наголошує В.В. Муравський, що при надмірному накопиченні зайвої облікової інформації погіршуються селективні можливості одержувача, внаслідок чого зростає ймовірність пропущення корисних даних для прийняття управлінського рішення [93, с. 24]. Саме тому вимога релевантності є однією з фундаментальних якісних характеристик інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, і використання якої закріплено в концептуальній основі фінансової звітності.

З метою мінімізації кількості шумів в обліково-комунікаційному процесі проф. О.А. Лаговською було запропоновано мінімізувати кількість каналів зв'язку в обліковій комунікаційній мережі [83, с. 229]. При цьому, зменшення кількості каналів зв'язку повністю не усуває можливості виникнення шумів в тих облікових каналах, що залишились, що в кінцевому випадку може призвести до зменшення якості облікової інформації, яка передається одержувачам для прийняття рішень. Тому на сьогодні значною кількістю вчених найбільш ефективним засобом, який дозволяє фільтрувати наявні інформаційні шуми та помилки, здійснені суб'єктами ведення обліку, що впливають на відображувану картину економічної реальності, вважається застосування незалежного контролю, що забезпечує надання звільненої від шумів та помилок облікової інформації одержувачам.

На основі проведеного аналізу підходів дослідників (К.Г. Палепу, С.М. Петренко, І. Пік, Дж.Ф. Росс, Д. Бандура, В.Л. Бернард, Л. Вейкрута, Є. Імхофф, О.А. Лаговська, Й.В. Лау, В.В. Муравський, У. Уівер, П.М. Хілі) можна сформулювати наступну класифікацію інформаційних шумів в стратегічному обліковому комунікаційному процесі (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Класифікація інформаційних шумів в стратегічному обліковому комунікаційному процесі

<i>Місце виникнення</i>	<i>Умисні</i>	<i>Неумисні</i>
В процесі перетворення облікової інформації	Недотримання облікових правил	Помилки введення та обробки облікових даних
	Маніпулювання обліковими альтернативами	Застосування вимоги співвідношення доходів та витрат, принципу суттєвості
В процесі передачі облікової інформації	Внесення змін в нормальне функціонування каналу передачі облікової інформації	Помилки передачі облікової інформації

В залежності від місця виникнення інформаційні шуми можна поділити на ті, що виникають в процесі перетворення облікової інформації стратегічного спрямування та в процесі її передачі. В кожній з виділених

груп результатом їх виникнення може бути як умисна опортуністична поведінка суб'єктів організації, ведення обліку та передавачів облікової інформації, а також неумисні помилки даних суб'єктів і дозволені обмеження облікового відображення, можливість використання яких встановлюється на рівні окремого підприємства та на рівні національної системи бухгалтерського обліку.

Недотримання облікових правил є прикладом здійснення цілеспрямованих порушень суб'єктами ведення обліку та формування бухгалтерської звітності, що проявляються у невідповідності використовуюваного порядку облікового відображення чинним чітко встановленим обліковим правилам, наведеним в стандартах, інструкціях тощо. Іншим видом інформаційного шуму є використання механізмів професійного судження в частині наявних облікових альтернатив таким чином, що це призводитиме до викривлення фінансового стану та результатів діяльності підприємства. В даному випадку в процесі здійснення вибору серед наявних в облікових стандартах альтернативних варіантів здійснюється маніпулятивна опортуністична поведінка, спрямована на задоволення власних інтересів, які не співпадають з інтересами інших користувачів облікової інформації. Окрім умисної опортуністичної поведінки, суб'єкти ведення та організації обліку також можуть здійснювати неумисні помилки на різних стадіях облікового процесу при обробці, перетворенні та узагальненні облікових даних, що можуть вводити в оману суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Викривленню облікової інформації стратегічного спрямування також можуть сприяти обмеження, пов'язані з процесом організації облікової системи підприємства (співвідношення доходів та витрат, принцип суттєвості), застосування яких може призводити до виникнення відхилень в обліковій інтерпретації реальної економічної діяльності підприємства.

До складу інформаційних шумів також включаються умисні та неумисні дії, пов'язані з виникненням проблем функціонування каналу передачі облікової інформації стратегічного спрямування, як в результаті прямого втручання зацікавлених в таких наслідках суб'єктів, так і в результаті незапланованих збоїв в роботі обладнання каналу (передавальних інструментів та систем та програмного забезпечення, що забезпечує передачу інформації).

Таким чином, стратегічні облікові комунікації є процесом взаємодії між суб'єктами перетворення, передачі та її одержувачами (приймачами), що стосується створення та передачі облікової інформації стратегічного спрямування на основі використання комунікаційних ресурсів, засобів та інструментів через інформаційні канали у відповідне місце призначення. В процесі створення та передачі такої інформації через облікові канали можуть виникати інформаційні шуми, які можуть призводити до її викривлення або втрати. З метою мінімізації виникнення таких шумів слід використовувати різноманітні методи захисту, які відрізняються між собою в залежності від виділених видів шумів: 1) Організаційні (неоінституційні) методи мінімізації опортуністичної поведінки суб'єктів ведення та організації обліку на підприємстві; 2) Методи захисту від помилок та від перешкод.

В комунікаційних процесах, що відбуваються в телекомунікаційних системах, комунікації започатковуються тим суб'єктом, що сприймає подію, яка відбувається в реальному світі і вирішує, що інформація про неї повинна передаватися певному одержувачу. Однак, в системі бухгалтерського обліку подібна функція покладена не на суб'єкта ведення обліку, який займається сприйняттям економічної реальності і її символізацією на певному абстрактному рівні за допомогою облікових рахунків, а на суб'єктів організації функціонування облікової системи (менеджмент, власники, національні регулятори тощо). Це має забезпечити зворотній зв'язок між інформацією, яка створюється в системі обліку та суб'єктами, які приймають стратегічні рішення на її основі.

Особливістю стратегічних облікових комунікацій є наявність чіткого зворотного зв'язку між одержувачами та обліковою інформацією стратегічного спрямування, яка формується в системі бухгалтерського обліку. Це обґрунтовується тим, що на відміну від іншої облікової інформації, формування облікової інформації стратегічного спрямування не є обов'язковим, а здійснюється в залежності від існуючих потреб та у відповідності до запитів суб'єктів, що приймають стратегічні рішення. Саме такі суб'єкти мають ініціювати дії щодо переналаштування облікової системи таким чином, щоб забезпечити створення різних видів документів та звітів, які відповідатимуть потребам та запитам суб'єктів стратегічного управління.

Суб'єкти створення та передачі облікової інформації стратегічного спрямування повинні завжди пам'ятати про мету її створення, існуючі запити і потреби відповідних суб'єктів прийняття стратегічних рішень та упорядковувати облікові дані про економічні дії та події відповідно до них. Відповідно, внутрішні та зовнішні одержувачі в залежності від наявних у них потреб (розробка та реалізація стратегії підприємства, здійснення стратегічного інвестування, надання в користування позикових ресурсів тощо) висувають вимоги до перетворювачів-передавачів, вимагаючи формування інформації стратегічного спрямування відповідного змісту, у відповідній формі представлення та встановлюючи відповідні часові рамки її подання.

Визначальними відмінностями стратегічних облікових комунікацій від традиційного процесу формування та оприлюднення облікової інформації є наступні:

- 1) Вони спрямовані на розкриття особливостей діяльності підприємства в стратегічному контексті, формування довіри до нього в цілому та до його стратегічних ініціатив зокрема, що дозволяє заінтересованим стейкхолдерам більш ефективно приймати рішення в умовах стратегічної невизначеності;

2) Вони цілеспрямовано здійснюються на вимоги і відповідно до потреб суб'єктів стратегічного менеджменту підприємства та зовнішніх стейкхолдерів;

3) Вони реалізуються через організаційні зусилля суб'єктів реалізації стратегічного менеджменту (через їх вплив на організацію обліку та порядок представлення облікової інформації) та осіб, відповідальних за здійснення стратегічних облікових комунікацій на підприємстві;

4) Вони передбачають обов'язкове врахування стратегічного контексту – формування і передачу інформації, що необхідна для формування і реалізації стратегії підприємства, а також для прийняття стратегічних інвестиційно-позикових рішень зовнішніми стейкхолдерами.

2.2. Формування облікового інформаційного простору для здійснення інформаційної комунікації в сфері стратегії підприємства

В останні роки вітчизняними та зарубіжними вченими в сфері бухгалтерського обліку до складу категорійно-понятійного апарату облікової науки почали вводити нові поняття, які характеризують нові явища або окремі елементи, які виділяються у їх складі. Одним із таких понять є обліковий інформаційний простір, що характеризує певним чином структуроване та організоване інформаційне середовище для забезпечення конкретних цілей суб'єктів прийняття управлінських рішень. В той же час, незважаючи на достатню поширеність даного поняття в науковій літературі, його зміст розроблений недостатньо, внаслідок чого дана проблематика потребує повернення уваги науковців.

Основною причиною існування такої ситуації є те, що в кінці ХХ-го століття напрям досліджень в сфері інформаційних технологій змістився в сторону побудови єдиного інформаційного простору. Визначальною передумовою таких змін став швидкий розвиток інформаційних та комунікаційних технологій, тотальна інформатизація та комп'ютеризація

діяльності підприємств, вільний і порівняно дешевий доступ до мережі Інтернет, поява і впровадження хмарних технологій, сучасних технологій обробки інформації у віддаленому доступі тощо, що дозволило забезпечити більш швидку обробку облікової інформації, удосконалити засоби і технології її збереження та покращити інформаційну взаємодію з внутрішніми і зовнішніми користувачами.

Зазвичай, дослідники використовують поняття інформаційного простору для означення певної інформаційної області або середовища, яке може використовуватись суб'єктами прийняття управлінських рішень для здійснення впливу на керовану підсистему системи управління підприємством («інформаційне забезпечення», «обліково-інформаційна система», «обліково-інформаційне забезпечення», «обліково-аналітична система», «обліково-аналітичний механізм»). Однак, вважаємо не зовсім коректним порівняння і ототожнення між собою вищенаведених понять, оскільки вони мають різні сфери застосування і характеризують зовсім різний контекст використання та поширення облікової інформації. Вважаємо, що поняття інформаційного простору має чіткі межі та відмінні характеристики від інших подібних понять, що зумовлює актуальність його застосування для розвитку наукових основ бухгалтерського обліку в системі управління.

На сьогодні серед вчених немає єдності в поглядах стосовно розуміння сутності поняття облікового інформаційного простору та причин необхідності його включення до складу системи облікових знань. Це обґрунтовується як відсутністю єдиного розуміння сутності поняття «інформаційний простір» в сфері філософських та інформаційно-комп'ютерних наук, оскільки механізм його формування є достатньо складним процесом з технологічної та методологічної точок зору, так і наявністю різних варіантів використання даної концепції в бухгалтерському обліку, що обґрунтовується існуванням різних варіантів її впровадження в

системі обліку для пояснення раніше невідомих та недосліджених явищ (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Можливі підходи дослідників до використання поняття інформаційного простору в бухгалтерському обліку

На сьогодні значна увага питанням побудови єдиного облікового інформаційного простору приділяється у зв'язку з бажанням вчених сформувати єдиний інформаційний простір для різних облікових підсистем (фінансового, податкового та управлінського обліку), які функціонують як окремі та незалежні структурні одиниці та забезпечують надання облікової інформації різним групам користувачів. Такий підхід базується на гіпотезі, що подолання структурного різноманіття облікових підсистем та побудова єдиної інтегрованої системи обліку дозволить зробити обліковий процес більш економічно доцільним та сприятиме підвищенню якості облікової інформації.

Облікова система підприємства завжди виступала основою для формування інформаційної бази підприємства, тому на сьогодні при формуванні його загального інформаційного простору дослідники наголошують на необхідності інтеграції всіх існуючих облікових систем з іншими інформаційними системами в єдину структуру. Застосування такого підходу дозволить зібрати в єдиній структурі всю необхідну інформацію з різних джерел та спеціалізованих систем (електронних паперових,

комбінованих) для прийняття рішень і до якої можна буде достатньо швидко одержати доступ шляхом встановлення різноманітних видів запитів.

Іншим варіантом використання поняття інформаційного простору в бухгалтерському обліку є його формування в рамках певного територіального утворення (країни, економічного територіального об'єднання тощо, на глобальному рівні) з метою забезпечення гармонізації облікових практик та полегшення процедур обробки та інтерпретації інформації заінтересованими користувачами.

В останні роки окремі вчені відмічають про поступове формування глобального облікового інформаційного простору, що стало результатом міжнародної гармонізації облікових систем та поступове приведення їх до певного рівня одноманітності, що є ще одним прикладом виділення інформаційного простору за територіальною ознакою. Однак, з таких підходом досить важко погодитись, оскільки незважаючи на існуючі тенденції стандартизації та гармонізації національних облікових систем, на сьогодні існують значні відмінності в методології бухгалтерського обліку в різних країнах, що підтверджує відсутність єдиної глобальної моделі обліку та наявність цілої групи конкуруючих парадигм – IAS/IFRS, GAAP US, GAAP UK, стандарти обліку ісламських країн тощо.

Іншою формою інтеграції з метою побудови єдиного інформаційного простору підприємства є об'єднання облікових підсистем різних суб'єктів господарювання, що відносяться до різних видів діяльності. Основною перешкодою, яка не дозволяє забезпечити формування такого простору є відсутність єдиних теоретико-методологічних засад ведення обліку у суб'єктів, що відносяться до даних сфер.

Ще одним варіантом використання теоретичного концепту інформаційного простору в бухгалтерському обліку є побудова інтегрованого інформаційного простору на основі використання облікового та інших інформаційних просторів (контрольного, аналітичного, податкового тощо). В даному випадку слід говорити про адаптацію облікової системи підприємства

під запити окремої групи користувачів облікової інформації, що в окремих випадках може перешкоджати ефективному виконанню обліковою системою своїх функцій відносно інших видів користувачів.

З позиції подальшого розвитку облікової науки найбільш важливе значення використання поняття інформаційного простору має відносно окремого виду обліку, оскільки дозволяє відмежувати інформаційне середовище, що формується в рамках окремого виду обліку від облікової системи підприємства та від загального інформаційного простору підприємства. Наприклад, інформаційний простір фінансового обліку може бути представлений двома видами просторів: 1) Первісно сформований за результати функціонування підсистеми фінансового обліку простір; 2) Вторинно одержаний простір в результаті сприйняття користувачами інформації з підсистеми фінансового обліку. Окремі вчені також наголошують про існування інформаційного простору управлінського обліку.

Дослідники, які використовують поняття просторів фінансового та управлінського обліку порівнюють їх між собою, відмічаючи варіанти їх взаємодії, сфери перетину між ними та відмінні особливості, пріоритетність формування і розвитку того або іншого простору для забезпечення зростаючих потреб користувачів облікової інформації. Зокрема, значна кількість дослідників наголошують, що інформаційний простір управлінського обліку може включати значну частину простору фінансового обліку, що залежить на конкретному підприємстві від особливостей впровадженої на ньому системи управління.

Виходячи з існування вищенаведених пропозицій щодо виділення інформаційних просторів за різними видами обліку, доцільним також є формування облікового інформаційного простору і для інших видів обліку, зокрема, податкового, стратегічного, екологічного, соціального та ін., що дозволить підвищити рівень інформаційної підтримки користувачів, зокрема, забезпечити генерування більш якісної інформації, що формується в рамках

відповідних облікових підсистем (податкового, стратегічного, екологічного, соціального обліку тощо) для задоволення їх зростаючих потреб.

Деякі дослідники також наголошують, що можна формувати інформаційний простір для окремого об'єкта обліку. Так, Д.М. Трачова розробила концептуальний фреймворк єдиного обліково-інформаційного простору амортизаційної політики [126, с. 362]. Однак такі пропозиції вважаємо не зовсім доцільними, оскільки основною метою формування інформаційного простору є здійснення синтезу інформаційних ресурсів у відповідності до потреб користувачів. А оскільки вузькоспеціалізована інформація про окремих об'єкт обліку не надається користувачам окремо, а лише в сукупності з іншою обліковою інформацією, тому побудова окремого інформаційного простору для таких цілей є не зовсім доречною.

Для визначення і обґрунтування сутності поняття «обліковий інформаційний простір» необхідно встановити, що взагалі розуміється під інформаційним простором підприємства, яким чином співвідноситься дане поняття з іншими поняттями і категоріями, які використовуються в бухгалтерському обліку для обґрунтування певного інформаційного поля, що формується суб'єктами ведення і організації бухгалтерського обліку та використовується користувачами для прийняття різних видів рішень.

Поняття інформаційного простору є достатньо багатограним, оскільки може стосуватись як певного територіального утворення, економічної системи, галузі, підприємства тощо. Розглядаючи філософські основи даного поняття слід намагатись їх екстраполювати відносно окремого підприємства, оскільки саме інформаційний простір підприємства напряму стосується системи бухгалтерського обліку, яка є його основним компонентом.

Необхідність формування на підприємстві інформаційного простору є наслідком комп'ютеризації та інформатизації діяльності підприємств, яка поступово призводить до перенасичення інформаційними ресурсами, що зумовлює необхідність використання таких структур їх збереження, обробки та представлення, які б забезпечували максимальну ефективність прийняття

управлінських рішень. Саме такою організаційною структурою є інформаційний простір, який дозволяє забезпечити високоорганізований синтез інформаційних ресурсів та організувати швидкий та релевантний доступ до них. Виходячи з сутності поняття інформаційного простору, його використання дозволяє визначити структуру та методи формування і представлення інформації на рівні системи управління окремого підприємства та вивчати рівень її впорядкованості, релевантності, інтенсивності формування та передачі.

Серед дослідників, які займаються вивченням сутності інформаційного простору з філософської точки зору немає повної єдності в поглядах стосовно його структурних компонентів, хоча переважно їх позиції є досить схожими. Так, В.І. Гриценко, М.І. Вовк, А.Б. Котова до складу інформаційного простору відносять структуровані інформаційні ресурси, мережеві інформаційні технології та телекомунікаційні елементи [60, с. 14]. У складі облікового інформаційного простору запропоновано виділяти наступні структурні елементи (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Складові облікового інформаційного простору

Виходячи з використання поняття інформаційного простору на рівні підприємства під інформаційними ресурсами, як елементом інформаційного простору, слід розуміти сукупність даних та інформації у вигляді окремих документів, масивів документів, реєстрів та звітів в інформаційних системах підприємства. Засоби інформаційної інфраструктури – це сукупність різноманітних інформаційних технологій, які використовуються відповідними суб'єктами для обробки і перетворення інформаційних

ресурсів у відповідності до потреб користувачів. Засоби інформаційної взаємодії – це сукупність засобів, які забезпечують зворотний зв'язок між суб'єктами обробки і перетворення інформаційних ресурсів та її користувачами, надаючи доступ і забезпечуючи представлення та трансляцію інформаційних ресурсів у необхідному візуалізованому вигляді.

Побудова інформаційного простору підприємства є складним процесом, що передбачає необхідність інтеграції інформаційних ресурсів, засобів інформаційної інфраструктури та засобів інформаційної взаємодії, різних видів суб'єктів, що використовують вищенаведені засоби та кінцевих користувачів інформації. Основними задачами, які висувуються при первинній побудові та подальшому розвитку інформаційного простору, є забезпечення швидкості одержання і представлення необхідної інформації користувачам в мінливих економічних умовах. Їх досягнення передбачає здійснення суб'єктами організації інформаційного простору скоординованого комплексу дій, спрямованих на забезпечення ефективної взаємодії його основних елементів, зокрема, комунікаційної взаємодії з користувачами інформації.

Базуючись на концепції інформаційного простору сучасні дослідники в сфері бухгалтерського обліку виділяють поняття облікового інформаційного простору або його окремих видів (інформаційний простір управлінського або фінансового обліку). Виходячи з проведеного аналізу визначень поняття облікового інформаційного простору та його видів можна констатувати, що дані поняття однозначно не визначені термінологічно, і серед авторів не існує спільної думки щодо їх сутності. Поняття «обліковий інформаційного простір» розглядається дослідниками в якості синоніму таких понять, як «інформаційне поле», «область», «сфера» або «середовище», що також свідчить про відсутність єдиного розуміння щодо його структурних елементів. Спільним в більшості поглядів вчених стосовно даного поняття є його розуміння як складової загального інформаційного простору підприємства та включення до складу його елементів різних варіантів

групування інформації (дані, знання, інформаційні ресурси, інформаційні потоки). Існування відмінностей в підходах дослідників пояснюється тим, що обліковий інформаційний простір не є гетерогенним, до складу якого входять підпростори (управлінського обліку, фінансового обліку тощо), в яких об'єкти, методи і процеси обробки та форми представлення інформації відрізняються між собою. Тому дане поняття і його зміст потребують уточнення з врахуванням особливостей функціонування облікової інформаційної технології та потреб і вимог користувачів облікової інформації в умовах сьогодення.

Проведений аналіз розуміння сутності поняття «інформаційний простір» в філософській літературі дозволив встановити, що обліковий інформаційний простір – це сукупність різноманітних видів облікової інформації, джерел її виникнення, місць її обробки, збереження та передачі, що стосується як обліково-інформаційної системи окремої бізнес-одиниці (підприємство, група підприємств), так і окремих елементів такої системи. До складу облікового інформаційного простору входять облікові інформаційні ресурси, тобто облікова інформація різних видів, обліково-інформаційна інфраструктура та засоби забезпечення обліково-інформаційної взаємодії між суб'єктами її створення, перетворення, представлення та трансляції користувачам.

Обліковий інформаційний простір підприємства виконує наступні функції:

- організація, інтеграція, структуризація та змістовне агрегування всіх облікових інформаційних ресурсів підприємства;
- інтенсифікація використання облікових інформаційних ресурсів в процесі прийняття рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами;
- забезпечення ефективності функціонування ринків капіталу шляхом зменшення інформаційної асиметрії.

При цьому також слід враховувати, що окрім запропонованого вище поняття облікового інформаційного простору, що є його більш вузьким

розумінням, виходячи з розгляду бухгалтерського обліку як практичної діяльності, окремі сучасні вчені також розглядають дане поняття в його широкому розумінні, виходячи з багатогранності бухгалтерського обліку як практичної діяльності, науки та навчального предмету. Використання такого більш широкого розуміння передбачає врахування наукової компоненти, тобто сукупність теоретико-методологічних та організаційних засад, які покращують комунікацію між представниками наукової спільноти в сфері бухгалтерського обліку.

Сфера формування та обміну обліковою інформацією стає своєрідним простором, реалізованим на базі облікової науки і системи органів - безпосередніх учасників, агентів, що адмініструють і інших органів. Проте, використання такого широкого розуміння поняття облікового інформаційного простору, на нашу думку, не лише не забезпечує удосконалення облікової науки, а навпаки, ускладнює його розуміння, додаючи до процедурних аспектів пошуку, обробки і представлення облікової інформації, ще й наукові аспекти здійснення даних процедур, що зумовлює недоречність його використання в подальших наукових дослідженнях.

Значний розвиток теорії стратегічного управління протягом трьох останніх десятиліть та активне впровадження в діяльність провідних підприємств систем стратегічного менеджменту висувають до системи бухгалтерського обліку нові вимоги щодо змістовного наповнення та формального представлення облікової інформації, яка використовується для прийняття стратегічних управлінських рішень. Існування таких незадоволених інформаційних потреб та запитів з боку стейкхолдерів облікової системи зумовлює необхідність удосконалення її теоретико-організаційних засад на основі використання сучасних теорій. Однією з таких є комунікаційна теорія, яка дозволяє виокремити різні види облікових процедур в контексті розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи. Застосування комунікаційної теорії дозволяє

виділити та обґрунтувати поняття облікового стратегічного інформаційного простору, тобто сукупності облікової інформації стратегічного спрямування, джерел її виникнення, місць її обробки, збереження та передачі, а також обґрунтувати його структурні елементи. Виділення та включення даного теоретичного конструкту до складу системи облікових наукових знань дозволить створити необхідні передумови для більш ефективної організації облікової системи стратегічного спрямування, яка може бути покладена в основу побудови інформаційного забезпечення системи стратегічного управління на підприємстві.

Розвиток системи інформаційного забезпечення стратегічного управління потребує необхідність удосконалення теоретичних аспектів функціонування системи бухгалтерського обліку на основі використання комунікаційної теорії. Її застосування дозволяє виділити у складі інформаційного простору підприємства обліковий стратегічний інформаційний простір та описати його основні структурні компоненти. Це сприятиме удосконаленню теоретичних аспектів бухгалтерського обліку як основи інформаційного забезпечення системи управління, а також створюватиме необхідні передумови для підвищення ефективності організації облікової системи як джерела інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Одним із перспективних напрямів використання концепції інформаційного простору є система управління підприємства, оскільки формування окремого інформаційного простору для окремих видів чи складових системи управління дозволяє значно підвищити ефективність її функціонування шляхом підвищення рівня інформаційної підтримки, зменшення витрат на інформаційну взаємодію з постачальниками інформації, більш детального врахування потреб і запитів суб'єктів прийняття управлінських рішень тощо. Тому для ефективної реалізації стратегічного управління на підприємстві необхідна не лише достатня кількість джерел надходження та каналів передачі інформації про внутрішнє середовище

підприємства (бізнес-процеси та взаємозв'язки між ними), про його мезо- та макрозовнісне середовище, а має бути побудовано єдиний обліковий стратегічний інформаційний простір (далі – ОСІП), який би дозволив інтегрувати всі можливі інформаційні ресурси, необхідні для прийняття стратегічних рішень та реалізації стратегічних ініціатив та став би основою для формування сукупності необхідних інформаційних процесів та інформаційних систем стратегічного спрямування.

Питання необхідності формування стратегічного облікового інформаційного простору на сьогодні явно та неявно піднімається в працях вітчизняних / та зарубіжних дослідників, якими обґрунтовується доцільність створення єдиного місця (інформаційної бази, моделі, середовища) де зберігатиметься, оброблятиметься та звідки надаватиметься повна, релевантна та достовірна інформація, необхідна для прийняття стратегічних управлінських рішень. Наприклад, М.В. Рета визначає домінантою перетворень у сфері бухгалтерського обліку необхідність розширення інформаційного простору обліку в напрямі забезпечення його стратегічної

На думку І.І. Криштопи для виведення системи бухгалтерського обліку на якісно новий рівень, що забезпечить створення ефективної інформаційної бази стратегічного управління інтегрованими структурами бізнесу, підвищується актуальність розв'язання завдань щодо побудови стратегічного обліку об'єднаного бізнесу як підприємницької діяльності інтегрованих структур бізнесу за різними організаційно-правовими формами об'єднань підприємств [79, с. 5]. Хоча автори і не використовують в даному випадку поняття інформаційного простору, однак незмінною залишається їх прагнення щодо створення єдиного інформаційного поля або бази, що забезпечуватиме надання необхідної інформації суб'єктам для прийняття стратегічних рішень.

Подібну позицію також займає В.І. Кузь, на думку якого у системі стратегічного управління, зважаючи на необхідність прийняття стратегічних, нетипових, глобальних, неформалізованих, багатоцільових, довгострокових

управлінських рішень, рішень в умовах невизначеності та з багатьма критеріями у формуванні його інформаційного забезпечення, слід вести мову про необхідність побудови інформаційної моделі стратегічного управління [80, с. 193], а також Н.Ю. Єршова, яка пропонує створити інформаційне середовище стратегічного управлінського обліку, яке б володіло системними властивостями і містило б в собі потенціал для забезпечення взаємодії між користувачами, а також резерви для власного навчання і розвитку [66].

Інформаційна модель, інформаційна система та інформаційне середовище, що виділяються авторами (В.І. Кузь, Н.Ю. Єршова), на нашу думку, в даному випадку теж розглядаються в якості аналогів інформаційного простору, тобто загальної сукупності інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Таким чином, на сьогодні окремими дослідниками (Н.Ю. Єршова, І.І. Криштопа, В.І. Кузь, М.В. Рета), які займаються проблематикою розвитку системи облікового забезпечення стратегічного управління, піднімається питання щодо необхідності формування єдиного облікового стратегічного інформаційного простору підприємства. Його виокремлення сприятиме інтеграції всієї облікової інформації стратегічного спрямування, необхідної для прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами, а також в цілому забезпечуватиме підвищення ефективності організації обліку на підприємстві.

В той же час, окрема група дослідників, в цілому наголошуючи на необхідності виділення поняття інформаційного простору підприємства з метою підвищення ефективності функціонування системи управління, не підтримує окремого виділення стратегічного інформаційного простору. Такі автори підтримують позицію, що загальний обліковий інформаційний простір забезпечуватиме належну інформаційну підтримку як для прийняття оперативних та тактичних, так і стратегічних управлінських рішень. Такий підхід, на нашу думку, є помилковим, оскільки його застосування нівелює визначальні особливості стратегічного управління підприємствами, для

задоволення яких необхідних є формування окремих інформаційних систем для обробки даних та одержання інформації, релевантної вимогам суб'єктів, що приймають стратегічні управлінські рішення. Дану позицію підтверджує Л.В. Титенко, відмічаючи, що процес створення єдиного інформаційного простору обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління потребує реорганізації інформаційних потоків та орієнтації їх на виконання двох основних функцій: 1) Задоволення інформаційних потреб менеджменту підприємства в інформації для підтримки процесу ухвалення рішень та їх реалізації (облік, аналіз і контроль); 2) Задоволення потреб зовнішніх структур в інформації відповідно до законодавчих розпоряджень або для самопрезентації підприємства [125, с. 1418-1419]. Визначальною особливістю в даному твердженні є необхідність проведення реорганізації чинних процедур перетворення і представлення облікової інформації, оскільки для прийняття стратегічних рішень необхідна інформація, яка відрізняється за своїми змістовними та формальними характеристиками від «традиційної» тактико-орієнтованої облікової інформації.

ОСІП в контексті розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи можна представити наступним чином (рис. 2.7).

Обліковий стратегічний інформаційний простір (ОСІП) – це сукупність різноманітних видів облікової інформації стратегічного спрямування, джерел її виникнення, місць її обробки, збереження та передачі, що стосується як обліково-інформаційної системи окремої бізнес-одиниці (підприємство, група підприємств), так і окремих елементів такої системи (стратегічних центрів відповідальності (витрат, доходів, прибутку) тощо). Виходячи із запропонованої вище (рис. 2.6) структури облікового інформаційного простору у складі ОСІП виділено наступні складові:

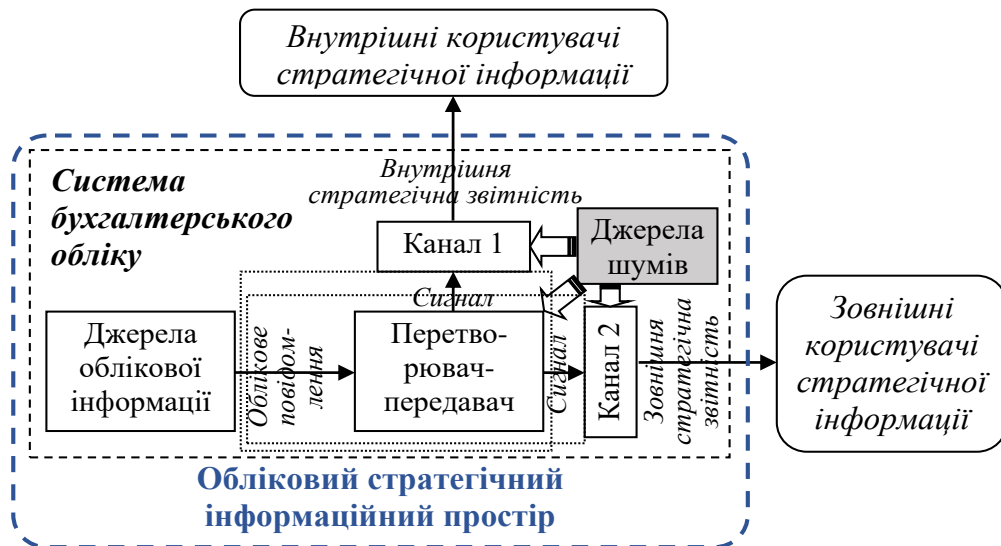


Рис. 2.7. Обліковий стратегічний інформаційний простір в контексті розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи

1. *Облікові стратегічні інформаційні ресурси (ОСІР)* – це сукупність облікових даних (які не пройшли процедури остаточної обробки) та інформації стратегічного спрямування (які пройшли остаточну обробку) у вигляді окремих документів, масивів документів, реєстрів та звітів (облікових (фінансових, управлінських, стратегічних тощо), аналітичних, аудиторських) в інформаційних системах підприємства. До складу ОСІР включаються дані та інформація про поточну діяльність підприємства, його зовнішнє середовище, а також про його стратегічні ініціативи і фактори внутрішнього та зовнішнього середовища, які можуть впливати на зміни вже обраної та нових сформованих стратегій підприємства.

Інформацію, що входить до складу ОСІР, можна поділити на внутрішню (сформована в рамках інформаційних систем підприємства), та зовнішню (одержану з зовнішніх інформаційних джерел), які в сукупності забезпечують формування дієвої інформаційної підтримки стратегічного менеджменту. За формою така інформація може бути представлена як у вигляді фінансових, нефінансових, так і інтегрованих показників. За змістовним наповненням така інформація може мати ретроспективний характер, відображати поточний стан справ діяльності та рівня розвитку його зовнішнього середовища, а

також бути майбутньо-орієнтованою. З метою забезпечення ефективного функціонування ОСІП необхідним є визначення регулярності та періоду формування облікових стратегічних інформаційних ресурсів (рік, квартал, місяць, декада, день, онлайн-звітність тощо), а також встановлення рівня агрегації такої інформації (часові рамки, функціональні підрозділи, стратегічні ініціативи, моделі прийняття стратегічних рішень тощо).

Виходячи з облікової комунікаційної теорії ОСІР формуються на основі джерел облікової інформації та в результаті перетворювачем-передавачем облікових повідомлень на облікові сигнали, які у вигляді внутрішньої та зовнішньої стратегічної звітності надаються стейкхолдерам для прийняття рішень стратегічного спрямування.

2. Засоби облікової стратегічної інформаційної інфраструктури (ЗОСІІ) – це сукупність різноманітних інформаційних технологій, які використовуються відповідними суб'єктами для обробки і перетворення інформаційних ресурсів у відповідності до потреб користувачів. Виходячи з функціонального підходу такі засоби слід розглядати як сукупність методів бухгалтерського обліку, які можуть бути використані для формування облікових стратегічних інформаційних ресурсів, необхідних для прийняття стратегічних рішень. До складу таких методів можна віднести три групи методів: 1) Традиційні методи бухгалтерського обліку (8-ми елементна облікова методологія), покладені в основу функціонування системи бухгалтерського обліку, що побудована на основі використання подвійного запису, і що забезпечують формування бухгалтерської звітності; 2) Методи та інструменти стратегічного управлінського обліку, основною задачею яких є формування інформації різного вигляду для прийняття рішень стратегічного спрямування; 3) Інжинірингові методи, які передбачають доповнення традиційної облікової методології інжиніринговими інструментами (стратегічні облікові проведення, похідні стратегічні балансові звіти тощо) з метою одержання стратегічної облікової інформації;

4) Інтегроване звітування, як сукупність способів і прийомів для формування інтегрованої звітності в широкому розумінні.

Виходячи з облікової комунікаційної теорії ЗОСІІ використовуються перетворювачем-передавачем для формування облікових сигналів, які відповідають потребам внутрішніх або зовнішніх стейкхолдерів.

3. *Засоби облікової стратегічної інформаційної взаємодії (ЗОСІВ)* – це сукупність засобів, які забезпечують прямий і зворотний зв'язок між суб'єктами обробки і перетворення стратегічних інформаційних ресурсів та її користувачами, надаючи доступ і забезпечуючи представлення та трансляцію облікових стратегічних інформаційних ресурсів у необхідному візуалізованому вигляді. До ЗОСІВ відносяться різні форми бухгалтерської фінансової, нефінансової та інтегрованої звітності, інші інтерактивні форми представлення облікової інформації (інформаційні портали, сайти, платформи тощо), а також інші засоби візуалізації облікової інформації стратегічного спрямування (*data visualization tools*). Для забезпечення більш ефективної комунікаційної взаємодії зі стейкхолдерами в контексті стратегічного розвитку підприємства міжнародними та національними регуляторами пропонуються до використання різноманітні інноваційні технологічні інструменти (*XBRL, ESEF* та інші цифрові звітні інструменти (*digital reporting tools*)), які дозволяють значно полегшити як процес обробки облікової інформації на підприємстві з метою забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів (формування звітів за запитом, онлайн представлення облікової інформації, формування багатовимірної звітності (*OLAP*) тощо), так і процес її інтерпретації з боку стейкхолдерів.

Виходячи з облікової комунікаційної теорії ЗОСІВ є складовими каналів передачі облікових сигналів стейкхолдерам (внутрішнього та зовнішнього) і які одночасно забезпечують зворотний зв'язок з суб'єктами організації облікової системи підприємства.

Основною задачею побудови ОСІІ на підприємстві є одержання достовірної та значимої інформації стратегічного спрямування про стан та

результати діяльності підприємства, його зовнішнє середовище, що створюватиме передумови для підвищення ефективності прийняття стратегічних рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Однією з особливостей ОСП є його здатність до зміни власних інформаційних меж (їх звуження або розширення), що є результатом появи / зникнення окремих видів інформаційних потоків внаслідок:

- трансформації господарської діяльності підприємства та його зовнішнього середовища, що зумовлює необхідність формування додаткової інформації стратегічного спрямування;

- удосконалення системи стратегічного управління, що передбачає використання нових моделей прийняття стратегічних рішень та їх облікового забезпечення;

- удосконалення систем прийняття інвестиційних та позикових рішень стратегічного спрямування у зовнішніх стейкхолдерів;

- розробки нового методологічного інструментарію стратегічного обліку, що забезпечує обробку та узагальнення інформації;

- постійного розвитку інформаційно-комп'ютерної системи підприємства під впливом удосконалення техніко-технологічних засобів.

2.3. Комунікаційна парадигма бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління

Розвиток обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного управління передбачає необхідність формування теоретико-методологічних засад, що дозволить розробити дієві методики та сформулювати рекомендації для удосконалення практичної діяльності підприємств. Одним із способів формування таких теоретико-методологічних засад є виокремлення теоретичних конструктів вищого рівня – парадигм, які дозволяють провести систематизацію бухгалтерських наукових знань та проаналізувати динаміку їх змін. Незважаючи на досить активне використання парадигмальної моделі

розвитку науки Т.С. Куна в бухгалтерському обліку, серед вчених на сьогодні відсутня єдність в запропонованих підходах, що є свідченням неоднозначності шляхів вирішення нагальних облікових проблем, так і підтверджує складність процесу розробки теоретико-методологічних засад обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного управління. Вищенаведене зумовлює необхідність уточнення можливості застосування парадигмальної моделі розвитку науки для побудови теоретичних засад концепції стратегічних облікових комунікацій.

Для подальшого розвитку облікової науки важливе значення має процес систематизації та узагальнення наукових знань, які сформувались на певному етапі її розвитку, а також виявлення основоположних тенденцій та закономірностей, які характеризують даний період, що дозволить сформувати подальші перспективи розвитку системи таких знань, а також скоригувати напрями наукових досліджень в обліковій сфері. Дана позиція обґрунтовується тим, що система бухгалтерських наукових досліджень є динамічним процесом, який перебуває в постійному історичному розвитку, внаслідок чого наукові знання в сфері обліку та процедури його формування теж змінюються в контексті удосконалення даного процесу. В результаті можна констатувати постійний еволюційний розвиток окремих елементів структури облікової науки, поява нових та відмирання старих елементів, виникнення нових зв'язків між існуючими та новими її елементами, внаслідок чого трансформуються напрями наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку та в цілому відбувається коригування стратегії їх реалізації вченими.

Наприклад, зростання вимог до системи бухгалтерського обліку в частині необхідності розкриття інформації соціального та екологічного спрямування внаслідок значного загострення відповідних проблем на глобальному рівні зумовило необхідність введення до складу облікової науки нових елементів – нефінансової та інтегрованої звітності. Їх поява, з одного боку, зумовила трансформацію існуючих підходів до здійснення наукових

досліджень в сфері бухгалтерського обліку, що проявляється в дослідженні не лише внутрішніх особливостей функціонування підприємства, а й в аналізі його ролі в функціонуванні навколишнього середовища та визначення місця бухгалтерського обліку в загальній системі соціально-економічних інститутів. Одним із результатів таких трансформацій стало поступове формування інституційної теорії бухгалтерського обліку в Україні (В.М. Жук, О.Г. Сокіл, І.А. Юхименко-Назарук та ін.), яка зачіпає організаційні, соціологічні та поведінкові аспекти функціонування бухгалтерського обліку як окремого інституту, так і особливості поведінки суб'єктів організації та ведення бухгалтерського обліку.

З іншого боку, розвиток інтегрованої та нефінансової звітності призвели до поступового виділення окремого напрямку наукових досліджень, що стосується розробки та побудови системи інтегрованого звітування, що має забезпечити існуючі та потенційні потреби стейкхолдерів обліковою інформацією про різноманітні аспекти діяльності підприємства за допомогою фінансових та нефінансових показників. Зокрема, з'явилась значна кількість наукових публікацій (О.М. Баришнікова, К.В. Безверхий, С.Ф. Голов, Д.О. Грицишен, В.В. Євдокимов, Р.О. Костирко, В.М. Костюченко, П.О. Куцик, І.О. Макаренко, О.О. Нестеренко, О.Г. Сокіл та ін.), присвячених формуванню системи індикаторів, які б забезпечили достовірне та релевантне відображення впливу діяльності підприємства на навколишнє соціальне та екологічне середовище, використання ним інновацій в своїй діяльності та дотримання етичних і соціальних норм. Разом з цим паралельно відбувається

Існування подібної тенденції є свідченням зміни стратегії наукового пошуку в бухгалтерському обліку, коли визначальним фактором для здійснення досліджень виступають не внутрішні ініціативи представників бухгалтерської наукової спільноти, а зовнішні інформаційні потреби і запити користувачів облікової інформації. Таким чином, зміна інформаційних запитів і потреб, на чому безпосередньо наголошують представники

позитивної теорії обліку, на сьогодні є основним джерелом для удосконалення чинних теоретико-методологічних засад облікової системи, яке по

Окрім відповіді на запитання, яким чином відбуваються зміни в системі бухгалтерських наукових знань, важливе значення також має обґрунтування того, яким чином відбувається цей процес, кумулятивно чи некумулятивно, і під впливом яких факторів. Кумулятивний підхід до розуміння процесу розвитку системи бухгалтерських наукових знань передбачає, що знання розвиваються шляхом поступового накопичення, тобто коли нові знання нашаровуються на існуючу систему знань. За таким підходом превалюючою характеристикою є кількісне зростання знань та їх послідовне і безперервне узагальнення і примноження, коли вчені-сучасники в сфері бухгалтерського обліку будують свої нові теорії та концепції на основі наукових результатів вчених-попередників. Внаслідок чого одні облікові теорії змінюються новими, більш загальними теоріями, свідченням чого є поступовий рух вчених наприкінці XIX-го – початку XX-го століття від облікової теорії одного рядку рахунків (В. Крекніт, М. Берлінер, А.М. Галаган, М. Кольманн) до теорії двох рядів рахунків (Ф. Гюглі, Р. Рейш, И.К. Крабіг, Л. Пті, І.Ф. Шер, Ф.В. Єзерський, Н.С. Лунський), а потім і до теорії трьох рядів рахунків (Ф. Панайотопуло, Ф. Лейтнер, Ж. Дюмарше), що було переконливо продемонстровано проф. М.С. Помазковим [107, с. 148-243].

Некумулятивний підхід до розуміння процесу розвитку системи бухгалтерських наукових знань передбачає, що перехід від одного етапу розвитку облікової науки до іншої пов'язаний з переглядом основоположних засад, конструкцій та методів. А сам розвиток облікової науки можна охарактеризувати як постійну боротьбу між конкуруючими теоріями, концепціями, системами та методологіями, які не завжди можуть бути логічно пов'язані або адекватно порівняні між собою внаслідок відсутності змістовної подібності або спадкоємності. Це породжує виникнення конфліктів між вченими, які створюють, притримуються або розвивають

подібні теорії, концепції тощо. Найбільш яскравим і значним за своїми наслідками прикладом некумулятивного розвитку бухгалтерських наукових знань стала поява та поступовий розвиток позитивної теорії обліку завдяки дослідженням Р. Уоттса та Дж. Циммермана [347], які на початку 1980-х років сформуvalи нові стандарти, принципи та напрями здійснення наукових досліджень, які поступово стали мейнстримом облікової науки в світі.

Оскільки кумулятивний та некумулятивний підходи до розвитку науки є прикладами крайнощів, які у чистому вигляді не трапляються в процесі розвитку систем наукових знань, тому для аналізу системи бухгалтерських наукових знань можуть використовуватись комбіновані варіанти їх застосування, оскільки проведений аналіз засвідчує постійну взаємодію кількісних та якісних змін бухгалтерських наукових знань, що відбуваються як під впливом внутрішніх, так і зовнішніх факторів. Представники позитивізму, що займались дослідженням проблематики динаміки наукових знань, створили різноманітні моделі, які дозволяють охарактеризувати розвиток наукових знань в сфері бухгалтерського обліку, описати особливості даного процесу, встановити вимоги для ефективного приросту знань та фактори, які сприяють активізації пізнавальної та науковій діяльності в даній сфері. Одним з важливих завдань в умовах сьогодення є обрання та інтерпретація такої постпозитивістської моделі, яка дозволить найбільш адекватно охарактеризувати процес впровадження стратегічних облікових комунікацій на тлі розвитку системи стратегічного менеджменту підприємств протягом декількох останніх десятиліть.

На нашу думку, найбільш повно і достовірно процес розвитку системи бухгалтерських наукових знань в контексті розвитку концепції стратегічних облікових комунікацій дозволяє описати парадигмальна концепція Т.С. Куна, що обґрунтовується наступними причинами:

– використання концепції стратегічних облікових комунікацій в бухгалтерському обліку є більш наближеним до некумулятивного способу розвитку бухгалтерських наукових знань;

- відсутні глибокі напрацювання в сфері теорії бухгалтерського обліку, які могли б бути покладені в основу концепції стратегічних облікових комунікацій;
- відсутні інші подібні концепції, з якими б можна було б змістовно порівняти концепцію стратегічних облікових комунікацій;
- існує позитивний досвід використання парадигмальної концепції для обґрунтування особливостей розвитку системи бухгалтерських наукових знань в результаті впровадження інших міждисциплінарних концепцій в облікову науку;

Парадигмальна модель розвитку науки була розроблена Т.С. Куном в результаті неможливості повноцінного опису реального опису науки як за допомогою верифікаціонізму логічних позитивістів, так і за допомогою концепції фальсифікаціонізму К. Поппера. Її загальні риси були вперше повністю розкриті в праці «Структура наукових революцій» (1962 р.). Основоположним припущенням такої моделі було те, що неможливо повністю і достовірно відокремити правильну теорію від хибної через неможливість проведення «вирішального експерименту», внаслідок чого автор обґрунтовує тезу про розвиток науки стрибками, що є наслідком виникнення наукових революцій. Наукові революції – це певні події в розвитку науки, під час настання яких відбувається перехід від сукупності одних фундаментальних теоретичних засад до інших нових засад. Такий перехід автор називає зміною парадигми, яка характеризується неспіввимірністю, тобто неможливістю порівняти між собою нову і стару парадигму або їх складові через наявні змістовні та формальні розбіжності в поглядах її прихильників, а також і некумулятивністю, тобто коли нова парадигма не включає до свого складу існуючі напрацювання попередників в даній науковій сфері.

В цілому в основу парадигмальної моделі розвитку науки автором було покладено наступні поняття (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

Основоположні поняття парадигмальної моделі розвитку науки
Т.С. Куна (узагальнено на основі [255, с. 19-239])

<i>Назва поняття</i>	<i>Характеристика</i>
Нормальна наука	Сукупність наукових досягнень (законів, теорій, концепцій тощо), які протягом деякого часу визнаються певним науковим співтовариством як основа для розвитку його подальшої практичної діяльності
Наукове співтовариство	Сукупність вчених-професіоналів, що відображає специфіку наукової професії
Наукова парадигма	Беззастережно прийнята науковим співтовариством модель наукової діяльності
Наукова революція	Це зміна парадигми, що характеризується переходом від однієї фази функціонування нормальної науки до іншої

Використовувані Т.С. Куном поняття (табл. 2.3) не складають в сукупності єдину цілісну систему, оскільки є різнорівневими поняттями, однак чітко розмежовані та узгоджені між собою, логічно довершуючи підхід автора до розуміння некумулятивного, стрибкоподібного розвитку науки.

Нормальною наукою вважається така фаза її розвитку, яка характеризується удосконаленням чинної парадигми, і під час якої всі знову відкриті феномени можуть бути обґрунтовані та описані засобами даної парадигми. В цей період відсутні інші альтернативні варіанти чинної парадигми або сумніви щодо реальності і об'єктивності її окремих засад. Наукове співтовариство – це сукупність вчених певної наукової сфери діяльності, які є розробниками та прихильниками однієї парадигми і що забезпечують продовження фази нормальної науки. Вони використовують однакові методи наукових досліджень та спілкуються однаковою «науковою мовою», виступаючи якими опонентами адептів інших парадигм.

Наукова парадигма за Т.С. Куном [255, с. 175-212] є комплексним поняттям (дисциплінарною матрицею), що є базовою узагальнюючою теорією, яка визначає норми здійснення наукових досліджень в певній сфері та концептуалізує науковий світогляд вчених, що є її прихильниками. Вона складається з: 1) Символічних генералізацій (найбільш важливих узагальнень в формі законів, аксіом тощо); 2) Метафізичні припущення (концептуальні

засадничі моделі, покладені в основу теорії, що визначають фундаментальні методологічні принципи світосприйняття прихильників парадигми); 3) Ціннісні установки вчених, які використовуються ними в процесі здійснення досліджень; 4) Зразкові дослідницькі результати, які дозволяють вирішувати проблеми, і демонструють «силу» чинної парадигми. Таким чином, наукова парадигма є центральним поняттям моделі Т.С. Куна, що характеризує нормальну науку, а весь процес розвитку науки за Т.С. Куном є процесом зміни парадигм – поступового революційного переходу від однієї парадигми до іншої.

Перехід від однієї парадигми до іншої, як свідчення некумулятивної природи розвитку науки, відбувається поступово, оскільки для спростування положень наукової парадигми та для розвінчання переконань її прихильників потрібен набір фактів, контрприкладів та доказів, а також значні затрати часу та сил на популяризацію нових ідей серед наукової спільності. Такий перехід Т.С. Кун [255, с. 163-171] детально описує, виділяючи між фазами нормальних наук, які характеризуються переходом до нової парадигми фазу виникнення та нарощення аномалій, що характеризується появою нових феноменів, які не можуть бути повною мірою обґрунтовані засобами чинної парадигми, збільшенням їх кількості, що в цілому призводить до зростання критики окремих її положень. Після фази аномалій настає фаза кризи, коли вже чітко намітились основні проблеми чинної парадигми, узагальнені наукові факти, які підтверджують сумнівність її положень, відбувається зменшення кількості їх прихильників, виникають суперечки між представниками наукового співтовариства, наслідком чого стає поява альтернативних варіантів розвитку або трансформації її основних складових (символічних генералізацій, метафізичних припущень, ціннісних установок, зразкових дослідницьких результатів).

Фаза кризи в певній науковій сфері діяльності за Т.С. Куном повинна призвести до наукової революції, коли відбувається формування нового наукового співтовариства, яке розробляє нову дисциплінарну матрицю, що

забезпечує нове сприйняття існуючої наукової реальності, представники якого заперечують попередню парадигму. Нова парадигма не може базуватись на теоретичних положеннях старої парадигми, внаслідок чого є неспіввимірною з нею. Після узгодження існуючих точок зору щодо базових положень розвитку нової парадигми, остаточного закріплення і загального сприйняття її фундаментальних теорій і концепцій, а також після формування нового наукового співтовариства в завершеному вигляді (сформовані принципи і моделі здійснення наукових досліджень, готуються наукові кадри на засадах нової парадигми та її положення впроваджено в освітній процес) знову відбувається перехід до фази нормальної науки.

Виходячи з положень концепції Т.С. Куна розвиток науки або окремої наукової сфери можна охарактеризувати в розрізі двох наступних стадій: 1) Допарадигмальна стадія, що передує процесу утворення єдиної парадигми, яка поділяється переважною більшістю науковців або представників певної наукової сфери; 2) Парадигмальна стадія, що характеризується оформленням парадигми, встановлення нормального розвитку науки, та її подальшими революційними змінами внаслідок виникнення аномальних наукових фактів, появи різкої критики з боку її супротивників та наростання кризових явищ, що проявляються в нездатності пояснювати об'єктивно існуючі явища, що є предметом даної науки або наукової сфери.

Таким чином, парадигмальна модель розвитку науки Т.С. Куна описує один із можливих варіантів некумулятивного розвитку системи наукових знань, виступаючи певним зразком вирішення дослідницьких завдань. В ній акцентується увага не лише на розвитку змістовних компонентів, а також виділяється важлива роль суб'єкту наукової діяльності, який за допомогою такого конструкту як «наукове співтовариство» включений в загальний процес трансформації окремої сфери наукової діяльності. На сьогодні дана модель активно застосовується в дослідженнях в обліковій сфері для аналізу особливостей розвитку бухгалтерського обліку в різних його проявах (як

наукової, професійної та освітньої діяльності), що детально описано в дослідженнях проф. С.Ф. Легенчука [87, с. 285-312].

Проведений аналіз існуючих поглядів вчених, які використовують парадигмальну модель для аналізу особливостей розвитку системи бухгалтерських знань, дозволив їх об'єднати в дві групи. Представники першої групи (В.М. Жук, М.В. Корягін, П.О. Куцик, Н.М. Малюга, Л.М. Пилипенко, М.С. Пушкар, В.З. Семанюк, М.М. Шигун, І.Й. Яремко та ін.), яких є переважна більшість, намагаються сформулювати власну бухгалтерську парадигму з метою надання нової інтерпретації особливостей розвитку бухгалтерського обліку як окремого напрямку наукової діяльності, соціального явища, економічного інституту або його окремих складових (видів обліку, методології, окремих елементів методу, об'єктів тощо). Друга група дослідників розглядає доцільність застосування парадигмальної моделі в бухгалтерському обліку, обґрунтовуючи причини неможливості або обмеження щодо її застосування (наприклад, пропонуючи замість неї використовувати концепцію науково-дослідницьких програм І. Лакатоша, концепцію дослідницьких традицій Л. Лаудана) або наголошуючи на необхідності більш суворого дотримання критеріїв, встановлених Т.С. Куном, при формуванні бухгалтерських парадигм (Б.Е. Кашінг [187, с. 9-10], С.Ф. Легенчук [86, с. 66-67], Т. Маук [280, с. 238], А.А. Пилипенко [119, с. 45-47]). Зокрема, І. Вахйуді [345, с. 109] з цього приводу зазначає, що оскільки бухгалтерський облік є не такою наукою, як інші природничі науки, на прикладі яких найчастіше відбувається ілюстрація застосування парадигмального методу Т.С. Куна, то для аналізу особливостей його розвитку слід використовувати інші подібні методи, які забезпечуватимуть обґрунтування причин виникнення проблем в сфері облікової науки та більш ефективно характеризуватимуть облікові явища як соціальні явища.

Проведений аналіз поглядів дослідників дозволив встановити, що для розробки теоретико-методологічних засад концепції стратегічних облікових комунікацій слід враховувати позиції представників двох виділених груп, які

займаються проблематикою розвитку системи бухгалтерських наукових знань. Передусім, слід використовувати парадигмальну модель розвитку науки Т.С. Куна для аналізу системи наукових знань в сфері облікового забезпечення стратегічного управління. В той же час, при виділенні нової парадигми необхідно звертати особливу увагу на критерії виділення парадигм, встановлені Т.С. Куном, та в цілому на здатність парадигмальної моделі адекватно описувати існуючий стан справ в даній сфері досліджень. У випадку неможливості забезпечення відповідності таким критеріям або у випадку виявлення неспроможності забезпечити адекватну інтерпретацію процесів формування наукових знань в сфері облікового забезпечення стратегічного управління, слід використовувати іншу постпозитивістську модель для аналізу особливостей розвитку облікової науки.

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку все більш відчутним стає наростання запитів стейкхолдерів стосовно інформації стратегічного спрямування про діяльність підприємства. Все це зумовлює приділення уваги вітчизняних та зарубіжних науковців даній проблематиці, що поступово проявилось в формуванні стратегічних облікових парадигм. Розробка подібних теоретичних конструктів є спробою сформулювати теоретико-методологічні засади системи стратегічного обліку підприємства, що мають стати відправною точкою для розробки методик стратегічного обліку, які забезпечуватимуть формування необхідної інформації, що відповідатиме запитам та інформаційним потребам внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів.

На сьогодні дослідниками достатньо широко використовується парадигмальна модель розвитку науки Т.С. Куна в бухгалтерських наукових дослідженнях, пов'язаних розвитком обліково-аналітичної підтримки системи стратегічного управління. Це пов'язано як зі здійсненням парадигмального аналізу розвитку системи стратегічного управління та встановленням його впливу на систему бухгалтерського обліку, так і з виділенням парадигм стратегічного обліку, стратегічної бухгалтерії,

облікового забезпечення стратегічного управління, тобто різносистемних складових, що стосуються безпосередньо облікової системи підприємства, яка має стратегічне спрямування. Таким чином, можна виділити дві групи напрямів використання парадигмальної моделі розвитку науки Т.С. Куна в контексті розробки облікового забезпечення стратегічного управління (рис. 2.8).

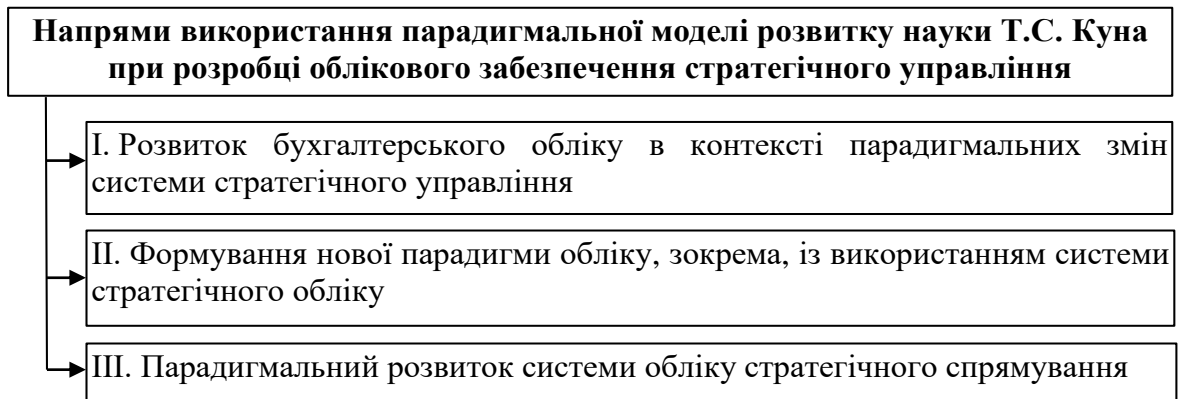


Рис. 2.8. Напрями використання парадигмальної моделі розвитку науки Т.С. Куна при розробці облікового забезпечення стратегічного управління

Представники першого напрямку (М.В. Болдуєв, Р.Ф. Бруханський, Н.Ю. Єршова, І.І. Криштопа, В.З. Семанюк) не наголошують на тому, що на сьогодні відбуваються певні революційні зміни у складі системи бухгалтерського обліку в контексті необхідності забезпечення надання облікової інформації стратегічного спрямування. Однак, вони відмічають про виникнення аномалій, кризових ситуацій та революційних явищ в системі стратегічного управління, яка в останні роки зазнає значних змін, а також аналізують вплив таких змін на систему бухгалтерського обліку та звітності підприємств. В той же час, окремі з цих авторів на фоні існуючих кардинальних змін, що відбуваються в системі управління, також відмічають про появу нової стратегічної парадигми обліку, виходячи з того, що система бухгалтерського обліку виконує забезпечуючу функцію відносно системи управління підприємством. Оскільки лише слідування подібним шляхом

дозволяє забезпечити належний рівень релевантності облікової інформації існуючим та новим запитам різних груп стейкхолдерів.

Розвиток даного напрямку досліджень бере свої витoki зі статті класиків стратегічного менеджменту К.К. Прахалада та Г. Хамела [300, с. 5], присвяченої формуванню нової управлінської парадигми наукових досліджень, пов'язаних з розвитком наукових вчень в сфері стратегії підприємства. В ній автори розкрили визначальні особливості економічних трансформацій, що відбулись на той час (початок 1990 років) та обґрунтували необхідність пошуку нових підходів до формування нової парадигми стратегії, що сприятиме забезпеченню конкурентоспроможності компаній. В умовах формування нової парадигми стратегії важливу роль має відігравати система бухгалтерського обліку, як основний постачальник інформації для прийняття рішень, зокрема, вона має бути налаштована під ті вимоги користувачів інформації, які з'являться в результаті формування такої нової парадигми.

Одним з перших серед вітчизняних вчених дане питання підняв М.В. Болдуєв, наголошуючи про зміну традиційної управлінської парадигми на сучасну парадигму, що призвело до виникнення стратегічної бухгалтерії [4, с. 122]. До основних відмінностей нової від старої парадигми є включення до її складу факторів зовнішнього середовища, вплив яких також повинен відобразитись в бухгалтерській звітності. Подібної позиції також дотримується В.З. Семанюк, на думку якої стратегічна парадигма управління вимагає зміни традиційної системи обліку на стратегічно-орієнтовану, щоб оцінити вплив на результати діяльності підприємства зовнішніх чинників і дій, ризиків та невизначеності, управління змінами, генерації чи створення знань [122, с. 239], а також й І.І. Криштопою, яка в умовах запровадження нової парадигми управління підприємницькою діяльністю інтегрованих структур наголошує на необхідності ролі в ній стратегічного обліку [79, с. 39]. В той же час, жоден з вищенаведених авторів не наводить переконливих аргументів і пропозицій стосовно того, яким чином можна забезпечити

відображення подібних факторів зовнішнього середовища в чинній системі бухгалтерського обліку, залишаючи існуючий рівень довіри до неї без змін.

Найбільш ґрунтовно та детально серед вітчизняних вчених дане питання було розкрито проф. Р.Ф. Бруханським, яким досліджено зміни управлінської парадигми, а також і безпосередньо зміни різних версій стратегічної парадигми обліку, старої та нової, а також обґрунтовано причини відмінностей між ними (розвиток зовнішнього середовища та форм і методів стратегічного управління). В той же час, автор констатує неможливість виділення окремої стратегічної парадигми обліку [9, с. 19] паралельно з переходом до нової стратегічної управлінської парадигми внаслідок недостатнього рівня розвитку теоретико-методологічних засад стратегічного обліку, однак припускає можливість її виникнення в майбутньому у випадку розробки таких засад на основі використання міждисциплінарного підходу.

Проф. Н.Ю. Єршова [68, с. 158-159] також провела дослідження взаємозв'язку етапів розвитку управлінських парадигм (класичної, неокласичної) та управлінського обліку, що дозволило їй визначити фактори, що зумовили перехід до нових парадигм (розвиток зовнішнього середовища, ускладнення управлінських структур підприємств, розвиток внутрішньо корпоративних знань), а також обґрунтувати ті зміни, які відбуваються в системі управлінського обліку під час процесу переходу від однієї управлінської парадигми до іншої.

Представники другого напрямку наголошують на необхідності формування нової парадигми бухгалтерського обліку у відповідь на появу нових викликів з боку управлінських інформаційних систем та економічних систем у ХХІ-му столітті. При формуванні такої комплексної облікової парадигми, як вважають автори (А.В. Гриліцька, М.В. Корягін, М.Ю. Криворучко, П.О. Куцик, І.О. Макаренко, А.А. Пилипенко, І.Й. Яремко), мають бути враховані всі сучасні облікові концепції, зокрема, і концепція стратегічного обліку. Так, на думку А.В. Гриліцької та М.Ю. Криворучко, оскільки менеджери потребують різну інформацію за змістом, то нова

інформаційна парадигма для забезпечення потреб підприємств, що функціонуватимуть в мережевому суспільстві, має розроблятися зі спрямуванням на стратегічний, управлінський та фінансовий облік [25, с. 89-90]. Подібної позиції щодо ролі стратегічного обліку в формуванні нової облікової парадигми займає І.О. Макаренко [89, с. 86]. Автор запропонувала структуру парадигми обліку, звітності, аудиту сталого розвитку, у складі якої нею також виокремлено стратегічний облік, який є невід'ємною характеристикою даної парадигми.

Проф. І.Й. Яремко також вважає, що сучасна парадигма системи бухгалтерського обліку повинна формуватися, як синтез операційного та стратегічного видів (концепцій) обліку. Основною метою такої інтеграції досліджень є встановлення логічного зв'язку між різними окремими узагальненнями, гіпотезами та доведеними положеннями у сфері обліку, що необхідно для розроблення адекватної теорії обліку [136, с. 249]. Тобто основною причиною виділення нової парадигми обліку, яка буде характеризувати теоретико-концептуальні засади функціонування стратегічного обліку, є необхідність забезпечення адекватності обліку сучасному рівню інформаційних потреб економічних агентів, про що наголошують також в результаті аналізу історичного розвитку парадигм бухгалтерської звітності М.В. Корягін та П.О. Куцик. Автори відмічають, що необхідність використання в процесі прийняття рішень інформації про стан зовнішнього середовища підприємства, що характеризує стратегічні пріоритети його подальшого розвитку, також є однією з причин передумов виникнення нової парадигми звітності нової парадигми звітності [76, с. 62].

Проф. А.А. Пилипенко та Д.Р. Пилипенко [104, с. 196-200] вбачають розвиток облікової парадигми через її інтеграцію з системами стратегічного управління підприємств, що може відбуватись через впровадження сучасних концепцій менеджменту. Такі концепції, які знаходять своє впровадження в діяльності підприємств, висувають нові вимоги до облікової системи, зокрема, щодо формування облікової інформації, яка б відповідала

стратегічним потребам суб'єктів управління підприємством. Подібну позицію щодо подальшого розвитку чинної облікової парадигми також займає М.В. Рета, з поглядів якої управлінські концепції визначають інформаційні вимоги сучасного бухгалтерського обліку, і тому розвиток парадигми бухгалтерського обліку має відбуватися в напрямі підвищення його сприяння розробці та реалізації ділової стратегії підприємства [117, с 287]. На нашу думку, система бухгалтерського обліку не може розвиватись відокремлено від системи управління підприємством, а тому повинна обов'язково враховувати всі особливості її динамічного розвитку в умовах формування нових організаційних структур, тотальної інформатизації їх діяльності та глобалізації світової економіки.

Представники третього напрямку безпосередньо відмічають про виникнення стратегічної парадигми бухгалтерського обліку, використовуючи при цьому різні назви та різні критерії щодо виокремлення даного поняття. При цьому, значна кількість вчених при виділенні нової стратегічної парадигми обліку взагалі не вказує на застосування теоретичної концепції Т.С. Куна, що не дозволяє зрозуміти, який теоретичний базис був закладений ними в основу розуміння виділеного поняття, що в цілому не дозволяє адекватно інкорпорувати подібні пропозиції в загальну систему наукових знань в сфері бухгалтерського обліку. Подібне застосування нових теоретичних конструктів в бухгалтерському обліку, незважаючи на всі позитивні моменти щодо розв'язання за їх допомогою існуючих нагальних проблем в даній сфері, є однією з причин розмивання базових теоретичних засад бухгалтерського обліку, які не дозволяють сформуванню цілісної та зрозумілої системи бухгалтерських наукових знань.

Вперше окрему парадигму, яка характеризує роль бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління, у 1993 р. виділили Дж.Х. Шенк, Дж.К. Шенк, В. Говіндараджан та Ш. Говіндараджан. Автори ідентифікували той факт, що концепція стратегічного управління витратами частково є несумісною з чинною парадигмою управлінського обліку, внаслідок чого

ними було запропоновано виділяти парадигму стратегічного управління витратами, що має змінити існуючу парадигму. Вона має наступні відмінні характеристики: 1) Основний акцент при аналізі витрат здійснюється на зовнішні фактори; 2) Ціллю аналізу витрат, окрім традиційних елементів (утримання конкурентних переваг, приділення уваги, вирішення проблем), є підтримка реалізації стратегій (лідерство по витратах, диференціація продукції); 3) Розуміння здійснених витрат як функції стратегічних виборів [320, с. 27]. Таким чином, визначальним внеском авторів було обґрунтування аномальних явищ в сфері інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств, які призводять спочатку до кризи системи управлінського обліку, зокрема, її базових установок, а в майбутньому мають спричинити зміну парадигми управлінського обліку новою парадигмою стратегічного управління витратами.

Безпосередньо стратегічну парадигму обліку дещо пізніше виділив проф. Р.В. Маттесіч в своїй фундаментальній праці, де розглядалась роль бухгалтерського обліку в системі управління [273, с. 125-136]. Зокрема, в запропонованій автором парадигмальній класифікації було виділено стратегічно-інформаційну парадигму обліку, виходячи з якої основною метою обліку є орієнтація на потреби суб'єктів стратегічного менеджменту та побудова таких організаційно-методологічних засад облікової системи, які б забезпечували задоволення інформаційних потреб таких суб'єктів.

Серед українських вчених вперше питання необхідності побудови парадигми стратегічного обліку було поставлено в дисертації В.Ф. Яценко (2006 р.) [137, с. 3], яка вважалась основним напрямом удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва. В подальшому в її дослідженні разом з В.Є. Трушем та Т.М. Чебан [127, с. 379-381] було розкрито змістовні характеристики даної парадигми (структурні частини обліку; об'єкти обліку; суб'єкти обліку; моделі облікової політики; склад та зміст звітності). Визначальною особливістю позиції, дотримуваної авторами, було розуміння стратегічного

обліку як мега системи, яка є сукупністю різних видів обліку та інших управлінських підсистем (стратегічного планування, контролінгу), що створена з метою підтримки прийняття стратегічних рішень з орієнтацією на довгострокову перспективу.

Досліджуючи теоретико-методологічні проблеми формування стратегічної бухгалтерії, проф. М.В. Болдуєв [4, с. 123] також виділив стратегічну парадигму обліку, яка змінює парадигму управлінського обліку. Основу даної парадигми складає концептуальна побудова стратегічної бухгалтерії, що включає теоретичні та організаційні засади здійснення стратегічного управлінського обліку. Основними недоліками пропозицій автора є їх значна несумісність з традиційними обліковими процедурами, які здійснюються сьогодні на підприємствах в умовах застосування національних П(С)БО та в умовах організації системи бухгалтерського обліку із використанням інформаційно-комп'ютерних систем і технологій.

Значну увагу обґрунтуванню сутності стратегічної парадигми бухгалтерського обліку приділила О.П. Кундря-Висоцька, якою було виділено як чинники, які впливають на її формування, так і розкрито її основні змістовні характеристики (компоненти). Безпосередньо не посилаючись на модель аналізу розвитку науки Т.С. Куна автор зазначає, що парадигма стратегічного обліку приходить на зміну парадигми управлінського обліку [81, с. 138] і відрізняється від попередньої парадигми орієнтацією на фактори зовнішнього середовища, ризики та невизначеність.

В той же час, значна кількість інструментів управлінського теж впроваджуються в діяльність підприємств з метою мінімізацію ризиків їх діяльності та усунення інформаційної невизначеності, що свідчить про те, що пропонує О.П. Кундрею-Висоцькою стратегічна парадигма обліку не має революційних відмінностей від попередньої парадигми. Також автор не надає відповіді на питання, яким чином буде відбуватись забезпечення облікової інформацією осіб, відповідальних за реалізацію оперативного та тактичного

управління на підприємстві. Основні змістовні характеристики запропонованої автором парадигми наведено на рис. 2.9.

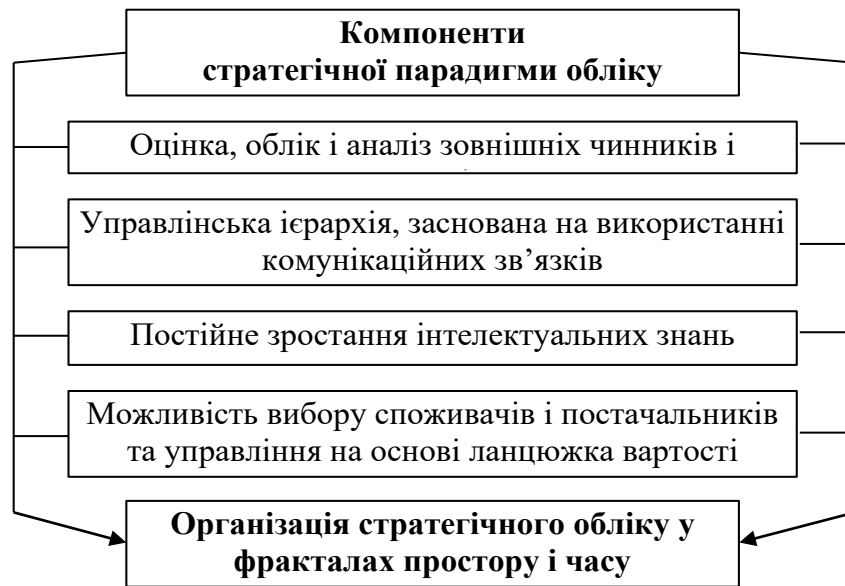


Рис. 2.9. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку за О.П. Кундрею-Висоцькою [81, с. 138]

Провівши аналіз виділених автором змістовних характеристик стратегічної парадигми обліку (рис. 2.9), можна констатувати, що окрім оцінки, обліку та аналізу зовнішніх чинників і ризиків, всі інші її компоненти також притаманні чинній парадигмі бухгалтерського обліку. При цьому також слід враховувати, що значна частина зовнішніх ризиків теж враховується в системі обліку через формування цілого ряду резервів та заощаджень підприємства. Розглядуване поняття територіальних фракталів є подібним до сегментної звітності, яка має тривалу практику формування як в рамках управлінського обліку, так і вже тривалий час практика її складання регулюється МСФЗ. Вищенаведене переконливо засвідчує сумнівність виділення автором стратегічної парадигми бухгалтерського обліку, враховуючи існуючі критерії до виділення парадигм, сформовані Т.С. Куном. З іншого боку, автор не розкриває механізм відображення в системі стратегічного обліку чинників зовнішнього середовища, лише зазначаючи, що для цього слід використовувати інжинірингові інструменти. Таким

чином, запропонована О.П. Кундрею-Висоцькою стратегічна парадигма обліку не забезпечує розуміння чіткої її відмінності від парадигми управлінського обліку і не дозволяє зрозуміти, які теоретико-методологічні засади слід використовувати для обліку тих об'єктів, які складають її основу.

На думку О.Є. Власової [18, с. 105] основною причиною необхідності побудови парадигми організації стратегічного управлінського обліку є недостатнє інформаційне забезпечення прийняття ефективних стратегічних управлінських рішень та нездатність оптимізації витрат, що в цілому виливається в неспроможність збереження конкурентних переваг підприємства. В той же час, автор не розкриває особливості змістовного наповнення даної парадигми та не виділяє її відмінності у порівнянні з іншими обліковими парадигмами.

І.М. Боярко [7, с. 81], розглядаючи питання формування стратегічно орієнтованої системи обліку, обґрунтувала необхідність розробки теоретичного базису для її більш ефективного впровадження в практичну діяльність підприємств, що слід здійснювати шляхом побудови стратегічної глобальної облікової парадигми. В основу даної парадигми автор покладає шість основних підходів (праксеологічний, ситуативний (сценарний), процесний, архітектурний, синергетичний та інтеграційний), які мають комбіновано застосовуватись для її подальшого ефективного розвитку.

Проф. І.Б. Садовська та К.Є. Нагірська відмічають, що в умовах сталого розвитку економіки назріває інжинірингова парадигма стратегічного управлінського обліку, яка потребує наукового обґрунтування інжинірингової теорії і праксеології [121, с. 421]. Для формування такої парадигми необхідним є застосування інжинірингового підходу, що дозволяє здійснювати моделювання обліково-аналітичних процесів на підприємстві для формування облікової інформації стратегічного спрямування. В той же час, наголошуючи на актуальності побудови інжинірингової парадигми стратегічного управлінського обліку, автори не розкривають її змістовного наповнення та не визначають її відмінностей від інших облікових парадигм,

зокрема, парадигм управлінського обліку, що виділяються на сьогодні вченими.

Проведений аналіз стратегічних облікових парадигм, які виділяються сучасними вченими і дослідниками, дозволив дійти наступних висновків, які дозволяють визначити причини їх виокремлення, мету їх розробки та перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку в результаті їх остаточного закріплення:

1. Спільною є причина виділення різних видів стратегічних облікових парадигм – створення теоретико-методологічних засад для успішної практичної реалізації концепції стратегічного (стратегічно-орієнтованого, прогнозного) обліку, тобто створення передумов для формування такої облікової системи, яка забезпечуватиме адекватне реагування на стратегічні виклики та збурення у внутрішньому та зовнішньому середовищі підприємства, а також забезпечуватиме інформаційну підтримку розробки нових та коригування існуючих стратегічних ініціатив шляхом формування інформації стратегічного спрямування та прогнозного характеру;

2. Існують значні відмінності в поглядах авторів щодо назви парадигми обліку, яка характеризує його роль в інформаційній підтримці стратегічного управління, зокрема, авторами пропонуються різноманітні інтерпретації назви (парадигма стратегічного управління витратами, стратегічна парадигма обліку, парадигми організації стратегічного управлінського обліку, інжинірингова парадигма стратегічного управлінського обліку тощо), що є свідченням відсутності єдності в поглядах вчених щодо даного питання в сучасних умовах;

3. Недостатнім є обґрунтування змістовного наповнення існуючих стратегічних облікових парадигм, внаслідок чого вони є достатньо схожими на інші теоретичні конструкції в сфері стратегічного бухгалтерського обліку, що ставить під сумнів доцільність застосування парадигмального методу Т.С. Куна для відображення процесів формування системи бухгалтерських наукових знань в частині системи стратегічного обліку;

4. Переважна більшість авторів не приділяє належної уваги впровадженню виділених ними стратегічних облікових парадигм в чинну систему бухгалтерських наукових знань, що не дозволяє відрізнити відмінність таких пропозицій від попередніх наукових новацій дослідників в сфері бухгалтерського обліку. З позиції подальшого розвитку облікової науки та практики формування облікової інформації велике значення має побудова комплексних теоретичних засад стратегічного обліку, що забезпечуватимуть необхідні передумови для формування методичних та організаційних засад функціонування стратегічно-орієнтованої облікової системи на підприємствах.

Враховуючи існування наведених вище недоліків при виділенні стратегічних облікових парадигм в процесі розробки теоретичних засад концепції стратегічних облікових комунікацій на основі парадигмального методу Т.С. Куна необхідно забезпечити їх нівелювання, що може бути здійснено шляхом:

- 1) Чіткого обґрунтування назви нової облікової парадигми;
- 2) Забезпечення її деталізованого змістовного наповнення;
- 3) Визначення її конкретного місця в існуючій системі бухгалтерських наукових знань.

В основу побудови стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку покладено наступні основоположні поняття (табл. 2.4).

Використання вищенаведених основоположних понять (табл. 2.4) в процесі здійснення наукових досліджень дозволить більш чітко сформулювати основні положення пропонованої автором концепції стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку, сприятиме розмежуванню її основних положень від інших наукових розробок в сфері обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, а також забезпечуватиме наукову достовірність одержаних на їх основі положень, виходячи з їх відповідності сутності парадигмальної концепції Т.С. Куна.

Таблиця 2.4.

Основоположні поняття стратегічної комунікаційної парадигми
бухгалтерського обліку

<i>Назва поняття</i>	<i>Характеристика</i>
Нормальна облікова наука з позиції стратегічного управління	Загально визнані бухгалтерським науковим співтовариством наукові досягнення в частині теорії та методології обліку, які забезпечують розвиток та ефективне впровадження стратегічних облікових комунікацій на підприємстві
Наукове співтовариство	Сукупність дослідників в сфері бухгалтерського обліку і стратегічного управління, які мають однакові погляди щодо подальшого розвитку обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством
Наукова парадигма	Беззастережно прийнята науковим співтовариством модель наукової діяльності щодо формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством
Наукова революція	Процес переходу від традиційної управлінської облікової парадигми до стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку

Виходячи з визначених вище висновків, одержаних в результаті аналізу стратегічних облікових парадигм, що виділялись вітчизняними та зарубіжними вченими, можна констатувати, що на сьогодні система наукових знань, що стосується обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, перебуває на допарадигмальній стадії свого розвитку. Свідченням чого є існування значної кількості підходів щодо формування стратегічних облікових парадигм, їх змістовного наповнення, відсутності єдиних теоретичних засад, методів, принципів і цінностей, які використовувались би при її формуванні. Особливо виразною існуюча відмінність спостерігається стосовно методичного базису, що має бути покладений в основу такої парадигми за підходами різних авторів. Так, Дж.Х. Шенк, Дж.К. Шенк, В. Говіндараджан та Ш. Говіндараджан вважають, що це має бути теорія стратегічного управління витратами, М.В. Болдуєв, О.П. Кундря-Висоцька, І.Б. Садовська та К.Є. Нагірська – теорія бухгалтерського інжинірингу, І.М. Боярко – комбінований підхід.

Таким чином, на даному етапі розвитку існує набір альтернативних концепцій стосовно того, яким чином слід формувати теоретичні засади

(парадигми) щодо формування та передачі інформації для прийняття стратегічних рішень внутрішнім та зовнішнім стейкхолдерам. Наявність значної кількості подібних альтернатив, з одного боку, в цілому є свідченням наростання кризових явищ в обліковій науці, а з іншого – підкреслює актуальність даної наукової проблеми (головоломки – в термінології Т.С. Куна), для вирішення якої має бути сформований такий теоретичний конструкт як парадигма. Існуючу траєкторію розвитку системи наукових знань, що стосується обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, виходячи з парадигмальної концепції Т.С. Куна можна зобразити наступним чином (рис. 2.10).

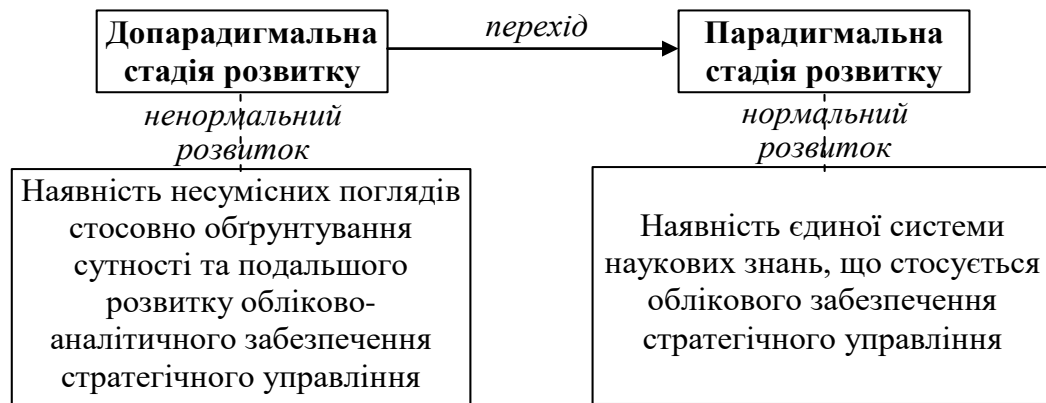


Рис. 2.10. Траєкторія розвитку системи наукових знань, що стосується обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління:
парадигмальний зріз

Для побудови єдиної парадигми в сфері наукових знань, що стосуються обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, яка б забезпечувала взаємоузгодження інтересів всіх дослідників, які працюють в даній сфері, та сприяла б подальшому нормальному розвитку облікової науки в контексті розвитку системи стратегічного управління, необхідною є розробка стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку, яка має базуватись на положеннях теорії стратегічних облікових комунікацій. Виділення такої парадигми є прикладом побудови нового теоретичного

конструкту, що доповнює чинну систему бухгалтерських наукових знань щодо обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, і який має свої змістовні характеристики (мета формування, методологічна та інструментальна основа, практичне спрямування).

Змістовне наповнення стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку розкривають її основні характеристики (табл. 2.5).

Таблиця 2.5.

Характеристики стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку

<i>Назва</i>	<i>Характеристика</i>
Мета формування	Побудова дієвих теоретико-методологічних засад для розкриття стратегічно-важливої інформації про підприємство для внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів, що забезпечує прийняття обґрунтованих стратегічних рішень
Методологічна основа	В основі парадигми покладено комунікаційний підхід, виходячи з якого елементи облікового процесу відповідають складовим комунікаційного процесу як межах підприємства, так і при його взаємодії з зовнішніми стейкхолдерами
Інструментальна основа	На підприємстві формується обліковий стратегічний інформаційний простір (джерела інформації, методи обробки, засоби комунікації) для здійснення ефективних стратегічних облікових комунікацій
Кінцева ціль (практичне спрямування)	Забезпечення двостороннього діалогового зв'язку на основі побудови системи внутрішніх та зовнішніх облікових комунікацій

Розробка стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку (табл. 2.5) має забезпечити:

– об'єднання найбільш дієвих наукових результатів в сфері бухгалтерського обліку (основні наукові проблеми, шляхи їх вирішення тощо), що забезпечують підвищення ефективності прийняття стратегічних управлінських рішень, та їх визнання з боку наукового співтовариства;

– удосконалення існуючих теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку та аналізу як засобів інформаційної підтримки стратегічного управління через: кумулятивне накопичення наукових фактів, які підтверджують такі засади; поступове усунення концептуальних протиріч (наприклад, чи слід окремо виділяти підсистему стратегічного обліку?);

більш чітке визначення предметної області досліджень (орієнтація на запити і потреби суб'єктів прийняття стратегічних рішень); формування нових наукових течій та напрямів досліджень (наприклад, стратегічний управлінський облік, стратегічний фінансовий облік тощо);

– формування загальних орієнтирів (правила і стандарти наукової практики) для представників наукового співтовариства щодо подальших наукових пошуків в напрямі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління.

Подальший розвиток стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку має призвести до занесення її окремих положень до навчальної літератури та її визнання науковим співтовариством в якості основи для подальшого розвитку облікової практики на підприємствах, де існує потреба в побудові системи інформаційного забезпечення стратегічного управління.

Висновки до розділу 2

1. Поява нових інформаційних потреб з боку суб'єктів прийняття стратегічних рішень зумовлює необхідність удосконалення чинних теоретичних засад до розуміння бухгалтерського обліку як засобу інформаційного забезпечення системи управління. З метою формування таких засад запропоновано використовувати комунікаційну теорію, що дозволяє описати весь обліковий процес і окремі облікові процедури за допомогою комунікаційного інструментарію, та передбачає розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи. Виходячи з положень комунікаційної теорії обліку обґрунтовано поняття стратегічних облікових комунікацій як процесу взаємодії між суб'єктами перетворення, суб'єктами передачі та її одержувачами (приймачами), що стосується створення та передачі облікової інформації стратегічного спрямування на основі використання комунікаційних ресурсів, засобів та інструментів через

інформаційні канали у відповідне місце призначення. Визначальними характеристиками стратегічних облікових комунікацій є наступні: спрямованість на розкриття особливостей діяльності підприємства в стратегічному контексті; здійснення на вимоги і відповідно до потреб суб'єктів прийняття стратегічних рішень; реалізація через організаційні зусилля суб'єктів реалізації стратегічного менеджменту та осіб, відповідальних за здійснення стратегічних облікових комунікацій на підприємстві; врахування стратегічного контексту.

2. Використання комунікаційної теорії дозволило виділити і обґрунтувати поняття стратегічного облікового інформаційного простору як сукупності різноманітних видів облікової інформації стратегічного спрямування, джерел її виникнення, місць її обробки, збереження та передачі, що стосується як обліково-інформаційної системи окремої бізнес-одиниці, так і окремих елементів такої системи. У складі стратегічного облікового інформаційного простору виділено три основні компоненти: 1) Облікові стратегічні інформаційні ресурси; 2) Засоби облікової стратегічної інформаційної інфраструктури; 3) Засоби облікової стратегічної інформаційної взаємодії. Введення даного теоретичного конструкту до складу системи бухгалтерських наукових знань сприятиме більш глибокому розумінню вимог суб'єктів стратегічного управління як до бухгалтерської звітності (фінансової, управлінської, стратегічної), так і до процесу її збору, формування та представлення суб'єктам прийняття стратегічних управлінських рішень, що в цілому підвищуватиме ефективність організації системи бухгалтерського обліку як складової інформаційного забезпечення системи стратегічного управління підприємством.

3. В результаті проведеного аналізу поглядів дослідників стосовно застосування концепції Т.С. Куна в бухгалтерському обліку встановлено існування відмінних поглядів щодо можливості її використання при здійсненні бухгалтерських наукових досліджень в контексті інформаційного забезпечення стратегічного управління. Згідно першої позиції парадигмальна

модель розвитку науки Т.С. Куна може використовуватись для аналізу системи наукових знань в сфері облікового забезпечення стратегічного управління, зокрема, шляхом виділення окремих облікових парадигм. Згідно другої позиції пропонується використання альтернативних постпозитивістських моделей аналізу динаміки наукових знань в сфері облікового забезпечення стратегічного управління. Дослідження існуючих пропозицій вчених щодо виділення стратегічних облікових парадигм дозволило виявити ряд недоліків (відсутність змістовної та методологічної суворості при виділенні парадигм, нечіткість дотримання положень парадигмальної концепції Т.С. Куна, відсутність обґрунтування місця виділеної стратегічної облікової парадигми у складі системи бухгалтерських наукових знань), які ставлять під сумнів можливість їх використання в якості дієвої теоретичної основи для формування системи інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень.

4. Враховуючи відсутність єдності в поглядах дослідників стосовно розуміння сутності та порядку впровадження в чинну систему обліку стратегічних облікових парадигм обґрунтовано виділення стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку, яка дозволяє нівелювати недоліки існуючих підходів, що базуються на основі парадигмального методу Т.С. Куна, та може використовуватись в якості теоретичної основи концепції стратегічних облікових комунікацій. У складі даної парадигми виділено основоположні поняття (нормальна облікова наука з позиції стратегічного управління; наукове співтовариство; наукова парадигма; наукова революція), розкрито її змістовне наповнення за допомогою її характеристик (мета формування; методологічна основа; інструментальна основа; кінцева ціль (практичне спрямування)), визначено траєкторію розвитку системи наукових знань, що стосується обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, в контексті виділення даної парадигми. Розробка стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку спрямована на об'єднання найбільш дієвих наукових результатів в сфері бухгалтерського обліку як

засобу інформаційної підтримки стратегічних управлінських рішень, їх подальший розвиток та формування загальних орієнтирів для науковців в напрямі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління.

Детальніше зазначені питання розкрито у таких працях: [26; 32; 35; 37; 39; 40; 41; 43; 48; 53; 54; 55; 58; 59; 217; 267].

РОЗДІЛ 3.

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ СТРАТЕГІЧНИХ ОБЛІКОВИХ КОМУНІКАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

3.1. Система фінансового обліку як засіб стратегічних облікових комунікацій: сучасний стан і перспективи розвитку

Починаючи з кінця XIX-го століття і до наших днів серед вчених в сфері бухгалтерського обліку точиться гостра дискусія стосовно того, яким чином необхідно удосконалити процес формування облікової інформації на підприємстві, щоб забезпечувались інтереси та потреби суб'єктів прийняття стратегічних рішень, тобто пошук найбільш оптимальної моделі налагодження стратегічних облікових комунікацій підприємства. Одним із засобів забезпечення таких інтересів та потреб є система фінансового обліку, яка базується на використанні нормативно визначених концептуальних засад (Конвергована концептуальна основа IAS/IFRS та GAAP US, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» тощо) та систем облікових стандартів (національні П(С)БО, IAS/IFRS, GAAP US, GAAP UK тощо), забезпечуючи надання облікової інформації заінтересованим користувачам шляхом формування фінансової звітності та приміток до неї. Систему фінансового обліку слід розглядати як один з елементів облікового стратегічного інформаційного простору підприємства, що забезпечує формування стратегічних інформаційних ресурсів на основі використання засобів інформаційної інфраструктури (сукупності інструментів для формування фінансової звітності та приміток до неї), а також забезпечує прямий і зворотний зв'язок між суб'єктами організації системи фінансового обліку на підприємстві та користувачами генерованої облікової інформації.

Система фінансового обліку, виходячи з її основного призначення – надання необхідної облікової інформації зовнішнім користувачам для

прийняття рішень, лише частково забезпечує розкриття інформації стратегічного спрямування. Зокрема, як зазначається в п. М2 Концептуальної основи фінансової звітності, метою фінансової звітності загального призначення є надання фінансової інформації про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єкту господарювання [75]. В той же час, значна кількість дослідників наголошує на її значимості саме для потреб внутрішнього управління, розглядаючи її як важливе джерело інформації, яке дозволяє підвищувати ефективність управління підприємством, зокрема, і системи стратегічного управління. Наприклад, проф. М.С. Пушкар та М.Т. Щирба визначають фінансовий облік як інформаційну підсистему менеджменту підприємства, відіграючи важливу роль в оцінюванні фінансової діяльності підприємства, на основі балансу й форм звітності, які дозволяють прогнозувати ефективність підприємства на основі динаміки показників [114, с. 29], а індійським вченим А. Гупта [223, с. 685-687] було запропоновано методику проведення стратегічного та інтегрованого управлінського аналізу корпоративної фінансової звітності та інших фінансових звітів, яка дозволяє сформулювати рекомендації менеджменту для прийняття необхідних рішень, спрямованих на збереження існуючої та створення нової вартості для акціонерів.

Окрім превалюючої орієнтації системи фінансового обліку на зовнішніх стейкхолдерів, її обмеженість в наданні інформації стратегічного спрямування також пов'язана з тим, що вона є чітко і детально стандартизованою (наприклад, система облікових стандартів IAS/IFRS перебуває в постійному розвитку шляхом регулярних оновлень та впровадження нових стандартів), забезпечуючи генерування історичної фінансової інформації, яка має важливе значення для розробки нових та реалізації існуючих стратегій, здійснення контролю за їх виконанням. Подібна чітка стандартизація облікових процедур, що регламентує

необхідність розкриття лише історичної фінансової інформації, яка переважно ґрунтується на внутрішній діяльності підприємства та майже не враховує зміни в його зовнішньому середовищі, значно обмежує здатність системи фінансового обліку забезпечувати зростаючі потреби суб'єктів стратегічного управління. Як наслідок, значна кількість провідних вітчизняних дослідників, які займаються проблематикою обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління (Р.Ф. Бруханський [10, с. 113], С.Ф. Голов [21, с. 349], Н.Ю. Єршова [67, с. 697-698], І.І. Криштопа [79, с. 5], О.П. Кундря-Висоцька [81, с. 137], А.А. Пилипенко [103, с. 3-4], В.З. Семанюк [122, с. 237], А.В. Шайкан [133, с. 45-46]) констатують той факт, що система фінансового обліку повністю не враховує зростаючі запити як суб'єктів стратегічного управління підприємств, так і різних зовнішніх стейкхолдерів, які приймають стратегічні інвестиційні та стратегічні позикові рішення стосовно таких підприємств, що призводить до негативного впливу на їх стратегічну стійкість. Це зумовлює необхідність пошуку шляхів її модернізації як на основі використання внутрішніх налаштувань облікової системи в рамках облікової політики підприємства, так і шляхом запровадження змін в нормативні документи, якими регулюється порядок її побудови та функціонування.

Так, на думку акад. В.М. Жука, однією з вагомих проблем інформаційного забезпечення галузевого управління є обмеженість обліку в забезпеченні новітніх інституційних трансформацій, що призводить до втрати бухгалтерським обліком можливостей забезпечити інформацією новітні інституційні запити [72, с. 232]. Однією з таких інституційних трансформацій діяльності сучасних підприємств в умовах глобалізованого економічного середовища є активне використання систем стратегічного управління, для ефективного функціонування яких необхідним є формування системи дієвого інформаційного забезпечення. Внаслідок цього виникає завдання для вчених щодо розробки стратегічного розуміння змісту фінансового обліку, удосконалення його теоретико-методологічного

інструментарію таким чином, щоб він виступав дієвим інструментальним засобом системи стратегічного менеджменту підприємства та джерелом прийняття стратегічних рішень зовнішніми стейкхолдерами.

Про необхідність наближення системи фінансового обліку до потреб внутрішніх та зовнішніх суб'єктів, які приймають стратегічні рішення, також свідчить наявність у складі сучасних програм з підготовки бухгалтерів провідними міжнародними професійними організаціями (ACCA, CIMA, AICPA та ін.) окремого блоку (модулю) навчання, що стосується стратегічного управління ефективністю, стратегічного планування та стратегічного контролю. В таких блоках розкривається роль бухгалтерського обліку у встановленні довгострокових планів, цілей і завдань, у формуванні необхідного інформаційного забезпечення для їх подальшої реалізації (оцінка рівня досягнення, визначення напрямів здійснення коригувань тощо) і їх досягнення в майбутньому, що в цілому сприятиме успішній реалізації стратегії підприємства. Зокрема, як свідчать дослідження представників факультету бізнесу та менеджменту ICAEW [328], проведені у 2003 році, 61% викладачів відмітили необхідність вирішення проблеми формування інформаційного забезпечення стратегічного планування, що передбачає технічної підтримки суб'єктів прийняття стратегічних рішень шляхом розробки належного обліково-аналітичного інструментарію. Це призвело до проведення глибоких досліджень представниками в напрямі визначення ролі облікової системи в системі стратегічного планування, які продовжуються і до сьогодні.

Для того, щоб побудувати дієву систему фінансового обліку, яка забезпечуватиме ефективну реалізацію внутрішніх та зовнішніх стратегічних облікових комунікацій підприємства, необхідно чітко розуміти її існуюче призначення, можливості та обмеження (методологічні, принципові), та співставити з наявними вимогами суб'єктів прийняття стратегічних рішень. Це дозволить сформуванню подальші напрями її удосконалення та розвитку як за допомогою «м'яких» засобів її коригування, так і шляхом формування

додаткових системних надбудов, що забезпечуватимуть формування додаткової облікової інформації стратегічного спрямування. При цьому також слід враховувати, що інформація з системи фінансового обліку про стратегію підприємства буде використовуватись для формування нефінансової та інтегрованої звітності, які включають підрозділи, присвячені стратегічним аспектам діяльності, тому в процесі розвитку системи фінансового обліку також слід орієнтуватись на існуючі методології або стандарти, які регулюють порядок формування та оприлюднення таких звітів.

Окрім розвитку теоретико-методологічних засад, на кожному підприємстві мають бути удосконалені організаційні аспекти функціонування системи фінансового обліку, оскільки суб'єкти організації та ведення обліку повинні розуміти стратегічні цілі та ініціативи підприємства та обов'язково враховувати їх в процесі реалізації окремих професійних суджень та всієї облікової політики підприємства. Таким чином, за допомогою системи фінансового обліку суб'єкти її організації повинні забезпечити створення та передачу такої інформації, яка дозволить, з одного боку, ефективно формувати та управляти стратегією підприємства, а з іншого боку, забезпечувати її адекватне роз'яснення інвесторам та іншим групам зовнішніх стейкхолдерів, які використовують облікову інформацію для прийняття стратегічних рішень.

Розробка і реалізація будь-якої стратегії в сучасних умовах розвитку систем управління передбачає застосування стратегічного мислення та стратегічної комунікації (внутрішньої та зовнішньої), спрямована на створення вартості та здійснення стратегічного контролю. Незважаючи на вагому роль фінансового обліку для розробки та реалізації стратегій підприємства, зокрема, в частині формування системи необхідних показників (рух грошових коштів; рентабельність видів, напрямів діяльності, підрозділів тощо; ефективність використання оборотного та необоротного капіталу; структура використовуваного капіталу; показники динаміки видів діяльності

підприємства та ринків; рівень податкового навантаження тощо) для встановлення фінансових цілей підприємства, ефективного управління витратами та для інформаційного забезпечення управління ризиками та контролю виконання стратегії, інформаційна підтримка таких процесів не може бути належною мірою забезпечена за допомогою використовуваної моделі фінансового обліку, що базується на національних П(С)БО або системах міжнародних стандартів IAS/IFRS, GAAP US та ін., оскільки при її створенні не враховувались існуючі інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів, що приймають стратегічні рішення. Зокрема, з позиції стейкхолдерів для прийняття стратегічних рішень окрім інформації, наведеної в фінансовій звітності та примітках до неї, важливе значення має інформація про:

- стратегічні об'єкти, тобто ті ресурси підприємства, від ефективного використання яких залежить успішність її впровадження або реалізації;
- основні стратегічні ризики внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства;
- стан виконання стратегічних ініціатив та встановлених стратегічних планів;
- професійні судження та облікову політику підприємства, реалізовані з врахуванням стратегічного контексту діяльності підприємства;
- перспективи розвитку підприємства на основі наявних на сьогодні даних про майбутні операції та потенційні витрати і доходи підприємства.

Всі вищенаведені пропозиції щодо розкриття додаткової інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень, можна обґрунтувати необхідністю подолання наступних теоретико-методологічних обмежень системи фінансового обліку: 1) Часова переорієнтація; 2) Розширення предмету фінансового обліку як практичної діяльності; 3) Об'єктно-методологічна реконструкція системи фінансового обліку. Їх подолання дозволить розширити стратегічний обліковий інформаційний простір підприємства та підвищити ефективність інформаційної підтримки

процесу розробки нових стратегій підприємства в умовах виникнення збурень в зовнішньому середовищі та появи внутрішніх ризиків, врахування довгострокових цілей підприємства, а також сприятиме підвищенню ефективності здійснення стратегічного контролю.

Враховуючи сучасний рівень розвитку теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку та наявні вимоги суб'єктів стратегічного управління, можна виділити наступні основні інструменти розвитку системи фінансового обліку як засобу стратегічних облікових комунікацій (рис. 3.1).

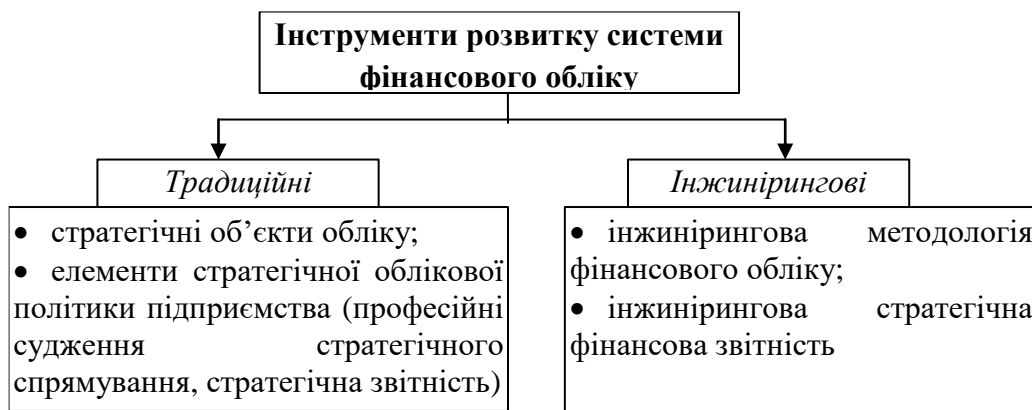


Рис. 3.1. Інструменти розвитку системи фінансового обліку як засобу стратегічних облікових комунікацій

1) *Традиційні інструменти* розвитку системи фінансового обліку передбачають її удосконалення шляхом застосування підходів, які є достатньо поширеними серед вітчизняних вчених, тобто які можна на сьогодні зустріти в значній кількості наукових статей та монографій з даної проблематики. «Традиційність» таких інструментів підтверджує проф. С.Ф. Легенчук, класифікуючи всі новації в бухгалтерському обліку на: 1) Нові методи і засоби дослідження; 2) Нові об'єкти дослідження (нові виокремлені, нові створені) [85, с. 46]. Таким чином, автор наголошує, що система бухгалтерського може бути удосконалена лише за допомогою виокремлення нових облікових об'єктів або застосування нових методів

здійснення наукових досліджень, які дозволяють одержати більш якісні наукові результати.

Іншим доказом того, що удосконалення системи фінансового обліку здійснюється через розвиток її об'єктів та методологічних засад є традиційна практика внесення удосконалень у вітчизняну систему обліку внаслідок змін, що відбулись в системі IAS/IFRS. Зокрема, протягом останніх років до складу чинної системи фінансового обліку були включені такі нові об'єкти, як сукупний дохід, інвестиційна нерухомість, кваліфікаційні активи, гудвіл при приватизації (корпоратизації), зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках тощо, а також щодо них було змінено методичні аспекти облікового відображення господарських операцій. Також нові облікові об'єкти пропонуються до впровадження в систему фінансового обліку окремими вітчизняними дослідниками (М.М. Шигун – трансакційні витрати [134, с. 31], І.А. Юхименко-Назарук – специфічні активи [135, с. 250-258], В.М. Костюченко, А.М. Малиновська, А.В. Мамонова – утримувана криптовалюта [78, с. 675] та ін.), основною метою чого є формування облікової інформації за новими розрізами, що створюватиме необхідні передумови для підвищення ефективності управління діяльністю підприємства в частині тих господарських операцій, яких стосуються такі нові виділені об'єкти.

Для того, щоб забезпечити врахування стратегічних інформаційних потреб та запитів внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів необхідно забезпечити відокремлене відображення та удосконалити порядок оцінки стратегічно значимих об'єктів обліку (власності та інших ресурсів (інноваційних, людських, клієнтських, екологічних, соціальних тощо)), тобто тих об'єктів, які мають важливе значення для формування нових та реалізації обраних підприємством стратегій, їх стратегічного контролю. Інформація про такі стратегічні об'єкти обліку має узагальнюватись в додаткових спеціалізованих звітах або в інтегрованій звітності підприємства, що

забезпечуватиме більш повне розуміння стратегічних перспектив діяльності підприємства для зовнішніх та внутрішніх стейкхолдерів.

Особливо важливим завданням є удосконалення порядку облікової оцінки таких стратегічно важливих об'єктів обліку, зокрема, шляхом удосконалення порядку визначення їх справедливої вартості на основі використання вартості їх заміщення (відшкодування), оскільки внутрішні та зовнішні суб'єкти повинні розуміти, яким чином їх повна або часткова втрата може вплинути на результати діяльності підприємства в майбутньому. Це дозволить подолати існуючі на сьогодні викривлення вартості стратегічно важливих з позиції конкретного підприємства об'єктів, та відобразити їх реальну вартість в контексті реалізовуваних на підприємстві стратегій та визначених довгострокових цілей. При проведенні такої оцінки мають переважно використовуватись нові підходи, що базуватимуться на ринковій оцінці, таким чином дозволяючи відобразити вплив зовнішнього підприємства на вартість складових його внутрішнього середовища.

Важливу роль в наближенні системи фінансового обліку до вимог суб'єктів стратегічного управління, забезпеченні взаємоув'язки даних фінансової звітності з реалізовуваними на підприємстві стратегіями відіграє розвиток облікової методології стратегічного спрямування, тобто таке використання методів бухгалтерського обліку, що забезпечуватиме підвищення якості облікової інформації як основного інформаційного джерела для прийняття стратегічних рішень (стратегічна звітність), так і безпосереднє використання облікового інструментарію для досягнення визначених стратегічних цілей та успішної реалізації стратегічних ініціатив підприємства (професійні судження стратегічного спрямування, стратегічна облікова політика тощо). Другий описаний аспект використання системи фінансового обліку для досягнення стратегічних цілей підприємства є прикладом, що підтверджує значимість обліку в суспільстві як окремого соціально-економічного інституту, що не лише технічно забезпечує достовірне і релевантне відображення господарської діяльності підприємств,

а сам виступає засобом конструювання соціальної реальності, впливаючи на прийняття рішень зовнішніми стейкхолдерами.

2) *Інжинірингові інструменти* розвитку системи фінансового обліку передбачають її удосконалення на основі використання інжинірингової теорії бухгалтерського обліку, що передбачає необхідність формування до традиційної облікової системи, в основі якої покладено подвійний запис, спеціальних інжинірингових надбудов, які забезпечують генерування інформації стратегічного спрямування в необхідних для внутрішніх та зовнішніх суб'єктів прийняття стратегічних рішень розрізах.

Для побудови стратегічних інжинірингових надбудов необхідною є удосконалення теоретико-методологічного базису бухгалтерського обліку шляхом введення ряду допущень та формалізації порядку відображення майбутніх фактів господарського життя на основі використання структурованого інжинірингового плану рахунків, агрегованих об'єктів обліку, нових об'єктів обліку (чистих пасивів), симуляції майбутніх подій на основі використання коригуючих, інжинірингових, стратегічних та гіпотетичних проведень, використання нових оціночних баз об'єктів обліку тощо.

Основним завданням створення інжинірингових надбудов до традиційної системи фінансового обліку в контексті удосконалення облікового забезпечення процесу імплементації та реалізації стратегії підприємства є формування інжинірингових стратегічних звітів (стратегічних балансів) різних видів, що дозволяють проаналізувати вплив стратегічних альтернатив, вплив інших факторів макро- і мікросередовища на стан та результати діяльності підприємства завдяки розкриттю в таких звітах скоригованої та гіпотетичної облікової інформації. Такі звіти дозволяють одержувати прогностну інформацію про діяльність підприємства на основі врахування ймовірного впливу прямих і непрямих факторів та на основі можливості формування різних сценаріїв його подальшого розвитку в

майбутньому, таким чином доповнюючи стратегічний інформаційний простір підприємства компонентною фінансового інжинірингового обліку.

Також слід відмітити, що розвиток системи фінансового обліку шляхом застосування традиційних підходів до її удосконалення (проведення методологічного конфігурування) або шляхом створення спеціальних інжинірингових надбудов в напрямі забезпечення її адаптації до вимог суб'єктів прийняття управлінських рішень на сьогодні не вважається єдиним і безальтернативним шляхом вирішення існуючої проблеми. Іншим варіантом її вирішення є створення нової незалежної облікової підсистеми – системи стратегічного обліку, яка забезпечуватиме формування інформації стратегічного спрямування. Враховуючи сучасний рівень розвитку теоретичних засад в Україні для побудови такої системи, а також виходячи з принципу економічної доцільності побудови нових облікових систем, вважаємо подібні пропозиції недостатньо обґрунтованими і які не можуть бути реалізовані на практиці за сучасних умов розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

3.2. Фінансовий облік стратегічних активів підприємства

Розглядаючи питання формування системи стратегічного обліку на підприємствах в більшості наукових працях вчених, які критикують даний напрям наукових досліджень, виникає питання, а чим же стратегічний облік відрізняється від традиційних систем фінансового та управлінського обліку? Зокрема, якими є його нові об'єкти, яких не існує в двох вищенаведених системах обліку? Такі питання передусім зумовлені тим, що всі існуючі спроби щодо розширення кола об'єктів стратегічного обліку шляхом додавання до їх складу елементів зовнішнього середовища підприємства дослідники вважають недоцільними (Б.І. Валуєв [16, с. 117], З.В. Гуцайлук [61, с. 19]), оскільки в цілому не зовсім зрозуміло, що входить до їх складу, вони достатньо важко піддаються ідентифікації, а також відсутній

необхідний обліковий інструментарій для їх первинного визнання та оцінки. Окрім цього, досить суперечливим є намагання окремих вчених запровадити використання прогнозової оцінки в бухгалтерському обліку, що стало ще менш актуальним в результаті впровадження в чинну облікову практику МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю» (2013 р.) та запровадження даного підходу до складу всіх національних П(С)БО, в яких розглядаються питання оцінки об'єктів обліку. Існування такої неоднозначної ситуації щодо майбутнього стратегічного обліку на сьогодні взагалі ставить під сумнів доцільність розвитку стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку та можливість облікової системи підприємства виступати надійним інформаційним джерелом підтримки стратегічних облікових комунікацій.

Вирішити вищенаведену проблему можна лише шляхом забезпечення більш щільної ув'язки потреб суб'єктів стратегічного управління та зовнішніх користувачів стратегічної інформації про підприємство з можливостями чинної системи фінансового обліку, а також з наявними інструментами її розвитку та трансформації під потреби користувачів. Виходячи з вищенаведеного розвиток системи фінансового обліку як засобу стратегічних облікових комунікацій слід здійснювати шляхом поглиблення та додаткової класифікації вже наявних об'єктів фінансового обліку, зокрема активів підприємства, визначення серед них стратегічно значимих активів, використання яких на підприємстві забезпечує генерування його основних конкурентних переваг, а їх вибуття може призвести до значних втрат та нанесе значну шкоду підприємству. З позиції управління підприємством та постачальників капіталу наявність релевантної та достовірної інформації про такі активи має вагоме значення, тому їм має приділятися більш тісна увага – з позиції їх розгляду як об'єкта управління, а також повинні враховуватись всі можливі ризики їх вибуття / знищення – з позиції розгляду підприємства постачальниками капіталу як об'єкта інвестування / надання позикових коштів.

На сьогодні серед вчених відсутня єдність в підходах стосовно назви таких об'єктів, авторами одночасно використовуються поняття стратегічних ресурсів, стратегічних активів, стратегічних нематеріальних активів, стратегічних активів знань тощо. Незважаючи на існуюче різноманіття трактувань таких стратегічно значимих об'єктів, спільними для них є причини та природа їх виникнення, тобто значимість та важливість таких стратегічних об'єктів з позиції подальшого стратегічного розвитку підприємства, збереження існуючих та формування нових конкурентних переваг підприємства. Їх використання передбачає як успішну реалізацію обраних на підприємстві стратегій, здійснення контролю за їх виконанням, так і розробку нових стратегій.

Один з класиків стратегічного управління проф. Д. Аакер зазначає, що стратегічні активи та компетенції, на яких базується бізнес-стратегія, забезпечують стійку конкурентну перевагу. Під стратегічними активами ним розуміються певні ресурси (наприклад, торгова марка або актуальні на даний момент покупці), що перевершують за своїми параметрами аналогічні ресурси конкурентів. У процесі формування стратегії необхідно враховувати витрати і технічні можливості для створення або підтримки активів або компетенцій, що є основою стійких конкурентних переваг [139, с. 24-25]. Таким чином, з позиції Д. Аакера до стратегічних активів відносяться різні види ресурсів (активи в обліковому розумінні та некапіталізовані ресурси (внутрішньостворені торгові марки, взаємовідносини з клієнтами, компетенції працівників тощо)), які мають певні унікальні характеристики і що забезпечують збереження існуючих та формування нових конкурентних переваг підприємства.

Позиція Д. Аакера щодо розуміння поняття стратегічних активів базується на теорії ключових компетенцій, запропонованій К.К. Прахаладом та Г. Хемелом, виходячи з якої конкурентні переваги забезпечуються лише ключовими компетенціями, які можуть мати різні форми – активів, відносин, процесів тощо. Згідно підходу авторів ключові компетенції характеризуються

цінністю (рідкістю та незамінністю), унікальністю (неможливістю копіювання) та доступністю для підприємства (здатністю використовувати в своїй діяльності). Виходячи з даних характеристик, можна визначити, що стратегічним активом є такий ресурс підприємства, який є незамінним для нього, унікальним і який може застосовуватись в його діяльності.

Подібний погляд до розуміння стратегічних активів через конкурентні переваги підприємства став досить поширеним серед дослідників в сфері економіки та менеджменту, які дотримувались основних положень ресурсної стратегічної економічної теорії. Виходячи з даної теорії, в основу якої покладена ідея Е. Пенроуз щодо визначальної ролі внутрішніх ресурсів в розвитку підприємства, всі конкурентні переваги підприємства базуються на певних ресурсах (ключових факторах) і враховують наявні взаємозв'язки між внутрішніми елементами підприємства та ефективністю його функціонування не лише в поточній, а й в стратегічній перспективі. Зокрема, представники ресурсної теорії Р. Еміт та П.Дж. Шумейкер зазначають, що одним із завдань менеджерів є визначення, розробка, захист та розгортання ресурсів та можливостей таким чином, щоб забезпечити фірму стійкою конкурентною перевагою і, отже, підвищити рентабельність його капіталу [146, с. 33]. Таким чином, менеджмент повинен приділяти особливу увагу розвитку стратегічних активів підприємства, оскільки саме вони з найбільшою ймовірністю сприятимуть створенню та захисту економічної ренти за рахунок збереження та створення нових конкурентних переваг підприємства.

Більш детально вимоги, яким мають відповідати стратегічні активи підприємства, що забезпечують реалізацію його конкурентних переваг, дослідив Дж. Берні [159], сформувавши їх у вигляді моделі, яка одержала назву «VRIS (ЦРПН)», назва якої походить від перших літер вимог, що висуваються до визнання таких ресурсів – цінні, рідкісні, неповторні та незамінні. У 2007 році Дж. Берні разом з Д.Н. Кларком дещо удосконалив дану модель, замінивши в попередній моделі останню характеристику

«незамінність», яка була визначена як складова характеристики «неповторність», на «керованість» («organizational»). Оскільки дана удосконалена модель є найкращим прикладом практичної інтерпретації ресурсної теорії, пропонуємо її використовувати в процесі визнання стратегічних активів підприємства в системі фінансового обліку.

На відміну від концепції стратегічних бізнес-одиниць К.К. Прахаладом та Г. Хемелом була запропонована концепція ключових компетенцій корпорації, яка передбачає управління корпораціями не в рамках таких підрозділів, а через управління ідентифікованими ключовими компетенціями, а також пов'язаними з ними ресурсами, діяльностями, проектами, процесами, людьми тощо. Ключові компетенції характеризують можливості підприємства щодо підвищення цінності продукції / послуг для їх кінцевого споживача, а також його здатність виходити на нові споживчі ринки. На думку авторів, лише у тому випадку, якщо корпорація розглядається як ієрархія ключових компетенцій, ключових продуктів, і ринково-орієнтованих бізнес-одиниць, вона буде здатною до боротьби. Також топ-менеджмент не може бути ще одним рівнем консолідації бухгалтерського обліку, який часто перебуває в режимі радикальної децентралізації. Топ-менеджмент має генерувати цінність шляхом формування стратегічної архітектури, що керує процесом набуття компетентності [301, с. 90]. Таким чином, автори також безпосередньо наголосили на необхідності перебудови чинної децентралізованої системи корпоративного обліку в напрямі формування єдиної системи інформаційного забезпечення управління ключовими компетенціями корпорації в рамках її стратегічної архітектури.

Вищенаведене передбачає необхідність розкриття облікової інформації не лише в рамках стратегічних бізнес-одиниць, як це пропонувалось Р.Ф. Бруханським [10, с. 58-59], а також і в розрізі всіх наявних у підприємства стратегічних ресурсів, які забезпечують одержання таких ключових компетенцій. Тому, так само як К.К. Прахалад та Г. Хемел

наголошували про необхідність зміни лінзи, через яку розглядається корпорація (з стратегічних бізнес-одиниць – на ключові компетенції) [226, с. 105], на сьогодні необхідним є перегляд системи інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень в контексті концепції ключових компетенцій. Виходячи з вищенаведеного доцільним є формування окремої звітності про стратегічні ресурси підприємства, які були б об'єктом аналізу суб'єктів стратегічного менеджменту та різних груп заінтересованих зовнішніх користувачів.

Представники економічної думки, які не відносяться до сфери обліку, тобто не обмежені використанням нормативно визначеного поняття «активи» в його суто бухгалтерському розумінні, досить часто застосовують поняття стратегічних ресурсів, також базуючись на концепції ключових компетенцій підприємства. Так, Д.В. Сотнікова визначає стратегічними ресурсами такі види ресурсів, що становлять цінність для їхніх клієнтів та власників, зазначаючи, що вони є неосяжними. Автор відносить до їх складу наступні види ресурсів: технічні ресурси, обладнання; інформаційні, кадрові, фінансові ресурси; ресурси системи управління, інформаційні ресурси [124]. Бразильські дослідники Р.К. Дос Сантос та Т.Х.М. Пінью в результаті аналізу значної кількості праць (більше 20-ти) встановили, що вченими економістами до складу стратегічних ресурсів підприємства відносяться наступні їх види: 1) Фізичні (обладнання, географічне розташування, машини, земля, технології); 2) Фінансові (акціонери, фінансовий потенціал, кредитори, гроші, прибутки); 3) Людські (знання, люди зі спеціалізованою підготовкою, розвинені компетенції, технічна кваліфікація команди, експерти, офіси, відносини, тренінги); 4) Організаційні (управлінський контроль, координація, організаційна культура, корпоративне управління, інновації, бренди, маркетинг, патенти, процедури, репутація, рутини, цінності тощо) [194, с. 2183]. Наявність достатньо широкого переліку ресурсів підприємства, які можуть бути віднесені до складу стратегічних, є свідченням того, що це є не якийсь окремий вид ресурсів, а є певна якісна

характеристика переважної більшості ресурсів підприємства, оскільки майже кожен з них може бути віднесений до стратегічних ресурсів, виходячи з його здатності забезпечувати створення конкурентних переваг підприємству.

Подібну ситуацію також можна спостерігати і стосовно поняття «стратегічні активи», яке на сьогодні з'являється в публікаціях дослідників в сфері обліку, так і серед представників необлікової сфери, фактично виступаючи аналогом поняття «стратегічні ресурси». Наприклад, Р. Еміт та П.Дж. Шумейкер визначають стратегічні активи як конструкцію на рівні фірми, що стосується сукупності конкретних для фірми ресурсів та можливостей, розроблених керівництвом, як основи для створення та захисту конкурентних переваг їх фірми [146, с. 37]. В контексті класифікації об'єктів бухгалтерського обліку це означає, що стратегічні активи не є якимось новим об'єктом, а є певною групувальною ознакою окремих наявних видів активів, а також інших елементів (можливостей згідно трактування вчених-економістів), які не визнаються в системі обліку як активи. В той же час, виокремлення такої групи об'єктів (облікових активів та «не активів»), яким стратегічним менеджментом підприємства має бути приділена важлива увага, передбачають необхідність здійснення їх відокремленої облікової ідентифікації, пошуку релевантних моделей їх оцінювання та забезпечення достовірного надання інформації про їх наявність та зміни на підприємстві за допомогою спеціалізованих звітів.

Внаслідок існування таких неоднозначних позицій вчених перелік об'єктів, які можуть бути включені до складу стратегічних активів підприємства, є достатньо широким і визначається для кожного підприємства індивідуально, оскільки стратегічні активи прив'язані до ключових компетенцій підприємства, які в свою чергу визначаються в залежності від специфіки його діяльності, рівня розвитку зовнішнього конкурентного середовища тощо. Дану тезу підтверджує проф. Д. Аакер, на думку якого до складу стратегічних активів може бути включено дуже багато об'єктів: від будівель та місця розташування компанії до компетентності в НДДКР або

навіть метафоричний символ, такий як чоловічок з автопокришок – символ компанії «Michelin» [139, с. 25].

В залежності від тієї галузі, в якій функціонує підприємство, можна спостерігати існування значної кількості відмінностей щодо того, які саме види ресурсів підприємства є його стратегічними активами. Наприклад, на думку Б. Марра та Дж. Шіума та А. Нілі в сфері електронної комерції найбільш важливу роль відіграють знання, оскільки вони представляють набагато більш стійку конкурентну перевагу, навіть ніж комп'ютерні технології [271, с. 281]. Виходячи з цього автори пропонують для підвищення ефективності стратегічного управління підприємствами електронного бізнесу, а також для покращання їх комунікації з зовнішніми користувачами облікової інформації про ключові фактори створення вартості, удосконалити систему звітування про стратегічні активи знань. Наголошуючи при цьому про існування значних обмежень щодо можливості включення таких активів до складу бухгалтерського балансу через застосування достатньо консервативного підходу щодо їх первинного визнання та подальшої оцінки в системі обліку. Тому однією з найважливіших проблем є не лише включення стратегічних активів знань до складу об'єктів бухгалтерського обліку, а також і забезпечення їх достовірної оцінки.

Р. Еміт та П.Дж. Шумейкер до складу стратегічних активів відносять наступні об'єкти: технологічні можливості; швидкі цикли розробки продукції; управління брендом; контроль або покращений доступ до каналів розподілу; сприятлива структура витрат; відносини покупець-продавець; встановлена база користувачів фірми; здатність підприємства до досліджень та розробок; організація обслуговування фірми; репутація підприємства тощо [146, с. 37]. Таким чином, автор пропонує включати до складу активів підприємства канали розподілу та покупців (клієнтський капітал підприємства), які на сьогодні є одним з основних факторів створення вартості для підприємства, а тому вони повинні розглядатись як об'єкти

стратегічного управління, внаслідок чого інформація про них (їх кількісні та якісні характеристики) повинна надаватись системою обліку.

Окрім цього, існує значна кількість публікацій, в яких до складу стратегічних активів підприємства відносяться інші види нематеріальних ресурсів, які не відносяться напряму до складу активів як об'єктів бухгалтерського обліку, однак є джерелом створення конкурентних переваг для підприємства, що є ключовими в тій галузі, де воно функціонує, зокрема, працівники підприємства [262], дані компанії [229], тощо. Найбільш детальний перелік таких нематеріальних ресурсів, які є стратегічними активами підприємства, сформував Д. Холл, який в результаті емпіричного дослідження підприємств Великобританії розробив рейтинг таких активів з позиції їх важливості в досягненні конкурентних переваг підприємства: репутація компанії; репутації продукту; ноу-хау працівника; культура; мережі; спеціальні фізичні ресурси (основні засоби); бази даних; ноу-хау споживачів; ноу-хау дистриб'юторів; публічні знання; контракти; права інтелектуальної власності; торгові секрети [224, с. 136-137]. Визначальною позицією автора є те, що саме нематеріальні активи відіграють превалюючу роль в формуванні можливостей, які забезпечують одержання стійких конкурентних переваг, внаслідок чого матеріальні активи займають лише одну (6-ту) позицію з 13-ти в запропонованому автором рейтингу.

Введення нових понять до складу бухгалтерського понятійно-категорійного апарату має чітко співвідноситись з існуючими напрацюваннями та пропозиціями авторів, які стосуються досліджуваної проблематики. Так, в рамках розвитку інституційної теорії обліку вітчизняні вчені І.А. Юхименко-Назарук [135, с. 25-262] та В.Ю. Царук [131, с. 354-360] запропонували використовувати в обліку інституційне поняття специфічних активів, які також можуть розглядатись як важливий об'єкт стратегічного управління. Виходячи з розуміння сутності стратегічних активів як облікових активів та ресурсів, що забезпечують збереження існуючих та створення нових конкурентних переваг підприємству, можна встановити відмінність

між ними та специфічними активами. Зокрема, всі стратегічні активи можуть бути віднесені до специфічних, однак не всі специфічні активи можуть забезпечувати збереження або створення конкурентних переваг підприємства, тобто не можуть вважатись його стратегічними активами.

З метою удосконалення бухгалтерського понятійно-категорійного апарату пропонуємо впровадити до його складу нове поняття – «стратегічні активи», як сукупність ресурсів підприємства, які забезпечують формування його конкурентних переваг. Оскільки існують різні види конкурентних переваг, а не лише стійкі конкурентні переваги, то слід розрізняти поняття стратегічних активів у широкому розумінні, що забезпечують формування різних видів конкурентних переваг, а також у вузькому розумінні, що забезпечують формування стійких конкурентних переваг, тобто їх найвищого рівня.

Стратегічні активи підприємства складаються з двох груп: 1) Капіталізовані стратегічні активи, що відображаються в бухгалтерському балансі підприємства у вигляді традиційних активів підприємства та відповідають вимогам їх визнання стратегічними ресурсами (цінність, унікальність, доступність); 2) Некапіталізовані стратегічні активи, що не є окремими об'єктами бухгалтерського обліку, та інформація про які відокремлено не надається в бухгалтерському балансі, однак які відносяться до стратегічних ресурсів підприємства.

З позиції розвитку інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством, а також інформування зовнішніх користувачів про стратегічні активи підприємства, вбачаємо необхідність удосконалення чинної системи бухгалтерського обліку за наступними напрямками:

1) Для першої виділеної групи стратегічних активів слід забезпечити їх ідентифікацію та виокремлення зі складу всіх активів підприємства, формування релевантного підходу до їх оцінки;

2) Для другої групи стратегічних активів необхідно розробити методіку їх ідентифікації, відокремленого відображення та облікового оцінювання,

щоб внутрішні і зовнішні користувачі змогли одержувати достовірну і релевантну інформацію про всі стратегічні ресурси підприємства.

Для ідентифікації стратегічних активів підприємства запропоновано використовувати модель «VRIO», розроблену Дж. Берні та Д.Н. Кларком, оскільки вона дозволяє встановити роль конкретних ресурсів підприємства в забезпеченні його конкурентних переваг, а тому на основі її результатів можна визначити, про які види стратегічних активів слід надавати інформацію користувачам для прийняття рішень, володіючи інформацією про основні конкурентні переваги та недоліки. Прикладами таких стратегічних рішень можуть бути як рішення щодо самих стратегічних активів підприємства, виходячи з їх ролі і значення в діяльності підприємства (наприклад, передача неважливих з позиції підприємства ресурсів на аутсорсинг), так і щодо подальшого стратегічного розвитку підприємства внутрішніми і зовнішніми користувачами, виходячи з перспектив збереження його конкурентних переваг (наприклад, припинення вкладення інвестицій в підприємство внаслідок короткого часового горизонту щодо основних конкурентних переваг). Якщо представники ресурсної теорії стратегічного менеджменту приділяли основну увагу управлінню самими стратегічними ресурсами, то в контексті нашого дослідження також важливою проблемою вбачається розкриття інформації про стратегічні перспективи підприємства на основі оприлюднення інформації про різні види стратегічних активів як для внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, що сприятиме підвищенню ефективності наявної системи стратегічних облікових комунікацій підприємства.

Виходячи з назви самої моделі, до різних видів стратегічних активів підприємства можуть бути віднесені ті його ресурси, які є цінними, рідкісними, неповторними (неможливість імітації) та керованими (організованими) для даного підприємства у порівнянні з його конкурентами. Виходячи з цих чотирьох вищенаведених характеристик, які притаманні або непритаманні стратегічному активу підприємства, що розташовані у

відповідній ієрархічній послідовності, може бути проведена класифікація стратегічних активів в залежності від їх здатності забезпечувати одержання різних видів конкурентних переваг.

Стратегічними активами слід вважати лише ті активи підприємства, які мають цінність (вартість) для підприємства. Як відмічають Дж.Б. Берні та В.С. Хестерлі для фірми ресурси є цінними тоді, коли вони дозволяють використовувати зовнішні можливості або нейтралізувати зовнішню загрозу. Тобто вони є цінними тоді, коли вони дозволяють підвищувати свої конкурентні позиції [160, с. 68]. Найбільш дієвим способом підтвердження цінності активів для підприємства є визначення їх ролі в забезпеченні одержання доходів підприємства або мінімізації його витрат. Оскільки генерування майбутніх економічних вигід є загальним критерієм визнання активів в системі бухгалтерського обліку, то можна сказати, що стратегічні активи першої групи напряду можна вважати цінними для підприємства, а щодо стратегічних активів другої групи має проводитись додатковий аналіз. Прикладами стратегічних активів другої групи є внутрішньостворені торговельні марки підприємства, які дозволяють йому одержувати економічні вигоди, однак які заборонено визнавати як нематеріальні активи підприємства згідно національних (ПСБО 8) та міжнародних (IAS 38) стандартів бухгалтерського обліку.

Якщо стратегічні активи підприємства є цінними, однак є достатньо поширеними серед інших конкурентів, тобто не є рідкісним ресурсом, то такі активи переважно не забезпечуватимуть одержання конкурентних переваг для підприємства, в той же час, виступатимуть основним джерелом конкурентного паритету. Конкурентний паритет засвідчує той факт, що наявність таких стратегічних активів дозволяє функціонувати підприємству не гірше за його конкурентів. Як пишуть з цього приводу Дж.Б. Берні та В.С. Хестерлі, тільки у тих випадках, коли ресурс не контролюється численними іншими фірмами, він може стати джерелом конкурентних переваг [160, с. 72]. Таким чином, рідкісність стратегічного активу означає

його наявність (здатність його контролювати) у невеликої кількості інших конкурентів, що визначається як розміром галузі, так і кількістю конкурентів, які володіють такими активами. Оскільки одержання цінного та рідкісного стратегічного активу у випадку можливості його відтворення власними силами або придбання зі сторони для конкурентів є лише справою часу, то у випадку потенційної можливості його одержання конкурентами можна говорити про існування тимчасових конкурентних переваг.

Можливість імітації стратегічного активу з боку конкурентів породжує виникнення загрози втрати конкурентної переваги, що створюється ним, в майбутньому. Тому постійні конкурентні переваги для підприємства забезпечують лише ті стратегічні активи, які складно імітувати конкурентами, тобто для відтворення яких відсутні необхідні техніко-технологічні засади, або можливість їх імітації шляхом одержання зі сторони або власної розробки є достатньо дорогою для конкурентів. Якщо для імітації такого стратегічного активу конкурентам необхідно понести незначні витрати, то внаслідок цього в галузі буде створений конкурентний паритет. Тому лише ті підприємства, які володіють цінними, рідкісними та дорогими для імітації стратегічними активами, створюють необхідні передумови для формування стійких конкурентних переваг в процесі формування нових та реалізації існуючих стратегій.

Неможливість імітації стратегічних активів конкурентами на думку Дж.Б. Берні та В.С. Хестерлі зумовлюється чотирма основними причинами:

1) Унікальні історичні умови, коли фірма отримує недорогий доступ до ресурсів через своє місце в часі та просторі, інші фірми можуть вважати ці ресурси дорогими для імітації;

2) Причинна неоднозначність, коли конкуренти точно не можуть сказати, що дозволяє фірмі отримувати переваги, імітація цієї переваги може коштувати дорого. Джерела причинно-наслідкової неоднозначності включають, коли конкурентні переваги базуються на «прийнятих як належних» ресурсах та можливостях, коли існує безліч неперевірених гіпотез

про те, чому фірма має конкурентну перевагу, і коли переваги фірми базуються на складних наборах взаємопов'язаних можливостей;

3) Соціальна складність, коли ресурси та можливості, які фірма використовує для здобуття конкурентної переваги, включають міжособистісні стосунки, довіру, культуру та інші соціальні ресурси, які дорого імітувати в короткий термін;

4) Патенти, що є джерелом стійких конкурентних переваг у декількох галузях, включаючи фармацевтику та хімічну промисловість [160, с. 75].

В той же час, для забезпечення одержання стійких конкурентних переваг підприємства стратегічним активам недостатньо лише відповідати характеристикам цінності, рідкості та неповторності (неможливості імітації), оскільки такі переваги набуваються лише за умови наявності належного рівня організації системи управління вартістю підприємства. На підприємстві має бути налагоджений такий рівень організації, що забезпечуватиме найбільш ефективне використання наявних ресурсів та можливостей для досягнення тактичних та стратегічних цілей (системи вартісно-орієнтованого менеджменту, управлінського контролю, бухгалтерського обліку, управління якістю, мотивації, різні неформальні управлінські системи тощо). Зокрема, одним із важливих елементів такої системи організації є дієва інформаційна підтримка системи управління підприємством шляхом належного рівня організації фінансового обліку, що забезпечує надання достовірної та релевантної облікової інформації про наявні ресурси, капітал та зобов'язання, а також результати діяльності підприємства. Таким чином, для отримання стійких конкурентних переваг підприємству недостатньо наявності лише цінних, рідкісних та неповторних стратегічних активів, для цього також обов'язково необхідний атрибут керованості або належної організації для використання їх стратегічного потенціалу в повному обсязі.

За умови відсутності такої системи, яка забезпечує керованість або організованість стратегічних активів, може виникнути ситуація, за якої

існуючі конкурентні переваги залишаються невикористаними або нереалізованими. Наприклад, невикористання або неповноцінне використання унікальних засобів виробництва (виробничих ліній, окремих верстатів, пристроїв тощо) через відсутність кваліфікованого персоналу, є основною причиною внаслідок чого такі активи втрачають своє стратегічне значення для підприємства. Подібна ситуація є достатньо характерною для вітчизняних медичних закладів, які одержують дороге медичне обладнання за грантові або спонсорські кошти, однак воно не використовується в таких закладах належним чином через ряд об'єктивних та суб'єктивних причин.

Загалом до стратегічних активів відносяться ті ресурси підприємства, які перебувають під його контролем, стосовно яких у підприємства в порівнянні з конкурентами існує значний рівень асиметрії, наявна недосконала мобільність таких ресурсів, ринок таких ресурсів теж є недосконалим і конкуренти при цьому не можуть з незначними витратами одержати такі ресурси (створити самостійно або залучити зі сторони). В переважній більшості випадків такими активами є нематеріальні ресурси підприємства (структурний, людський, клієнтський капітал), оскільки саме вони майже всі можуть бути оцінені, є рідкісними, їх важко імітувати або замінити аналогами. В той же час, окремі фізичні та фінансові активи також можна визнати як стратегічні активи підприємства, зокрема, природний капітал підприємства, внаслідок його обмеженості та невідтворюваності.

Виходячи з аналізу вимог (характеристик), які необхідно враховувати в процесі визнання стратегічних активів, а також виходячи з розуміння їх сутності порядок їх визнання в фінансовому обліку можна представити наступним чином (рис. 3.2).

Згідно запропонованого порядку (рис. 3.2) до складу стратегічних активів можуть відноситись як капіталізовані, так і некапіталізовані активи (ресурси) підприємства, які відповідають ряду характеристик.

В залежності від рівня відповідності розглянутим характеристикам можна виділити різні види стратегічних активів в їх широкому розумінні, до

яких відносяться як такі активи, що забезпечують формування довгострокових та стійких конкурентних переваг (активи 1-го рівня), а також й ті активи, що забезпечують формування невикористаних (активи 2-го рівня), тимчасових (активи 3-го рівня) та паритетних (активи 4-го рівня) конкурентних переваг підприємства (Додаток В).

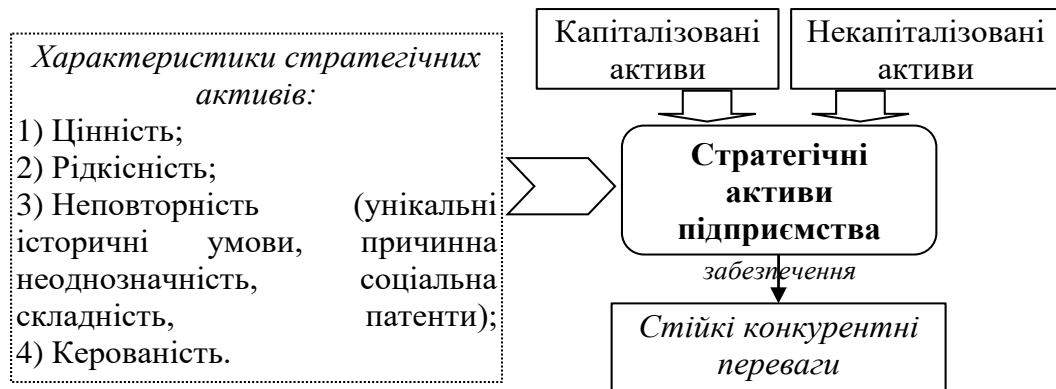


Рис. 3.2. Порядок визнання стратегічних активів у вузькому розумінні у фінансовому обліку

Для визначення відповідності окремих видів стратегічних активів видам конкурентних переваг, які вони забезпечують, можна використовувати наступну модель (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Відповідність окремих видів стратегічних активів видам конкурентних переваг

<i>Характеристики стратегічних активів</i>				<i>Вид конкурентних переваг</i>	<i>Види стратегічних активів в широкому розумінні</i>
<i>Цінність</i>	<i>Рідкісність</i>	<i>Неповторність</i>	<i>Керованість</i>		
Ні	-	-	-	-	-
Так	Ні	-	-	Паритетні	4-го рівня
Так	Так	Ні	-	Тимчасові	3-го рівня
Так	Так	Так	Ні	Невикористані	2-го рівня
Так	Так	Так	Так	Стойкі	1-го рівня (стратегічні активи у вузькому розумінні)

Вищенаведена модель (табл. 3.1) дозволяє більш чітко розмежувати між собою стратегічні активи в їх широкому та вузькому розумінні в контексті забезпечення ними досягнення різних видів конкурентних переваг. Вона може бути покладена в основу формування бухгалтерської звітності про стратегічні активи підприємства, зокрема, в частині їх класифікації та врахування наявних запитів стейкхолдерів. Наприклад, виходячи з потреб внутрішніх стейкхолдерів, яким необхідна інформація про конкретний вид конкурентних переваг, за запитом може бути сформований необхідний управлінський звіт про стратегічні активи. Зокрема, для пошуку шляхів посилення конкурентних позицій ризик-менеджменту підприємства необхідна інформація про ті види стратегічних активів, які забезпечують одержання тимчасових конкурентних переваг, що обґрунтовується необхідністю пошуку нових шляхів їх забезпечення у випадку втрати такими активами своєї стратегічної ролі.

В той же час, з позиції інвесторів та позичальників, важливе значення має не лише інформація про самі стратегічні активи підприємства, а також і те, які саме витрати має понести підприємство для їх відтворення, оскільки без наявності на підприємстві таких унікальних активів будуть втрачені його конкурентні переваги. Тому окрім визнання стратегічних активів в системі фінансового обліку іншою важливою проблемою, що потребує вирішення, є розробка методики їх паралельної оцінки за відновлювальною вартістю або за вартістю заміщення та відображення її в спеціалізованій звітності щодо таких активів.

В фінансовій звітності стратегічні активи відображаються за первісною або справедливою вартістю, що не дозволяє відобразити потенційні ризики підприємства щодо таких активів та їх вплив на конкурентні переваги підприємства, які в цілому визначають перспективи розвитку підприємства в майбутньому, оскільки навіть справедлива вартість, виходячи з чинної моделі її розрахунку і її спрямованості на оцінку для потреб інвесторів, не забезпечує надання інформації про такі ризики.

Надання інформації про стратегічні активи в альтернативних оцінках дозволить в грошовому вимірнику описати потенційні ризики підприємства у випадку втрати таких стратегічних активів в контексті концепції безперервності діяльності підприємства. В якості таких альтернативних оцінок слід використовувати відновлювальну вартість та вартість заміщення активів, різниця між якими та балансовою вартістю стратегічних активів дозволить визначити ступінь ризику щодо можливої втрати таких активів.

Якщо відновлювальна вартість стратегічних активів відобразить суму затрат, які підприємство повинно понести для відтворення даних активів, щоб вони забезпечували реалізацію відповідного рівня конкурентних переваг, наприклад, відповідного розміру прибутку, то вартість заміщення стратегічних активів відобразить суму затрат, які підприємство повинно бути понести для забезпечення одержання відповідного рівня конкурентних переваг, але не обов'язково за рахунок придбання ідентичних стратегічних активів. Перший вид оцінки стратегічних активів слід використовувати у випадку, коли можна відтворити точну (ідентичну) копію стратегічного активу, оскільки вони мають недостатньо високий рівень унікальності, а вартість заміщення (відновлювальну вартість) слід використовувати у випадку неможливості відтворення його точної копії.

Визначальною позицією при розрахунку відновлювальної вартості та вартості заміщення стратегічних активів, що пропонується в дисертації, має бути те, що стратегічні активи повинні відображати той обсяг затрат, які підприємство повинно буде витратити у випадку втрати конкретного стратегічного активу для того, щоб забезпечити одержання таких же конкурентних переваг, які існували при наявності такого стратегічного активу на підприємстві. Тобто, рівень конкурентних переваг, що забезпечується відповідним стратегічним активом, наприклад, відповідний обсяг доходів підприємства за певним напрямом діяльності, має бути відправною точкою, для досягнення якої має бути понесений відповідний обсяг витрат.

Відповідно, при розумінні поняття відтворення точної копії стратегічного активу або об'єкта його заміщення слід виходити з принципу превалювання сутності над формою, тобто відновлення або заміщення стратегічного активу передбачає необхідність відновлення або заміщення відповідних конкурентних переваг, які забезпечуються таким стратегічним активом на сьогодні. Однак, такий підхід не завжди використовується професійними оцінювачами (Американська асоціація оцінювачів) та дослідниками. Наприклад, для визначення вартості заміщення нематеріальних активів Р.Ф. Рейлі [307, с. 43], А. Пукою та М.Л. Жилою [303] пропонується поняття «еквівалентна корисність» для підприємства, яка не дорівнює здатності стратегічних активів забезпечувати одержання відповідних конкурентних переваг, а може означати відповідність функціональним атрибутам такого активу, відповідність операційним чи економічним перевагам від його використання, здатність забезпечувати безперервну діяльність підприємства, його інвестиційну привабливість тощо. Тому наведені нами пропозиції щодо оцінки стратегічних активів за відновлювальною вартістю або вартістю заміщення спрямовані на надання релевантної інформації про даний вид активів саме для суб'єктів, які приймають стратегічні рішення, зокрема, щодо забезпечення даними активами конкурентних переваг підприємству.

Виходячи з таких пропозицій в фінансовому обліку стратегічні активи повинні паралельно відображатися за вартістю, яка показуватиме скільки вони коштують для підприємства виходячи з наявного на сьогодні рівня конкурентних переваг, забезпечуваних ними. Для облікового відображення таких стратегічних активів в системі фінансового обліку до всіх активів та окремих витрат підприємства (некапіталізованих стратегічних активів, наприклад, незавершених витрат на розробки), які відображаються на рахунках підприємства, слід ввести окремий аналітичний розріз (субконто) «Стратегічність активу», з чотирма субаналітичними рахунками, які характеризуватимуть рівень стратегічності активів – від 1 до 4 рівня.

Використовуючи наявні в сучасних інформаційних системах бухгалтерського обліку налаштування та завдяки виділенню такої аналітичної ознаки як «Стратегічність активу» з'являється можливість формувати внутрішні управлінські звіти як щодо всіх стратегічних активів підприємства, так і щодо їх окремих видів за виділеними рівнями, які характеризують відповідні конкурентні переваги, які вони забезпечують для підприємства (паритетні, тимчасові, невикористані, стійкі). Наприклад, у відповідності до потреб та запитів користувачів може бути сформований спеціалізований звіт лише щодо тих активів, які забезпечують стійкі конкурентні переваги підприємства, на основі аналізу якого можуть бути визначені стратегічні ризики щодо втрати таких переваг.

З метою формування загальної інформації про стратегічні активи підприємства для внутрішніх та зовнішніх користувачів, а також виходячи з вищенаведених пропозицій щодо класифікації стратегічних активів в широкому розумінні, їх альтернативної оцінки та відображення в системі аналітичного обліку, запропоновано використовувати «Звіт про стратегічні активи підприємства» (табл. 3.2).

В запропонованому звіті (табл. 3.2) розкривається облікова інформація про стратегічні активи підприємства в їх широкому розумінні. Він дозволяє сконцентрувати увагу стратегічного менеджменту підприємства на тих ресурсах, які відіграють визначальну роль в генеруванні доходів підприємства та мінімізації його витрат, інформаційно підтримуючи процес розробки нових стратегій, реалізацію існуючих (підзвітність) та їх контроль, оцінку конкурентних взаємодій в прогнозованому майбутньому, подолання стратегічної організаційної інерції тощо. Окрім цього, розкриття такої інформації створює необхідні умови для підвищення ефективності інвестиційних та позикових рішень зовнішніх користувачів, оскільки інформація про стратегічні активи підприємства робить його діяльність більш прозорою з позиції різних груп стейкхолдерів, формуючи належний

рівень довіри, що в цілому також сприятиме зменшенню витрат на залучення додаткового капіталу підприємством.

Таблиця 3.2.

Звіт про стратегічні активи підприємства

<i>Стратегічні активи підприємства</i>	<i>Рівень активу (1-4)</i>	<i>Балансова вартість, тис. грн.</i>	<i>Відновлювальна вартість / вартість заміщення, тис. грн.</i>
<i>I. Капіталізовані стратегічні активи</i>			
<i>1.1. Фінансові активи</i>	x		
...			
<i>1.2. Матеріальні активи</i>	x		
Виробничі активи	x		
...			
Природні активи	x		
...			
<i>1.3. Нематеріальні активи</i>	x		
...			
Разом по розділу I	x		
<i>II. Некапіталізовані стратегічні активи</i>			
<i>1.1. Матеріальні активи</i>	x		
Природні активи	x		
...			
<i>1.2. Нематеріальні активи</i>	x		
Людські активи	x		
...			
Інтелектуальні активи	x		
...			
Соціально-репутаційні активи	x		
...			
Разом по розділу II	x		
Разом	x		

На досліджуваному ПрАТ «Український графіт» виявлено наступні види активів (ресурсів), які можуть бути віднесені до його стратегічних активів та можуть бути включені до складу даного звіту: права оренди на земельні ділянки, що знаходяться у власності держави; ліцензія на придбання, зберігання, використання, знищення прекурсорів; ключовий управлінський персонал компанії (10 осіб); система безвідходних технологічних процесів підприємства; система екоменеджменту підприємства; система соціального менеджменту підприємства. Для їх безпосереднього включення до складу

відповідного звіту необхідно провести їх класифікацію за рівнем специфічності (1-4) та провести оцінку їх відновлювальної вартості із застосуванням послуг професійних оцінювачів.

В основу структури запропонованого звіту (табл. 3.2) покладено 6-ти компонентну структуру капіталу підприємства, визначену в міжнародному стандарті інтегрованої звітності <IR>, що забезпечуватиме інтеграцію інформації про стратегічні активи підприємства з інтегрованою звітністю, таким чином полегшуючи порядок її формування на підприємстві.

3.3. Стратегічна облікова політика підприємства

Протягом декількох останніх десятиліть в фаховій обліковій літературі поступово почало закріплюватись нове бачення стосовно тієї ролі, яку займає бухгалтерський облік в суспільстві. Якщо з моменту свого виникнення він розглядався як мистецтво ведення рахунків та одержав свою формалізацію завдяки появі перших друкованих праць на основі використання подвійної бухгалтерії наприкінці XV-го століття (Л. Пачолі, В. Котруллі), то вже у XIX-му столітті він поступово виокремився в науку економічного спрямування, що забезпечувала формування системи наукових знань щодо облікового відображення господарської діяльності підприємства за допомогою спеціалізованих методологічних інструментів (документів, рахунків, журналів, книг, звітів). В контексті такого свого розвитку, що був спрямований на забезпечення достовірного відображення господарської діяльності підприємств, бухгалтерському обліку відводилась суто пасивна роль, зокрема, роль нейтрального засобу відображення та надання інформації, що передавалась стейкхолдерам для здійснення контролю та прийняття управлінських рішень.

Однак, починаючи з кінця 1970-х рр. подібна пасивна роль бухгалтерського обліку поступово почала доповнюватись його більш проактивною роллю в суспільстві, оскільки з'явилась значна кількість

наукових фактів, що саме система бухгалтерського обліку є засобом формування соціальних відносин, а не лише дієвим методичним інструментом, що інформаційно відображає такі відносини на рівні окремого підприємства. Зокрема, як відмічав проф. Е. Хоупвуд, бухгалтерський облік відіграє життєво важливу роль в розвитку сучасного суспільства. До сьогоднішнього дня (1976 р.) він залишається найбільш формалізованим засобом аналізу та забезпечення комунікації інформації про фінансову діяльність та ефективність функціонування всіх форм організацій ... але існує потреба в розгляді та дослідженні відносин, які існують між бухгалтерським обліком та організаційною силою [235, с. 1-2]. Таким чином, вчені почали розглядати бухгалтерський облік як передумову організаційних змін на рівні підприємства та суспільства в цілому.

На сьогодні представники соціологічного критичного підходу в обліку, який бере свій початок ще від праць М. Вебера та В. Зомбарта, які наголошували на значимості подвійної бухгалтерії в формуванні системи капіталістичних відносин, переконливо доводять, що система бухгалтерського обліку відіграє ключову роль в організації сучасної економічної системи та суспільства, а сам бухгалтерський облік почали розглядати як соціальну або інституційну практику, яка може трансформуватись в залежності від контексту її застосування (соціального, політичного тощо).

Серед вітчизняних вчених зростаюча роль бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту та його значення в суспільстві розглядається переважно представниками інституційної теорії обліку (О.С. Височан, В.В. Гик, В.М. Жук, В.М. Метелиця, О.М. Петрук, В.З. Семанюк, Н.В. Семенишена, Т.М. Сльозко, О.Г. Сокіл, І.А. Юхименко-Назарук та ін.), при цьому, обґрунтуванню активної ролі обліку в процесі організаційних та суспільних змін даними авторами приділяється незначна увага.

Першими, хто привернув увагу світового наукового співтовариства на всезростаючу роль бухгалтерського обліку в суспільстві були представники британської облікової школи проф. С. Берчелл та проф. Е. Хоупвуд, які обґрунтували взаємозв'язок між бухгалтерським обліком та соціальним середовищем, встановили завдання, визначили подальші напрями та перспективи розвитку облікової науки в даній сфері досліджень. Основною тезою, на якій акцентували увагу дані автори, було обґрунтування організаційної ролі бухгалтерської практики, тобто її здатність трансформувати процеси як в середині підприємства, так і впливати на формування соціального середовища організації та суспільство в цілому. Таким чином, на їх думку бухгалтерський облік не лише пасивно відображає, а сам створює економічну реальність всередині підприємства, реорганізуючи бізнес-процеси, а також трансформуючи зовнішню відносно підприємства соціальну реальність.

Як зазначає Б. Поттер, розгляд бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики, а не лише технічної практики, породив цілий ряд досліджень. Ці роботи, як правило, спрямовані на опитування фактичних умов та наслідків, пов'язаних з розробкою та застосуванням бухгалтерської практики в конкретних організаційних та соціальних умовах. Дослідження подібного характеру відображають постійне занепокоєння розумінням процесів та наслідків зміни бухгалтерського обліку в конкретних умовах, особливо там, де комерційні методи та підходи застосовуються в організаціях або підприємствах вперше [299, с. 266]. В даному контексті ще більш важливими і актуальними стають питання організації бухгалтерського обліку на рівні держави та на рівні окремого підприємства, особливо в частині порядку формування і реалізації облікової політики, що потребує удосконалення теоретичних аспектів її здійснення на основі врахування існуючих напрацювань в сфері економічної (інституційної) та політичної думки.

Процес формування облікової політики та реалізації професійних суджень бухгалтера не можна вважати нейтральним та неупередженим, на думку представників соціологічної теорії обліку такі процеси є суто суб'єктивними і значною мірою залежними від контексту, в рамках якого відбувається їх реалізація (соціального, політичного тощо). Облікова практика вважається вбудованою в систему організаційних та соціальних відносин, що визначає необхідність врахування взаємозалежності між ними в процесі здійснення наукових досліджень. Як відмічають Р. Хорват та Б. Корощець, результати облікової політики є, по суті, політичними, оскільки вони діють на благо деяких груп суспільства та на шкоду іншим. Тому проведення досліджень в бухгалтерському обліку слід здійснювати шляхом врахування питань оптимального соціального порядку, справедливості відносин та розподілу в суспільстві, проблем навколишнього середовища та соціальної відповідальності в цілому, які пронизують усе вищенаведене [238, с. 34-35].

В подальшому ідея значимості бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики, що впливає на формування внутрішнього та зовнішнього середовища організації, була покладена в основу своїх досліджень представниками Лондонської школи економіки (П. Міллер, Р.В. Скепенс, Е.М. Тінкер, Т. Хоппер та ін.) та розвинута в США авторами і послідовниками позитивної теорії обліку (Р. Ваттс, М. Дженсен, Дж. Демскі, Дж. Циммерманн та ін.). Представники даних двох наукових течій заперечували нормативний підхід до здійснення наукових досліджень, що передбачав вдосконалення теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку шляхом формулювання певних пропозицій, наприклад, спрямованих на корисність для прийняття рішень, і застосовували позитивістський підхід, що передбачав здійснення аналізу особливостей функціонування облікової системи організацій, виявлення причин існуючих закономірностей та прогнозування її подальшого розвитку. Передусім, вони намагались конкретизувати основну тезу Р. Берчелла та Е. Хоупвуда стосовно того, яким

безпосередньо чином облікові процедури трансформують організаційні побудови підприємства, яким чином облікова інформація впливає на суб'єктів прийняття рішень, які фактори і стимули впливають на процес реалізації облікової політики та бухгалтерських професійних суджень тощо.

В контексті розуміння бухгалтерського обліку як активного учасника соціальних взаємодій – соціальної та інституційної практики, використання якої призводить до виникнення організаційних та суспільних змін, слід констатувати його ідеологічність та політизованість. Передусім, це проявляється через механізми облікової політики та бухгалтерські професійні судження, реалізація яких суб'єктами їх здійснення призводить до формування суб'єктивної реальності, яка відповідає інтересам власників підприємства або самим суб'єктам, виходячи з основних гіпотез позитивної теорії обліку. Про соціальні аспекти застосування професійних суджень в рамках облікової політики чітко відмічають О.В. Фоміна та ін. [204, с. 36], оскільки такі судження впливають на об'єктивність облікової інформації, яка використовується стейкхолдерами для прийняття рішень.

Одним із проявів бухгалтерського обліку як соціальної або інституційної практики, в основі якої покладено ідеологічні засади, є реалізації облікової політики стратегічного спрямування. Під останньою слід розуміти прийняття такої облікової політики, яка забезпечує реалізацію стратегічних планів та ініціатив підприємства, в результаті якої відбувається формування суб'єктивної (стратегічно-орієнтованої) облікової реальності. Тобто внаслідок реалізації подібних бухгалтерських стратегічних суджень забезпечується не об'єктивне та достовірне відображення реальності, а відображення в залежності від стратегічної ідеології власників підприємства

Основні відмінності звичайної (традиційної) облікової політики та стратегічної облікової політики наведено на рис. 3.3.

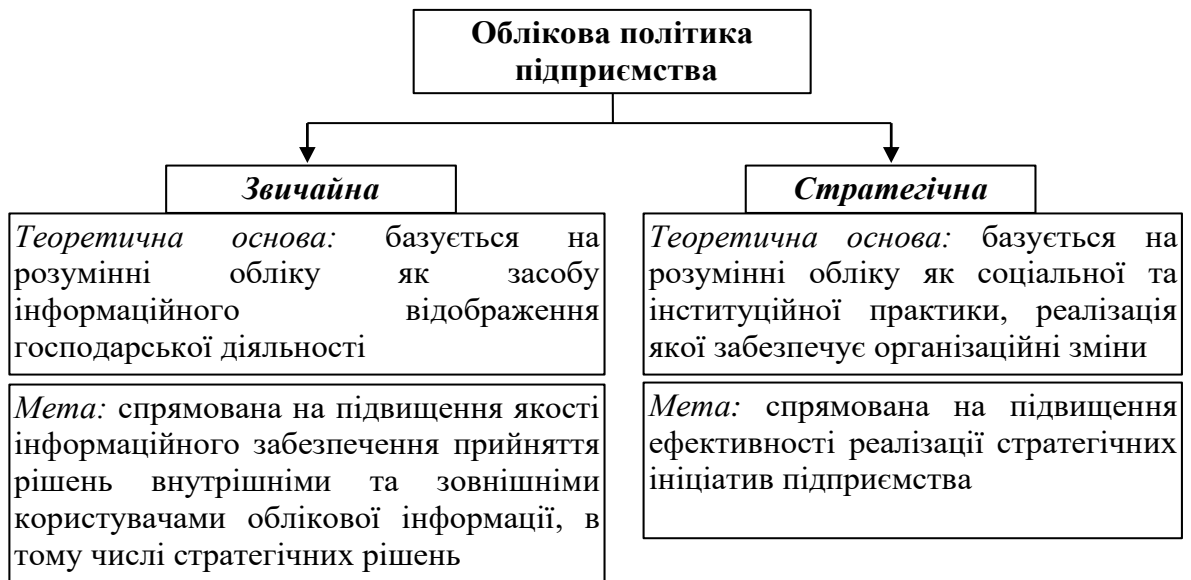


Рис. 3.3. Відмінність між звичайною та стратегічною обліковою політикою

Також слід враховувати, що при реалізації звичайної облікової політики суб'єкти її здійснення теж орієнтуються на запити суб'єктів прийняття управлінських рішень, тобто інформаційне забезпечення розробки нових та підтримки обраних стратегій, здійснення стратегічного контролю також входить до сфери її впливу. На відміну від вищенаведеного, стратегічна облікова політика не стосується інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень, а є безпосереднім засобом реалізації стратегічних ініціатив підприємства, наприклад, щодо залучення додаткових фінансових ресурсів для підприємства.

Проведений аналіз праць вітчизняних дослідників дозволив встановити, що питанням формування стратегічної облікової політики, як і проблематиці розуміння бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики, майже не приділяється увага. В переважній більшості праць (Т.В. Барановська, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, П.Є. Житний, З.М.-В. Задорожний, Н.М. Малюга, Я.В. Олійник, О.М. Петрук, М.С. Пушкар та ін.) облікова політика підприємства розглядається в контексті традиційного («пасивного») підходу до розуміння ролі бухгалтерського обліку в управлінні діяльністю підприємства, зокрема, і щодо його ролі в системі стратегічного

управління. Наприклад, Я.В. Олійник визначає, що організаційно-технічний аспект облікової політики включає сукупність методів і прийомів організації ведення бухгалтерського обліку та технологічного процесу роботи бухгалтерської служби підприємства, які спрямовані на забезпечення системи бухгалтерського обліку інформацією, необхідною для прийняття ефективних тактичних і стратегічних рішень й надання зацікавленим користувачам [99, с. 348-349], У. Марчук визначає облікову політику як стратегічну компоненту ефективних бізнес структур та інструмент бухгалтерського обліку [270, с. 103], а Н. Букало наголошує, що від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу [11, с. 75]. В свою чергу В.В. Ходзицька [129] вже безпосередньо наголошує на необхідній адаптації облікової політики до конкретного методу стратегічного управління, зокрема, до «ланцюга цінності», з метою забезпечення його ефективного використання в діяльності підприємств. Таким чином, основним завданням облікової політики згідно позиції переважної більшості вітчизняних вчених є створення дієвого інформаційного забезпечення, що покращуватиме ефективність стратегічного управління на підприємстві шляхом облікового відображення стратегічно важливих об'єктів, застосування нових оціночних базисів, що є більш корисними для формування нових та реалізації існуючих стратегій, здійснення стратегічного контролю.

Такої ж обслуговуючої позиції стосовно ролі облікової політики в процесі прийняття стратегічних рішень дотримуються й російські дослідники, які займаються вивченням проблематики обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління.

Існують лише поодинокі праці, в яких вітчизняними дослідниками розглядаються окремі сторони даної важливої проблеми. В той же час, такі дослідники до кінця не розуміють причин існування таких можливостей у стратегічній облікової політики, не розглядаючи проактивну роль

бухгалтерського обліку в здійсненні організаційних змін як на рівні окремого підприємства, так і суспільства в цілому. Існування такої тенденції підтверджує проф. Б. Валуєв та О. Дроздова, наголошуючи про те, що положення облікової політики у своїй сукупності практично ніяк не пов'язані із загальними завданнями розвитку цілісної системи управління підприємством, просто ігнорують її інтереси і цілі. При всьому значенні функції обліку в інформаційному забезпеченні управлінського процесу його «політика» ніяк не вписується в стратегічну програму розвитку системи управління [14, с. 62]. Подібної логіки щодо ролі облікової політики в управлінні підприємством дотримується І. Рuzмайка [120], розуміючи останню складовою загальної системи управління підприємством. В той же час дані автори, констатуєчи існування подібної проблеми, безпосередньо не зазначають, яким чином бухгалтерський облік може забезпечувати здійснення організаційних змін на підприємстві, зокрема, й щодо побудови стратегічної системи управління. Їх визначальною спільною позицією є необхідність формування єдиної інтегрованої політики (планової, облікової, контрольної тощо), яка б забезпечувала підвищення ефективності системи управління підприємством, з чим на нашу думку не можна погодитись, оскільки облікова політика формується в рамках облікової системи на основі облікової методології та має чіткі межі її здійснення, визначені національним обліковим законодавством. Це зумовлює необхідність її відокремленого застосування від інших політик підприємства, зокрема, і в частині реалізації стратегічних ініціатив підприємства.

Подібного підходу щодо ролі облікової політики в розвитку системи стратегічного управління на підприємстві також дотримуються окремі практикуючі фахівці. Так, І. Петренко наголошує, що з одного боку бухгалтерський облік пасивно наслідує стратегію, не впливаючи на неї, а з іншого – облік відіграє активну роль у стратегічному менеджменті, виступаючи механізмом реалізації стратегії [101]. Згідно другої позиції, автор вважає, що бухгалтерський облік слід розглядати як невід'ємну

складову стратегічного менеджменту, внаслідок чого він сам може розглядатись як об'єкт управління, так і забезпечувати інформаційну підтримку стратегічного менеджменту, надаючи інформацію про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства. Також автор наголошує, що використовуючи механізми облікової політики, шляхом зміни показників, що відображаються в фінансовій звітності, може впливати на рішення інших суб'єктів щодо залучення фінансових ресурсів зі сторони. При цьому також слід наголосити, що навіть згідно запропонованого І. Петренка підходу до розуміння ролі бухгалтерського обліку в системі стратегічного менеджменту, можна бачити обмеженість обліку суто інформаційним забезпеченням суб'єктів прийняття стратегічних рішень, як за допомогою дотримання правил, так і шляхом використання можливостей здійснення вибору серед наявних облікових альтернатив.

Можна виділити два основні напрями реалізації стратегічної облікової політики підприємства (рис. 3.4).

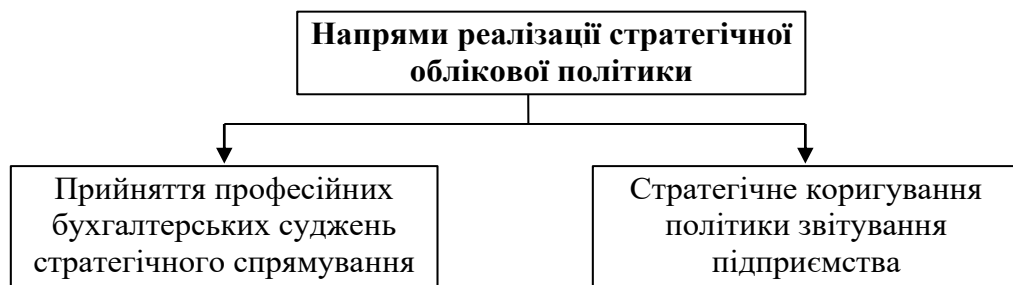


Рис. 3.4. Напрями реалізації стратегічної облікової політики підприємства

Основною відмінністю між виділеними напрямками (рис. 3.4) є те, що прийняття професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування, як складових облікової політики підприємства, спрямоване на одержання таких фінансових показників діяльності підприємства, які б забезпечували досягнення його стратегічних цілей. А стратегічне коригування політики звітування підприємства передбачає удосконалення порядку розкриття облікової інформації (формування сигналів для стейкхолдерів підприємства) у вигляді фінансової звітності, приміток до неї, наказу про облікову політику

таким чином, що вона впливатиме на досягнення стратегічних цілей підприємства.

Тобто, основна відмінність полягає в тому, що згідного першого напряму стратегічні цілі досягаються через контрольоване одержання необхідних фінансових показників, а за другим – через сигнальну функцію бухгалтерського обліку, коли додаткове або спеціалізоване розкриття окремої облікової інформації (про діяльність підприємства (наприклад, дивіденди) або про прийняту облікову політику) створює інформаційні передумови (додаткові інформаційні повідомлення) для досягнення стратегічних цілей підприємства.

1. Прийняття професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування, тобто таке здійснення вибору із наявних в стандартах альтернатив, яке забезпечує досягнення визначених стратегічних цілей. Стратегічний вибір здійснюється у відповідності до стратегічних ініціатив підприємства на основі врахування методологічних обмежень, що накладаються системою бухгалтерського обліку (принципи обліку, якісні характеристики корисної фінансової інформації, етика бухгалтера).

Формування окремого напряму наукових досліджень, що стосується професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування або стратегічного бухгалтерського вибору (дане поняття набуло значної популярності в США), відбулось завдяки активному розвитку серед представників англо-саксонської бухгалтерської школи позитивної теорії обліку. Дана теорія була розроблена наприкінці 1970-х рр. американськими дослідниками Р. Уоттсом та Дж. Циммерманном та на сьогодні відноситься до складу мейнстриму облікової науки в західному світі, тобто є еталоном для проведення наукових досліджень, оскільки виходячи з неї були сформовані базові вимоги до проведення наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Як наслідок, переважна більшість провідних наукових журналів облікового спрямування для публікацій авторів

висувають вимоги на основі емпіричної позитивістської парадигми досліджень, тобто які виходять з положень позитивної теорії обліку.

Основним припущенням позитивної теорії обліку є те, що в процесі реалізації облікової політики суб'єкти її здійснення (менеджери, бухгалтери тощо) – агенти, є раціонально діючими індивідами, які приймають рішення виходячи власних інтересів, спрямованих на максимізацію власної вигоди, або з інтересів інших суб'єктів, які мають на них вплив (топ-менеджмент, акціонери, кредитори тощо).

Інтереси агентів можуть як співпадати, так і не співпадати з інтересами власників підприємства, а також можуть як відповідати, так і не відповідати існуючим нормативним обмеженням, які накладаються на процес реалізації облікової політики (принципи обліку, якісні характеристики облікової інформації). Досягнення інтересів агентів відбувається шляхом такого застосування методів обліку в рамках облікової політики, що забезпечує збільшення доходів в конкретному звітному періоді або витрат, в залежності від необхідності (визначених цілей – максимізації прибутку або його мінімізації).

На думку Р. Уоттса та Дж. Циммерманна реалізація облікової політики суб'єктами її організації є прикладом опортуністичної поведінки, спрямованої на задоволення власних егоїстичних інтересів, внаслідок чого визначені в фінансовій звітності результати діяльності та показники, що характеризують фінансовий стан підприємства, мають значний рівень суб'єктивності. Виникнення опортуністичної поведінки у суб'єктів організації облікової політики автори [347, с. 196] обґрунтовують рядом гіпотез, які визначають основні мотиви та стимули її здійснення: 1) Гіпотеза планових премій/винагород (преміальних планів); 2) Гіпотеза співвідношення залученого та власного капіталу (боргових контрактів); 3) Гіпотеза розміру підприємства (політичних процесів). На сьогодні існує значна кількість наукових досліджень, які підтверджують та доповнюють дані гіпотези (структура капіталу підприємства, структура учасників системи

корпоративного управління тощо) на національному та міжнародному рівнях, або навпаки, спростовують їх на прикладі окремих галузей економічної діяльності або груп підприємств.

Виділені позитивні гіпотези можуть бути чітко співвіднесені зі стратегічними цілями підприємства, внаслідок чого вони можуть використовуватись також для обґрунтування причин реалізації професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування. Наприклад, як відмічають класики позитивної теорії обліку, застосування більш консервативних професійних суджень, що зменшують доходи підприємства, спрямовані на досягнення такої стратегічної цілі як мінімізація можливості збільшення заробітної плати працівникам підприємства завдяки втручання профспілок, які вимагають підвищення заробітної плати працівникам у випадку одержання підприємством надлишкових у порівнянні з іншими звітними періодами доходів.

В цілому результатом проявів бухгалтерського опортунізму, спрямованого на досягнення власних цілей та інтересів, що детально описані в дослідженні проф. І.А. Юхименко-Назарук [135, с. 85-87], є зниження якості фінансової звітності підприємства, що в кінцевому випадку призводитиме до неефективного розподілу капіталу між галузями економіки та окремими підприємства, а також до прийняття неефективних управлінських рішень керівництвом підприємств.

Одними з перших, хто безпосередньо звернув увагу на проблему використання облікової політики в реалізації стратегії підприємства були М.Є. Змієвські та Р.Л. Хагерман [355, с. 129-132]. Автори розглянули, яким чином вибір окремих методів в обліковій політиці підприємства в контексті гіпотез позитивної теорії обліку впливає на досягнення стратегії доходів підприємства, одержавши переконливі докази здійснення бухгалтерського вибору з метою реалізації опортуністичної менеджменту, спрямованої на досягнення власних інтересів. Також автори запропонували ранжувати елементи облікової політики в залежності від їх впливу на доходи

(позитивного або негативного) в діапазоні від максимального збільшення до максимального зменшення, що дозволило порівняти можливості застосування окремих методів обліку в межах окремих об'єктів обліку в досягненні стратегії доходів підприємства. Наприклад, повне списання витрат на дослідження та розробки до складу витрат періоду зменшує доходи за даний звітний період, а їх капіталізація, навпаки, збільшує.

У 1985 р. Р.А. Дай [196] вперше серед вчених в сфері обліку запропонував математичну інтерпретацію взаємозв'язку між ринковою стратегією фірми та її обліковою політикою. Зокрема, автор розглядав реалізацію ринкової стратегії фірми в періоді 2 як функцію від облікових процедур та оприлюднених облікових даних періоду 1. Для фірми реалізація ринкової стратегії зводиться до прийняття рішення входу чи виходу з певного ринку, тому Р.А. Дай було запропоновано розгляд можливості реалізації кожної з даних альтернатив на основі використання альтернативних принципів обліку, що наведені в системі облікових стандартів. Виходячи з даного припущення автор в цілому піднімає проблему впливу суб'єктів, що забезпечують змістовне наповнення облікових стандартів, тобто їх розробників (представників наукової спільноти, професійних організацій, регуляторів), на функціонування економіки, зокрема, на структуру ринку галузі. Основною причиною чого він вважає наявність облікових альтернатив в стандартах створює можливості для реалізації стратегічних облікових суджень, спрямованих на реалізацію ринкової стратегії фірми.

В.-О. Юнг (1989 р.) на прикладі методів списання запасів при вибутті (LIFO, FIFO) вже безпосередньо розглянув вплив окремих професійних суджень бухгалтера на досягнення стратегічних цілей, пов'язаних з конкурентною боротьбою підприємства. Зокрема, він розробив модель [248, с. 4-5], яка дозволяє обґрунтувати той факт, що окремі підприємства відмовляються від податкових пільг на основі використання методу LIFO з метою мінімізації конкурентних загроз, які можуть виникати на ринку. Тобто

обрання методу FIFO на підприємствах обґрунтовувалось не можливістю одержання короткострокових вигід, а більш далекоглядними та стратегічними цілями, пов'язаними з діяльністю підприємства на ринку. Окрім цього, застосування методу LIFO вважається одним з негативних сигналів для інвесторів (свідчить про наявність високих виробничих витрат та значну залежність від появи на ринку нових конкурентів), що знижує ринкову вартість підприємства, тому обрання методу FIFO також переслідує стратегічну орієнтацію на збереження та збільшення вартості підприємства в майбутньому.

В дослідженні М.Б. Гітцмена та Дж. Айрленда (2005 р.) [210] проаналізовано вплив зростання прозорості та зменшення асиметричності облікової інформації на витрати, які публічні компанії будуть нести на залучення капіталу. Зокрема, було підтверджено зменшення витрат на залучення капіталу внаслідок подібного підвищення якості облікової інформації корпорацій. Під час підтвердження даної тези автори розглядали також роль бухгалтерського вибору в досягненні стратегічних цілей підприємства, що безпосередньо стосувались вартості власного капіталу. Вони встановили, що компанії, які застосовували агресивні бухгалтерські судження, матимуть більш високі затрати на залучення капіталу, а ті, що реалізують консервативну облікову політику – менші затрати на залучення капіталу.

Ідеї, викладені в праці М.Б. Гітцмена та Дж. Айрленда стосовно впливу якості облікової інформації на витрати щодо залучення додаткового капіталу, були продовжені Д. Ештоном, який встановив, що подібна проблематика пов'язана з трьома фундаментальними концепціями: 1) Бухгалтерський вибір; 2) Розкриття інформації; 3) Вартість капіталу підприємства [152, с. 1-2]. Бухгалтерський вибір розглядається Д. Ештоном як засіб реалізації облікової політики підприємства, яка може бути як агресивною, так і консервативною. Реалізація агресивної облікової політики приводить до зменшення обсягу витрат у конкретному звітному періоді шляхом їх

перенесення на наступні звітні періоди, внаслідок чого відбуватиметься збільшення прибутку в даному звітному періоді та зростання вартості підприємства.

Подібну агресивну політику можна продовжувати достатньо непомітно протягом декількох років, однією з цілей якої може бути зменшення тиску позикодавців на підприємство. Таким чином, застосування бухгалтерського вибору як елементу агресивної політики розглядається автором як один із засобів досягнення конкретних стратегічних цілей підприємства, зокрема, зменшення вартості капіталу, який буде позичатись в фінансових установах в майбутньому. Зменшення вартості відбувається через те, що підприємство демонструє кращі показники в даному звітному періоді (зростання прибутку, зростання ринкової вартості), внаслідок чого у позикодавця формується уявлення про зменшення ризиків неповернення позиченого капіталу з боку даного підприємства.

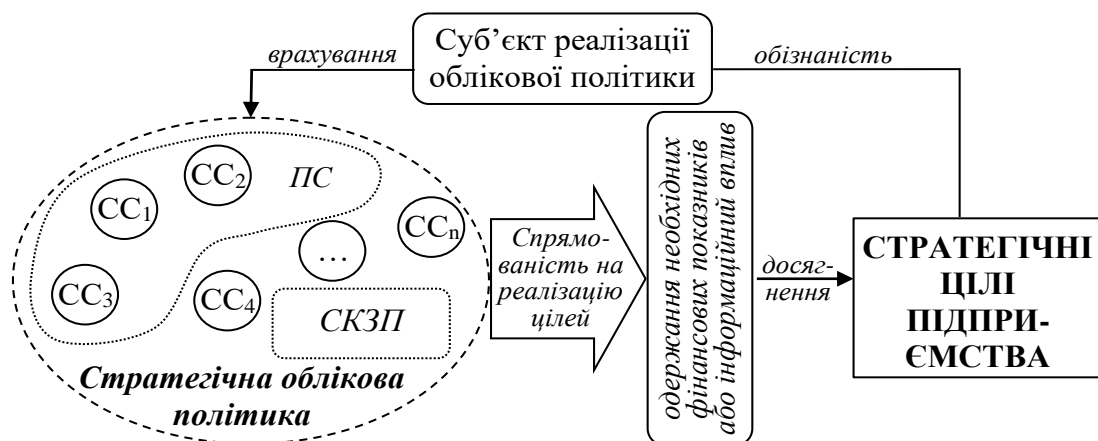
Іспанські дослідники Б.Г. Осма, А. Мора та А.М. Сабатер [286, с. 271-272], провели тестування гіпотези представників позитивної теорії обліку (Р. Уоттс, Дж. Циммерманн) стосовно здійснення менеджментом опортуністичної поведінки в напрямі зниження доходів, щоб уникнути суперечок з профспілками щодо необхідності підвищення заробітної плати працівникам підприємства. В своєму дослідженні на прикладі аналізу діяльності американських підприємств автори знайшли часткове підтвердження того, що їх менеджмент використовує бухгалтерські професійні судження для маніпулювання з прибутком, щоб в майбутньому позбавити себе додаткових судових суперечок з керівництвом профспілок щодо звільнень працівників та скорочення заробітної плати.

Хоча автори наголошують на нерегулярності таких опортуністичних дій, вони підтверджують наявність взаємозв'язку між проведенням більш консервативної облікової політики, орієнтованої на зниження прибутку, та стратегічним веденням переговорів щодо підписання колективного договору. Результати проведеного ними аналізу підтверджують, що менеджери

підпишуть договір тоді, коли прибуток і ліквідність підприємства є низькими. Таким чином, використовуючи консервативну облікову політику, спрямовану на прискорення визнання втрат та відкладання визнання доходів в періоди ведення колективних переговорів, менеджмент американських підприємств забезпечує досягнення стратегічних цілей підприємства, зокрема, що стосуються його політики управління людським капіталом.

Основним стратегічним рішенням, заради якого коригується облікова політика підприємства, це строки підписання колективного договору на підприємствах.

Виходячи з проведеного вище аналізу підходів дослідників загальний зв'язок бухгалтерських суджень стратегічного спрямування та стратегічних цілей підприємства в контексті його облікової політики можна представити наступним чином (рис. 3.5).



Примітка:

СС – бухгалтерське судження стратегічного спрямування;

ПС – портфель бухгалтерських суджень стратегічного спрямування;

СКЗП – стратегічне коригування політики звітування підприємства

Рис. 3.5. Зв'язок бухгалтерських суджень стратегічного спрямування та стратегічних цілей підприємства

Запропонована модель, що відображає зв'язок бухгалтерських суджень стратегічного спрямування та стратегічних цілей підприємства (рис. 3.5), базується на припущенні, що суб'єкти реалізації облікової політики (менеджмент, бухгалтери тощо) обізнані зі стратегічними цілями

підприємства та при виборі окремих методів обліку з наявних в стандартах альтернатив орієнтуються на їх досягнення, що сприяє одержанню відповідних значень фінансових показників підприємства (збільшення прибутку, зменшення прибутку, збільшення доходів, обрання методів обліку, які подають «позитивні» сигнали учасникам ринку тощо), необхідних для реалізації таких цілей. Сформовану таким чином облікову політику підприємства на конкретну звітну дату слід називати стратегічною обліковою політикою, яку також можна розглядати поряд з реальними управлінськими діями та ініціативами ще одним важливим елементом системи стратегічного управління на підприємстві.

При цьому слід враховувати, що стратегічна облікова політика не обмежується лише прийняттям бухгалтерських суджень стратегічного спрямування, а також включає стратегічне коригування політики звітування підприємства, яке на відміну від попереднього її елементу, спрямованого на досягнення конкретних показників діяльності підприємства, передбачає здійснення інформаційного впливу на суб'єктів, що в цілому також забезпечує досягнення стратегічних цілей підприємства. В той же час, і перший і другий з виділених напрямів стратегічної облікової політики можуть забезпечувати одночасне досягнення однієї й тієї ж стратегічної цілі підприємства. Так, для одержання нового траншу кредитних коштів можуть застосовуватись як бухгалтерські судження стратегічного спрямування, що забезпечуватимуть необхідне співвідношення показника залученого капіталу до всього чистого капіталу підприємства, а також менеджментом підприємства можуть бути оприлюднені додаткові звіти, які виправдовуватимуть їх політику неможливості досягнення відповідного значення такого коефіцієнта іншими важливими аргументами.

Надмірне зловживання першим напрямом реалізації стратегічної облікової політики може призвести і до виникнення негативних ефектів. Як зазначають М.Б. Гітцмен та Дж. Айрленд [210, с. 632], використання агресивної облікової політики може призвести до зростання вартості капіталу

для даного підприємства, що зумовлює необхідність проведення аналізу можливості одночасного застосування двох напрямів для досягнення поставлених стратегічних цілей підприємства. Оскільки невміння належним чином забезпечувати використання одного напрямку, що забезпечує формування негативних облікових сигналів, може в цілому призвести до загальних негативних наслідків.

Для досягнення стратегічних цілей підприємства може використовуватися як одне бухгалтерське судження стратегічного спрямування, так і цілий портфель таких суджень (що передбачає використання різних альтернатив стосовно різних об'єктів обліку), які мають спільну мету щодо одержання необхідного ефекту (збільшення або зменшення доходу у конкретному звітному періоді тощо). В межах одного підприємства для досягнення різних стратегічних цілей можуть використовуватись різні портфелі бухгалтерських суджень стратегічного спрямування, які можуть як суперечити один одному, бути нейтральними, так і забезпечувати досягнення спільного результату. Наприклад, для одержання кредитних коштів на підприємстві може проводитись агресивна політика щодо капіталізації витрат відносно внутрішньостворених нематеріальних активів, а з метою мінімізації майбутніх виплат працівникам можуть використовуватись найбільш консервативні методи обліку з наявних в стандартах альтернатив, що сприятимуть зменшенню доходів підприємства в звітному періоді.

Проведений аналіз досліджень авторів стосовно професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування дозволив встановити, що їх застосування може бути зумовлене наступними цілями:

- 1) Зменшення витрат на залучення додаткового позикового капіталу шляхом зниження рівня ризиковості даного підприємства з позиції кредиторів;
- 2) Вирішення проблеми взаємодії з працівниками підприємства;

3) Інформаційна боротьба з конкурентами за рахунок розкриття такої облікової інформації, яка є вигідною даному підприємству, створюючи інформаційні переваги для здійснення конкурентної боротьби;

4) Мінімізація рівня оподаткування доходу підприємства з метою накопичення додаткових ресурсів для реалізації стратегічних планів підприємства;

5) Мінімізація прибутку підприємства в звітному періоді з метою усунення конфліктів з профспілками підприємства щодо підвищення заробітних плат працівникам в результаті ефективної діяльності підприємства.

Виходячи з виділених цілей можна констатувати, що всі вони стосуються стратегічних рішень, якій приймаються внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами підприємства, що ще раз підтверджує важливість бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту та інституційної практики, яка формує внутрішнє та зовнішнє середовище організації, зокрема, і в стратегічному контексті.

2. Стратегічне коригування політики звітування підприємства (управлінської, фінансової, інтегрованої звітності), тобто забезпечення розкриття в бухгалтерській звітності показників (змістовні аспекти) та її оприлюднення в необхідному вигляді (формальні аспекти) та з необхідною періодичністю таким чином, щоб вона сприяла досягненню поставлених стратегічних цілей. Завдяки здійсненню коригувань в чинній системі звітування підприємства відбувається забезпечення кращої стратегічної комунікації між менеджментом підприємства та його зовнішніми стейкхолдерами (інвесторами, позичальниками, громадськістю тощо) шляхом обов'язкового та додаткового розкриття тієї інформації, яка впливатиме на їх стратегічні рішення. Таким способом здійснюється чітко спрямований інформаційний вплив на суб'єктів різних видів, що в цілому сприяє досягненню стратегічних цілей підприємства. Саме тому, як відмічають Дж. Уотерхаус, М. Гіббінс та А. Річардсон, вже існує значна

кількість облікової літератури, в якій проводиться оцінка добровільного фінансового розкриття як стратегічного інструменту. Питання розкривати чи не розкривати таку інформацію залежить від витрат та вигід даного процесу. Суб'єкти генерування такої інформації та її реципієнти стратегічно взаємодіють в розумінні передбачення дій один одного у відповідь на їх власну поведінку і діють з метою максимізації власних інтересів [346, с. 526].

Теоретичну основу даного напрямку стратегічної облікової політики складає сигнальна облікова теорія (Дж.С. Демскі, Д.М. Крепс, Р.В. Лефтівч, М.Х. Міллер, Р.Д. Морріс, Р.В. Хольхаузен та ін.), доповнюючи комунікаційну облікову теорію шляхом наповнення її інституційним контекстом (трансакційні сигнальні витрати, асиметрія облікової інформації на різних видах ринків) та одночасно конкуруючи з агентською теорією і проявами її застосування в бухгалтерському обліку. Сигнальна облікова теорія є відгалуженням загальної сигнальної теорії, як напрямку розвитку економічної думки, що набув значного визнання в два останні десятиліття. Зокрема, у 2001 р. розробник даної теорії (1973 р.), М. Спенс, одержав Нобелівську премію з економіки за аналіз ринків з асиметричною інформацією.

Згідно сигнальної облікової теорії вся оприлюднена облікова інформація є певним інформаційним сигналом про стан справ підприємства, про особливості організації обліку на ньому, що дозволяє стейкхолдерам приймати стратегічні управлінські рішення. Сигнальна теорія дозволяє пояснити проблеми інформаційної асиметрії на ринку капіталу, ринку праці, корпоративної дивідендної політики тощо. Виходячи з положень даної теорії «гарні» підприємства завдяки оприлюдненню облікової інформації можуть сигналізувати про перспективи своєї діяльності стейкхолдерам, що є представниками ринку капіталу, ринку праці, та громадськості в цілому. «Погані» ж підприємства, тобто підприємства, схильні до здійснення опортуністичної поведінки, в свою чергу, не будуть імітувати подібні облікові сигнали, оскільки для їх здійснення необхідно понести значні

витрати, що зумовлюватиме недоцільність використання ними такого інструменту. Подібне облікове сигналізування з боку підприємства дозволяє зменшити інформаційну асиметрію між внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами щодо стратегічних перспектив розвитку підприємства.

Сигнальна облікова теорія використовує за основу припущення, що для того, щоб стратегічне облікове сигналізування було ефективним, необхідно щоб сигнали не могли бути скопійовані або повторені «поганими» підприємствами, внаслідок чого облікові сигнальні витрати для всіх підприємств мають бути вищими, ніж потенційні вигоди, які можуть одержати «погані» підприємства від застосування такого інструменту. Виходячи з даного припущення можна аналогізувати, що розробка та оприлюднення стратегічної звітності підприємства має бути недешевим «задоволенням» для підприємств, які намагаються більш краще візуалізувати свої стратегічні плани та порядок виконання вже обраних на підприємстві стратегічних ініціатив.

Таким чином, на відміну від бухгалтерських суджень стратегічного спрямування, основною метою яких є досягнення необхідних фінансових показників, стратегічне коригування політики звітування підприємства спрямоване на здійснення необхідного інформаційного впливу за допомогою облікових повідомлень та сигналів, які інституційно реалізуються безпосередньо через фінансову звітність, а також через спеціально створені стратегічні звіти підприємства та прийнятий на підприємстві наказ про облікову політику. Такий інформаційний вплив здійснюється суто на зовнішніх користувачів облікової інформації, оскільки стратегічний менеджмент підприємства володіє повною та достовірною інформацією як про стратегічні плани підприємства, так і про виконання вже реалізовуваних на підприємстві стратегій. Таким чином, стратегічні облікові сигнали дозволяють усунути інформаційну асиметрію між внутрішніми та зовнішніми користувачами облікової інформації про стратегію підприємства, що в цілому сприяє підвищенню ефективності ринку капіталу. Надання

стратегічних облікових сигналів про вартість, якість та перспективи розвитку підприємства слід розглядати як підставу або як фактор впливу, що спричиняє прийняття зовнішніми користувачами стратегічних рішень відносно даного підприємства.

На сьогодні значною кількістю дослідників відмічається про впровадження на підприємствах практики стратегічного додаткового звітування (strategic disclosure), основним завданням якого є досягнення стратегічних цілей підприємства через додаткове оприлюднення «гарної» облікової інформації та приховування або тимчасове затримання в оприлюдненні «поганої» облікової інформації. Основним об'єктом таких досліджень є аналіз впливу облікової інформації на стратегічні рішення зовнішніх користувачів, зокрема, яким чином завдяки додатковому розкриттю (стратегічним обліковим сигналам) відбувається їх переконання або спонукання до прийняття певних управлінських рішень (придбання цінних паперів підприємства, надання в користування кредитних коштів тощо), наскільки достовірним є таке розкриття і як це впливає на досягнення стратегічних цілей підприємства, а також проблема аналізу витрат на здійснення такого додаткового розкриття облікової інформації.

Подібні дослідження набули значного поширення в обліковій сфері з всесвітнім визнанням сигнальної теорії в світі на початку 2000-х років, забезпечуючи формування нових шляхів вирішення проблем, поставлених представниками агентської теорії обліку. Зокрема, оскільки процеси надання облікової інформації призводять до виникнення явища інформаційної асиметрії внаслідок можливості здійснення опортуністичної поведінки менеджментом в частині організації бухгалтерського обліку на підприємстві (агентська проблема), то для її подолання необхідно забезпечувати додаткове розкриття облікової інформації. Такі дії з боку підприємства сприятимуть інформуванню зовнішніх користувачів про реальні фінансові показники підприємства, реальну вартість підприємства, про його стратегічні ініціативи, що підвищуватиме рівень довіри до нього та зменшуватиме витрати на

залучення додаткового капіталу. Таким чином, проблема розкриття облікової інформації в напрямі досягнення стратегічних цілей на початку 2000-х років стала одним з найбільш актуальних напрямів наукових досліджень в бухгалтерському обліку.

На початковому етапі важливо було визначити, яким саме чином через облікову систему суб'єкти її організації можуть подавати облікові сигнали зовнішнім користувачам, тобто за допомогою яких видів облікової інформації налагоджується така комунікаційна взаємодія. Провівши аналіз значної кількості наукових праць, присвячених даному питанню, на думку А. Бейер, Д.А. Коена, Т.З. Лиса та Б.Р. Уолтера стратегічний вплив суб'єктів організації обліку слід розглядати в контексті трьох основних рішень, що формують корпоративне інформаційне середовище на ринках капіталу: 1) Рішення щодо добровільної звітності та розкриття інформації менеджментом; 2) Звітність та розкриття інформації, передбачені регуляторами; 3) Рішення щодо звітування сторонніми посередниками (аналітиками) [164, с. 296]. Одним із завдань прийняття таких рішень суб'єктами організації обліку, що в сукупності формують корпоративне інформаційне середовище, є досягнення стратегічних цілей підприємства. При цьому, виходячи з досліджень М.Б. Гітцмена та М. Тромбетти [211, с. 187-188] для прийняття інвесторами раціональних рішень щодо стратегічного інвестування ними можуть використовуватись не лише дані про результати діяльності підприємства (наведені вище три види рішень), а також й інформація про особливості реалізації ними облікової політики. Зокрема, для інвесторів, для яких найбільш важливе значення має здатність підприємства генерувати грошові потоки в майбутньому, особливе значення має інформація про те, чи використовувався в процесі реалізації облікової політики консервативний (спрямований на зменшення доходів) підхід.

Виходячи з даного критерію всі підприємства як потенційні об'єкти інвестування можуть бути розділені на дві основні групи: 1) Які реалізовували консервативну облікову політику; 2) Які застосовували

агресивну облікову політику. Тому розкриття інформації облікової політики можна також вважати ще одним каналом формування облікових сигналів для зовнішніх користувачів.

В той же час, незважаючи на існування різних шляхів (рішень) щодо здійснення стратегічного впливу на зовнішніх користувачів, найбільшу роль в досягненні стратегічних цілей відіграє додаткове розкриття облікової інформації підприємства, тобто передача інформації через додаткові форми звітності, що виходить за рамки чинних нормативних вимог або бухгалтерських стандартів, визначених регуляторами національної облікової системи. Додаткове розкриття облікової інформації дозволяє більш ґрунтовно розкрити позицію менеджменту підприємства стосовно окремих специфічних аспектів його діяльності та розтлумачити окремі складові інформації, наведеної в обов'язковій фінансовій та нефінансовій звітності, оприлюдненій підприємством. Зокрема, і реалізована підприємством облікова політика також може бути включена до звітів, що забезпечують додаткове розкриття, у вигляді окремого підрозділу, як це на сьогодні здійснюється в примітках до фінансової звітності або в інтегрованій звітності підприємства.

На думку Ф. Стокена політика розкриття облікової інформації про стратегію підприємства значною мірою залежить від особливостей розвитку її зовнішнього середовища. Зокрема, окремі характеристики інституційного середовища підприємства визначають рівноважні властивості політики розкриття стратегічної інформації та інформаційного набору інвестора, змістовне наповнення стратегічних звітів підприємства, які оприлюднюються для зовнішніх користувачів. Застосування таких підходів спрямоване на надання більш повної інформації про підприємство інвесторам для того, щоб вони краще оцінили його вартість [332, с. 198-199]. Таким чином, Ф. Стокен, як і представники сигнальної теорії обліку, приходять до висновків, що оскільки зовнішні користувачі (інвестори, позичальники, інші постачальники капіталу) володіють недостатньою (неповною, недостатньо деталізованою

тощо) інформацією про діяльність підприємства внаслідок існування явища інформаційної асиметрії, то суб'єкти організації обліку на підприємстві можуть стратегічно керувати процесами розкриття та представлення облікової інформації. Внаслідок цього стратегічна облікова політика в контексті звітування підприємства повинна бути ретельно продумана та формуватися виходячи з визначених на підприємстві стратегічних цілей.

Сучасними вченими розглядаються різні випадки досягнення стратегічних цілей через використання механізму додаткового розкриття облікової інформації. Одними з перших, хто описав вплив додаткового розкриття перспективної інформації про діяльність підприємства на його зовнішніх користувачів були Дж.М Петелл та М. Вольфсон, які встановили, що оприлюднення інформації про прибутки, зроблені після закриття ринку та / або по п'ятницях, як правило, містять гірші новини про прибутки, ніж погані. Однією з основних причин існування такої ситуації автори називають зменшення уваги засобів масової інформації до діяльності підприємств, тому з метою виправлення такої ситуації менеджмент підприємств оприлюднює перспективну фінансову інформацію (про прибуток, про дивідендні виплати тощо), щоб таким чином «приховати» існуючий стан справ та зменшити пов'язані з цим ринкові штрафи. Погані ж новини про діяльність підприємства найчастіше з'являються після закриття торгів, коли інвестори вже прийняли рішення щодо здійснення своїх вкладень [292]. Таким чином автори на прикладі американських компаній показали, що політика розкриття перспективної інформації про діяльність підприємства спрямована на підвищення власної інвестиційної привабливості, а тому «погані» перспективи діяльності підприємства в більшості випадків оприлюднюються з певною часовою затримкою, що є прикладом опортуністичної поведінки суб'єктів організації обліку на підприємстві.

Подібні дослідження впливу оприлюднення перспективної облікової інформації на досягнення стратегічних цілей підприємства були проведені Б.А. Лоуджі та К. Маргуардт [265, с. 769-790], які проаналізували на прикладі

249 американських компаній за 1997-99 рр. те, яким чином публікація ними проформ фінансової звітності з перспективами прибутковості в майбутньому впливає на рішення інвесторів, і які стратегічні цілі взагалі переслідує таке додаткове розкриття облікової інформації. Авторами було встановлено, що компанії, які мають низьку якість визначення прибутку згідно GAAP US, тобто використовують креативні підходи до маніпулювання фінансовими результатами, частіше розкривають проформи звітності з інформацією про прибуток, ніж інші компанії. Окрім цього, таке додаткове розкриття перспективної інформації за допомогою проформ звітності здійснюють переважно ті компанії, які мають високу волатильність своїх доходів, наприклад, високотехнологічні компанії. Існування подібної практики є свідченням того, що такі компанії намагаються компенсувати проблеми з рівнем якості визначення прибутку та його стабільністю наданням інших додаткових аргументів про перспективи своєї діяльності, які можуть переконати постачальників капіталу стосовно необхідності його вкладення саме в дане підприємство. Прийняття рішення про публікацію проформ фінансової звітності з перспективами прибутковості спрямоване на вирішення стратегічної проблеми залучення дешевих інвестиційних та кредитних ресурсів для підприємства.

Проведене М.Б. Гітцменом та Дж. Айрлендом [210, с. 630-632] дослідження особливостей стратегічного розкриття облікової інформації британськими ІТ-компаніями протягом 1992-2002 років дозволило встановити, що існує значний негативний зв'язок між своєчасним розкриттям інформації та вартістю капіталу. Компанії, які розкривають більше інформації, отримують вигоди від нижчих витрат на капітал, і ці відносини зберігаються незалежно від того, чи здійснюються маніпуляції з обліковою політикою підприємства, чи ні. Таким чином, здійснення додаткового розкриття облікової інформації сприяє більш ефективному залученню додаткового капіталу.

Окрім інвесторів, додаткове розкриття облікової інформації також може здійснюватися з метою вирішення проблеми стратегічної взаємодії з постачальниками позикового капіталу. Так, Т. Бурво, Д. Стіцез та Р. Ванг досліджували ситуації, коли менеджери стратегічно змінюють порядок добровільного розкриття інформації учасникам ринку капіталу перед тим, як буде відбуватись порушення боргової угоди. Автори прийшли до загального висновку про те, що менеджери змінюють свою поведінку щодо розкриття облікової інформації, намагаючись виправдати дії, орієнтовані на потенційних інвесторів, але, ймовірно, які суперечать позиції позичальників, що, в свою чергу, покращує безпеку їх роботи [166, с. 2-3]. Таким чином, менеджери змінюють свою поведінку щодо додаткового розкриття облікової інформації, намагаючись вирішити проблему одержання нового траншу кредитних коштів для підприємства або уникнення вимоги щодо необхідності негайного погашення боргу в повному обсязі. Менеджери за допомогою таких облікових сигналів у вигляді додаткових звітів намагаються знайти додаткові аргументи і пояснити, чому ними не були виконані умови одержання кредитних коштів.

Проблематиці впливу додаткового розкриття облікової інформації на залучення позикових коштів присвячена праця С. Агравала, С. Хомсісенгфет та К. Ванг, об'єктом дослідження яких виступали малі підприємства. Одержані авторами результати [142] засвідчують, що у випадках розкриття малими підприємствами фінансової звітності у відповідності до вимог GAAP US, що не є обов'язковим для такого виду підприємств, однак забезпечує рівень їх прозорості, з'являються відчутні можливості для полегшення агентських проблем у банківському кредитуванні, зокрема, збільшується їх доступ до дешевих кредитів та більш зручних боргових контрактів (вимоги застави, забезпечення кредиту, банківський моніторинг виконання кредиту тощо). Передусім, це обґрунтовується тим, що більша прозорість такого додаткового розкриття мінімізує можливість здійснення опортуністичної поведінки суб'єктами організації обліку на малих підприємствах.

Важливу роль додаткове розкриття облікової інформації, як це також підтверджується представниками позитивної теорії обліку (Р. Уоттс, Дж. Циммерман), відіграє на ринку праці, де показники фінансової звітності підприємства виступають відправною точкою для висування нових вимог для працедавців та мірилом справедливої оплати праці на підприємстві. Як підтвердив Н. Еліас, за умови наявності високого рівня облікової інформаційної асиметрії на ринку праці (між менеджментом та профспілками), середні очікувані витрати на врегулювання взаємовідносин з профспілками та ймовірність виникнення трудових конфліктів є значно вищими [199, с. 606]. Тому надання учасникам ринку релевантної додаткової облікової інформації створює необхідні стимули для усунення інформаційної асиметрії, сприяючи вирішенню виробничих конфліктів на підприємствах. Підтвердженню даного твердження присвячена значна кількість праць вчених в сфері бухгалтерського обліку, які розвивають положення сигнальної теорії.

Дж. Уотерхаус, М. Гіббінс та А. Річардсон в своєму дослідженні також надали докази стратегічної поведінки менеджменту підприємства при розкритті інформації про державні фінанси на основі аналізу 673 добровільно сформованих звітів канадських підприємств, які були оприлюднені під час та після чотирьох робочих страйків. Зокрема, авторами було встановлено, що частота розкриття інформації була набагато вищою під час страйків та безпосередньо перед ними, ніж в інші періоди [346, с. 545-546]. Таким чином, дослідивши особливості додаткового розкриття облікової інформації під час та після страйків в Канаді автори встановили, що такі засоби відіграють стратегічну роль в періоди, пов'язаними з такими подіями. За допомогою додаткового розкриття облікової інформації менеджмент підприємства намагався вирішити проблему страйків, усуваючи проблему асиметричності інформації між внутрішніми та зовнішніми її користувачами та забезпечуючи належний рівень прозорості діяльності підприємства перед представниками

профспілок, полегшуючи цим самим процес проведення трудових переговорів.

На думку К. Моррілла, Дж. Моррілла та Дж. Спекмана на сьогодні є переконливі докази того, що працедавці, що зустрічаються з тиском профспілок, беруть участь в прийнятті рішень з управління доходами і стратегічному розкритті інформації, які допомагають досягти уступок від профспілок [279, с. 589]. Досліджуючи дану проблему на прикладі навчальних закладів дослідники встановили наприклад, що менеджмент Університету Манітоба використовував значну свободу при складанні фінансової звітності, яка використовувалась у власних опортуністичних інтересах під час ведення переговорів та задля ускладнення бюджетного моніторингу з боку відповідних наглядових органів.

Питання ролі додаткового розкриття облікової інформації у вирішенні проблеми взаємовідносин між керівництвом підприємств та їх працівниками досліджували Д. Аобдіа та Л. Ченг. Вони встановили [149, с. 353-355], що фірми, які не є членами профспілок, мають стимул розкривати більше інформації, коли їх конкуренти, що мають профспілки, беруть участь у переговорах про робочу силу, щоб послабити їх. Фірми, що не є членами профспілок, розкривають більше інформації та більше хороших новин, коли тривають переговори. Вони також довели, що фірми, у яких створені профспілкові організації, зазнають шкоди від такої поведінки, і що фірми, які їх не мають, отримують вигоду від збільшення обсягів розкриття додаткової інформації. Вищенаведене також підтверджує, що на ринку праці додаткове розкриття облікової інформації є інструментом стратегічного впливу на учасників трудових відносин, значимість якого залежить від рівня «юніонізації» конкретного підприємства.

Проведений вище аналіз напрямів стратегічного коригування політики звітування підприємства дозволив встановити, що їх основною метою є здійснення інформаційного впливу на різні групи зовнішніх суб'єктів, від рішень яких залежить досягнення стратегічних цілей підприємства.

Виходячи з положень сигнальної теорії визначальним з таких напрямів для забезпечення ефективної стратегічної комунікаційної взаємодії є додаткове розкриття облікової інформації, спрямоване на наступні групи суб'єктів та стратегічні цілі, що можуть бути досягнуті в результаті їх рішень:

- 1) Інвестори (ціль – одержання інвестиційних коштів);
- 2) Позичальники (ціль – одержання дешевих позикових ресурсів);
- 3) Учасники ринку праці – працівники, профспілки тощо (ціль – вирішення трудових конфліктів, уступки від профспілок, укладання колективного договору тощо).

Таким чином, на досягнення стратегічних цілей підприємства може впливати як розкриття перспективної облікової інформації, про майбутнє підприємства, так і додаткової деталізованої або більш повної інформації про його поточну та минулу діяльність. Зокрема, на рішення інвесторів можуть впливати всі вищенаведені види інформації, а для позичальників більш важливе значення відіграє додаткове розкриття інформації про минулі події підприємства, які підтверджують можливості підприємства розраховуватись за наявними зобов'язаннями.

Проведений аналіз сутності стратегічної облікової політики підприємства та особливостей її реалізації в контексті виділених основних напрямів (прийняття професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування; стратегічне коригування політики звітування підприємства) дозволив дійти до наступних умовиводів щодо ролі бухгалтерського обліку як засобу комунікаційної взаємодії підприємства в системі стратегічного управління:

- 1) Бухгалтерський облік в контексті системи стратегічного управління виходить за межі своїх традиційних функцій, виступаючи інструментом, що напряму забезпечує досягнення стратегічних цілей підприємства через забезпечення досягнення необхідних фінансових показників та здійснення прямого інформаційного впливу на рішення зовнішніх користувачів;

2) До складу суб'єктів прийняття стратегічних рішень та відповідно до команди стратегічного менеджменту підприємства мають бути віднесені суб'єкти, відповідальні за реалізацію облікової політики підприємства;

3) Ефективність стратегічної облікової політики підприємства слід розглядати в контексті досягнення його стратегічних цілей, оскільки лише за таких умов буде забезпечуватись збереження існуючих та формування нових конкурентних переваг підприємства.

3.4. Стратегічний фінансовий інжиніринговий облік

В сучасних умовах розвитку технології фінансового обліку на основі застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, а також враховуючи можливості сучасних комп'ютерних обліково-інформаційних систем, з'явилась можливість для розробки і активного впровадження інжинірингових надбудов. Такі інжинірингові надбудови до чинної системи фінансового обліку, передбачають розширення методу бухгалтерського обліку, часткове подолання окремих теоретико-методологічних обмежень облікової системи підприємства, забезпечують формування прогнозної / стратегічної інжинірингової звітності про майбутнє підприємства на основі побудови різних сценаріїв та симуляції на теперішній момент майбутніх або прогнозних господарських дій та подій. В основу таких надбудов покладається концепція фінансового інжинірингового обліку, основною метою функціонування якого є формування інжинірингової звітності. Одним із видів інжинірингової звітності є стратегічна інжинірингова звітність, що може розглядатись як джерело інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень суб'єктами стратегічного менеджменту підприємства, а також різними видами зовнішніх суб'єктів.

На сьогодні наявні як поодинокі спроби аналізу особливостей використання інжинірингової методології в бухгалтерському обліку в окремих працях вітчизняних вчених (М.В. Болдуєв, Ю.Ю. Білошицька,

А.М. Герасимович, М.В. Корягін, В.К. Макарович, П.О. Куцик, О.Г. Сидорчук, І.А. Юхименко-Назарук), так і наявні ґрунтовні напрацювання та пропозиції розвитку прогностичної функції бухгалтерського обліку шляхом використання інжинірингової теорії обліку – В.М. Жук, Р.Ф. Бруханський, І.Б. Садовська, І.А. Герасимович. Наведені вище автори присвятили монографічні дослідження питанням розвитку системи фінансового обліку в системі управління підприємством на основі використання інжинірингового інструментарію, зокрема, обґрунтувавши перспективи його використання в системі стратегічного управління.

Основним результатом впровадження інжинірингу в систему фінансового обліку з позиції системи стратегічного управління є формування різних видів похідних бухгалтерських балансів, які дозволяють розкривати стратегічну, гіпотетичну (умовну) та прогностичну інформацію про діяльність підприємства, що може використовуватись в процесі прийняття управлінських рішень, а також дозволяють проаналізувати стратегію окремого підприємства виходячи зі змін базових показників. Такі звіти формуються шляхом інжинірингової трансформації традиційного балансу підприємства (звіту про фінансовий стан) через використання інжинірингових методів бухгалтерського відображення.

Ціллю побудови похідних балансових звітів є необхідність подолання існуючого «інформаційного вакууму» між суб'єктами прийняття рішень та суб'єктами генерування облікової інформації, які в своїх діях значною мірою обмежені як нормативними вимогами облікових стандартів, внутрішньою обліковою політикою, так і вимогою нерозголошення важливої конфіденційної інформації про діяльність підприємства. Ця проблема також стосується інформаційної підтримки здійснення стратегічного аналізу підприємства, для ефективного здійснення якого необхідна більш глибока та більш прогностична облікова інформація. Подолання «інформаційного вакууму» має забезпечуватись через підвищення якості облікової інформації, яка надається суб'єктам для аналізу та прийняття рішень. Рівень якості має

визначатись виходячи із ступеня задоволення потреб і запитів суб'єктів прийняття рішень.

На сьогодні інжинірингові засади побудови системи стратегічного обліку на підприємствах розвиваються трьома основними шляхами (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Шляхи розвитку інжинірингових засад побудови системи стратегічного обліку

1) *Об'єктна спеціалізація* – напрям, що розвивається завдяки працям окремих вчених, які досліджують проблематику стратегічного обліку окремих об'єктів обліку чи напрямів діяльності підприємств. В таких дослідженнях використовуються існуючі напрацювання в сфері інжинірингової теорії, які проектуються на чинну методіку окремих об'єктів обліку чи напрямів діяльності підприємств та враховують їх специфічні особливості з метою формування більш дієвого інформаційного забезпечення для прийняття стратегічних рішень.

2) *Загально-методологічна спеціалізація* передбачає удосконалення облікового інжинірингового інструментарію (нові види облікових агрегатів, нові види бухгалтерських проведення, нові види похідних звітів тощо).

3) *Вузько-методологічна спеціалізація* передбачає формування інструментарію стратегічного інжинірингу, який дозволяє забезпечити трансформацію фінансової звітності підприємства в напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації.

Проведений вище аналіз напрацювань сучасних вчених в сфері інжинірингової теорії обліку дозволяє констатувати існування глибоких методичних розробок, які можуть бути покладені в основу формування

інжинірингової системи фінансового обліку для формування дієвих стратегічних облікових комунікацій на вітчизняних підприємствах. Інжиніринговий інструментарій постійно удосконалюється в рамках виділених трьох напрямів, що в цілому сприяє наближенню інжинірингової системи стратегічного обліку до мінливих та зростаючих потреб користувачів інформації стратегічного спрямування. Стратегічні похідні балансові звіти, як основний продукт такої системи, можна розглядати однією з нових форм бухгалтерської комунікації, яка забезпечує інформаційну взаємодію менеджменту підприємства з внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами, формуючи у них уявлення про стратегічний розвиток підприємства і впливаючи таким чином на їх рішення. Вони дозволяють врахувати вплив умовних активів та зобов'язань, стратегічно важливих ресурсів підприємства та факторів зовнішнього середовища на результати реалізації обраної підприємством стратегії у вигляді показників чистих активів та чистих пасивів, які визначають в даному звіті. В залежності від можливих сценаріїв настання гіпотетичних подій для потреб користувачів можуть формуватися декілька варіантів похідних стратегічних балансових звітів, які характеризуватимуть різноманітні варіанти їх настання, що мають стратегічне значення для підприємства.

Процес формування інжинірингової надбудови до системи фінансового обліку в своїй основі містить операції коригування існуючих показників, їх змістовної (оціночної) трансформації та доповнення. Застосування інжинірингового інструментарію в системі фінансового обліку дозволяє скоригувати, трансформувати та доповнити існуючу в фінансовій звітності інформацію з метою надання їй більшої стратегічної значимості за наступними напрямками:

– за обсягом охоплення господарських операцій, що відображені в системі фінансового обліку, – шляхом включення до їх складу раніше не врахованих об'єктів та операцій;

– за оціночними параметрами – шляхом використання інших видів оцінок (справедливої, ринкової, заставної, ліквідаційної, відновлювальної вартості тощо) для формування похідних балансових звітів підприємства;

– за часовими параметрами – шляхом облікового відображення гіпотетичних господарських операцій (майбутніх подій, умовних операцій з реалізації активів та гіпотетичного задоволення зобов'язань);

– за параметрами альтернатив – шляхом можливості врахування різних видів альтернативних можливостей реалізації діяльності підприємства, зокрема, стратегічних альтернатив;

– за структурними одиницями підприємства (напрями, види або сегменти діяльності, стратегічні бізнес-одиниці, фрактали простору тощо).

Виходячи з проведеного аналізу поглядів зарубіжних та вітчизняних дослідників стосовно формування інжинірингових надбудов до системи обліку запропоновано наступну послідовність формування похідних стратегічних балансових звітів за допомогою розробки інжинірингової системи фінансового обліку підприємства (рис. 3.7).

Для ефективної реалізації запропонованої послідовності формування похідного стратегічного балансового звіту підприємства (рис. 3.7) необхідним є використання: 1) Інформації з системи фінансового обліку, яка слугуватиме базовим оператором і основою для структурування статей звітності у необхідні агрегати; 2) Набору інжинірингових інструментів (плани рахунків, різні види інжинірингових звітів тощо); 3) Спеціальних облікових інжинірингових процедур (різні види інжинірингових операцій).

Запропонована модель функціонування інжинірингової системи фінансового обліку враховує концептуальні засади інжинірингової теорії обліку, а також пропозиції вітчизняних вчених, які намагались адаптувати положення даної теорії у вигляді розробки методики інжинірингового обліку в Україні – Р.Ф. Бруханського [10, с. 185-207], М.В. Корягіна та П.О. Куцика [77, с. 30-32], А.М. Герасимовича та І.А. Герасимович [19, с. 9-12].



Рис. 3.7. Послідовність формування похідного стратегічного балансного звіту підприємства в інжиніринговій системі фінансового обліку

В той же час, в основу запропонованої методики формування похідного стратегічного балансного звіту підприємства покладено авторське бачення стосовно використання інжинірингових інструментів та розуміння сутності інжинірингових процедур, а також власні напрацювання в частині використання поняття стратегічних активів підприємства та запропонованих підходів до їх оцінки, що є важливими з позиції прийняття стратегічних рішень.

Етап I. Агрегація елементів фінансової звітності. Оскільки інжинірингова інформаційна надбудова до системи фінансового обліку не є повноцінною обліковою системою, що забезпечує повне відображення господарської діяльності підприємства з усіма аналітичними розрізами, то

для забезпечення її функціонування необхідно провести агрегацію (укрупнення) елементів фінансової звітності таким чином, щоб забезпечувати формування інжинірингової облікової інформації, яка відповідатиме вимогам суб'єктів стратегічного управління. На сьогодні дослідниками пропонуються різні варіанти агрегації елементів фінансової звітності – стратегічно структурований план рахунків, складові балансового рівняння (активи, зобов'язання, власний капітал), спеціалізований набір стратегічного показників тощо.

На нашу думку в якості агрегатів інжинірингової облікової системи слід використовувати основні розділи балансу підприємства, що дозволить гармонізувати інжинірингову методологію з методологією фінансового обліку та наявними авторськими пропозиціями щодо удосконалення методики обліку стратегічних активів підприємства (Розділ I. Необоротні активи; Розділ II. Оборотні активи; Розділ III. Власний капітал; Розділ IV. Довгострокові зобов'язання і забезпечення; Розділ V. Поточні зобов'язання і забезпечення). У складі необоротних активів в агрегованому плані рахунків слід також виокремити стратегічні необоротні активи та інші необоротні активи з метою розкриття інжинірингової облікової інформації стосовно тих елементів, які мають найбільш важливе значення з позиції прийняття стратегічних рішень. Окрім цього, в залежності від наявних інформаційних потреб суб'єктів стратегічного управління та специфіки діяльності підприємства в рамках сформованих агрегатів можуть виділятися субрахунки та аналітичні рахунки для формування більш детальної інжинірингової облікової інформації.

В результаті агрегації складових бухгалтерського балансу за його розділами складається агрегований балансовий звіт, на основі якого розраховується показник чистих активів підприємства, як один з основних показників, що застосовуватиметься для аналізу впливу різних видів операцій на результати реалізації обраної підприємством стратегії у визначеному часовому періоді.

Етап II. Здійснення коригуючих операцій передбачає необхідність приведення показників агрегованого балансового звіту підприємства до реального стану справ, тобто до реального економічного стану підприємства, а не його чинної облікової моделі. Необхідність проведення коригувань визначається наявними методологічними обмеженнями, закладеними в основу систем бухгалтерських стандартів (національні П(С)БО, IAS/IFRS), внаслідок яких балансова вартість підприємства значно відрізняється від його ринкової вартості, свідченням чого є виникнення значних обсягів гудвілу внаслідок здійснення операцій по злиттю та поглинанню підприємств в останні роки. Так, за даними аналітиків фондового ринку вартість нематеріальних активів у компаній, що входять до рейтингу S&P 500, зростає з 1975 року з 122 млрд. дол. до 21 трлн. дол. у 2018 році [143], однак більшість з таких активів або взагалі не відображаються в чинній обліковій системі, або оцінені на основі застосування затратного підходу, що також не відображає їх реальної вартості і ускладнює можливість прийняття дієвих стратегічних рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами на основі такої інформації. Внаслідок цього лише порівняння балансової вартості з ринковою вартістю підприємства може допомогти інвесторам визначити, переоцінені чи недооцінені її ринкові перспективи. Тому здійснення коригування показників агрегованого балансу має на меті наближення облікової оцінки вартості підприємства до її реальної ринкової вартості, що є важливим з позиції прийняття стратегічних рішень.

Якщо М.В. Корягін та П.О. Куцик [77, с. 30], А.М. Герасимович та І.А. Герасимович [19, с. 9] пропонують коригувати історичну вартість об'єктів до її ринкових значень, то на думку Р.Ф. Бруханського [10, с. 194-196] можна проводити три види коригувань: 1) Вартісні коригування (переоцінка балансових статей, введення до складу об'єктів обліку позабалансових елементів (умовних активів та зобов'язань)); 2) Коригування внаслідок зміни стратегії; 3) Коригування шляхом доповнення новими об'єктами обліку у відповідності до потреб та запитів стратегічного

управління. Відповідно, такі коригування здійснюються шляхом капіталізації витрат, понесених підприємством на створення таких об'єктів, що передбачає необхідність їх попередньої ідентифікації суб'єктами ведення інжинірингового фінансового обліку.

До складу системи коригувань бухгалтерського балансу відносяться позабалансові статті, умовні активи та зобов'язання, умовні факти господарської діяльності, дотації, субсидії, субвенції тощо, використання яких дозволяє відобразити в скоригованому балансі реальний фінансовий стан підприємства. Вищенаведені об'єкти можуть виявлятися суб'єктами ведення інжинірингового фінансового обліку як в процесі поточної діяльності підприємства, зокрема, як фактори формування вартості підприємства, які не мають відповідних облікових аналогів, так і в результаті проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту підприємства.

Вважаємо, що при здійсненні коригуючих записів слід виходити з інформаційних потреб суб'єктів, які прийматимуть стратегічні рішення. Основною їх ціллю є відображення в скоригованому балансі такої інформації, яка не відображається в фінансовій звітності, але є важливою з позиції відображення особливостей стратегічного розвитку підприємства. Наприклад, якщо для таких суб'єктів важливу роль відіграє інформація про можливі зміни ринкової вартості підприємства в майбутньому, то для встановлення таких гіпотетичних змін необхідно привести базовий оператор – елементи агрегованого балансу – до їх ринкової вартості за допомогою вищенаведених шляхів як через переоцінку наявних об'єктів агрегованого балансу на основі застосування справедливої вартості, так і шляхом їх доповнення новими умовними та капіталізованими об'єктами обліку. Так, виходячи з потреб суб'єктів стратегічного управління вартість стратегічних активів підприємства має бути скоригована шляхом їх переоцінки за відновлювальною вартістю або за вартістю заміщення, для чого можна використати наявну інформацію із запропонованого звіту про стратегічні активи підприємства. За результатами проведених коригувань формується

скоригований балансовий звіт, розрахована вартість чистих активів на основі якого має забезпечувати відображення реальної вартості підприємства.

Етап III. Здійснення трансформаційних операцій передбачає здійснення синтетичних господарських операцій, що спрямовані на трансформацію класичної облікової реальності підприємства за допомогою різних видів інжинірингових процедур. Перелік таких процедур був систематизований Р.Ф. Бруханським, до яких відносяться наступні: трансформаційні бухгалтерські проведення; фрактальні бухгалтерські записи); субстанційні записи; записи по економічних ситуаціях; імунізаційні бухгалтерські проведення; імунізаційні балансові проведення; проведення по відображенню ризикових активів; хеджовані записи [10, с. 194-196]. В залежності від використання конкретного виду господарських операцій формується відповідний вид похідного балансового звіту, спрямований на формування інформаційної підтримки конкретних видів стратегічних рішень. Для управління стратегічною платоспроможністю підприємства будуть використовуватись імунізаційні господарські операції, що забезпечують формування імунізаційного похідного балансового звіту, для стратегічного управління резервною системою підприємства – хеджовані господарські операції, що забезпечують формування хеджованого похідного балансового звіту, для управління фінансовим станом підприємства – економічні ситуації, що забезпечують формування ситуаційного похідного балансового звіту тощо.

Оскільки трансформаційні операції більше стосуються можливостей самої системи фінансового обліку до змін, а не відображення змін підприємства в обліку, то найбільш перспективним напрямом з позиції стратегічного управління є здійснення таких операцій відносно системи облікових резервів (хеджованих господарських операцій) та формування хеджованого похідного балансового звіту. Так, А.М. Герасимович та І.А. Герасимович [19, с. 9] запропонували здійснювати операції з хеджування

(захисту) від ризиків та операції з наявних ризиків, що на їх думку сприятиме покращанню управлінням підприємством на основі облікових даних.

Безпосередніми прикладами трансформаційних хеджованих операцій будуть операції, що стосуються створення резервів підприємством з метою захисту діяльності підприємства від змін, які можуть статися в майбутньому. Враховуючи наведені вище пропозиції щодо ідентифікації стратегічних активів підприємства доцільним є створення облікових резервів на покриття витрат на їх відтворення (відновлення, заміщення), що дозволить таким чином зберегти стратегічні конкурентні переваги підприємства.

В результаті здійснення таких операцій відбувається формування хеджованого похідного балансового звіту, що є джерелом інформаційної підтримки стратегічного управління ризиками та резервною системою підприємства. На основі сформованого показника можна визначити показник чистих хеджованих активів підприємства та порівняти його з показником базових чистих активів, визначити зони фінансового ризику, що буде підставою для прийняття рішень щодо стратегічного розвитку резервної системи підприємства.

Етап IV. Здійснення стратегічних операцій передбачає відображення господарських операцій, які напряму не стосуються діяльності підприємства та коригування показників його фінансової звітності, а пов'язані з тим, що переважно залишається поза межами системи бухгалтерського спостереження – зовнішнім середовищем підприємства. Зовнішнє середовище, яке більшою мірою на сьогодні не є об'єктом уваги суб'єктів ведення фінансового обліку, в той же час має визначальну роль в процесі розробки нових та реалізації існуючих стратегій підприємства. Необхідність відображення в системі фінансового обліку його елементів є однією з причин виникнення системи стратегічного обліку, яка має подолати цю прогалину та забезпечити формування актуальної облікової інформації про наявні та потенційні зміни в зовнішньому середовищі.

Таким чином, для побудови стратегічного балансового звіту можуть здійснюватися два типи стратегічних інжинірингових господарських операцій:

1) Постановка на облік нових об'єктів зовнішнього середовища, які ще не відображаються у складі агрегатів відкоригованої інжинірингової звітності підприємства. Прикладом такої операції може бути виникнення нових видів ресурсів підприємства, що не пов'язане напяму з його конкретними зусиллями (чітким спрямуванням витрат), однак забезпечують одержання конкурентних переваг. Зокрема, визнання належного рівня якості продукції зовнішніми організаціями (перемога на конкурсі, виставці тощо), одержання сертифікату, диплому, екологічного маркування тощо є прикладом появи нового стратегічно важливого ресурсу у підприємства, який має відобразитись в системі інжинірингового обліку.

2) Врахування впливу зовнішнього середовища на вже відображені в системі інжинірингового обліку об'єкти з врахуванням часового горизонту, в межах якого формуватиметься стратегічний балансовий звіт. Сучасними дослідниками виділяється значна кількість таких існуючих та потенційних факторів, через які здійснюється такий вплив в рамках різних часових горизонтів.

На основі здійснення стратегічних інжинірингових господарських операцій відбувається формування стратегічного балансового звіту, з якого можна розрахувати значення показника чистих стратегічних інжинірингових активів підприємства, вже на основі аналізу якого можуть здійснюватися коригування стратегії підприємства і обиратись більш оптимальні варіанти його подальшого розвитку. В цілому такий звіт дозволяє визначити реальну вартість підприємства як цілісного економічного комплексу, що функціонує в умовах динамічного впливу факторів зовнішнього середовища, визначаючи його стратегічну ситуацію за допомогою показника чистих стратегічних інжинірингових активів.

Етап V. Здійснення гіпотетичних операцій базується на ідеях Т. Лімперга щодо можливості здійснення гіпотетичної реалізації активів та задоволення довгострокових і поточних зобов'язань в адекватних з позиції суб'єктів прийняття стратегічних рішень оцінках. Найбільш прийнятним в сучасних умовах розвитку методології облікової оцінки для здійснення таких гіпотетичних операцій є застосування справедливої вартості. В цілому вчені такий підхід до узагальнення результатів діяльності підприємства також називають методом нульових балансів, що передбачає обнуління статей балансу шляхом їх гіпотетичного перетворення (реалізації в справедливих цінах) на грошові кошти. Метод обнуління балансів на сьогодні широко використовується в аудиторській практиці європейських компаній для оцінки потенціалу розвитку підприємства.

Процес формування нульових балансів фактично передбачає необхідність проведення штучної ліквідації підприємства у визначений момент часу, що дозволяє розрахувати показник чистих пасивів підприємства та побудувати динамічний бухгалтерський баланс, елементи (агрегати) якого сформовані в результаті здійснення коригуючих, трансформаційних, стратегічних та гіпотетичних господарських операцій. Такий баланс складається з чистих грошових коштів в активі та дезагредованих чистих пасивів в правій його частині – власний капітал підприємства та вся прирощена вартість. Внаслідок такої гіпотетичної реалізації активів та задоволення зобов'язань можливе виникнення двох ситуацій: 1) Одержується позитивна чиста вартість бізнесу; 2) Одержується негативна чиста вартість бізнесу, в активі залишаються збитки, а в пасиві – від'ємний капітал. Така ситуація виникає у випадку неможливості підприємства за рахунок наявних і одержаних від реалізації активів коштів погасити наявні у підприємства зобов'язання в реальних оцінках.

З методичної точки зору спочатку здійснюються господарські операції з гіпотетичної реалізації від найменш ліквідних активів до більш ліквідних активів, а вже потім відбувається гіпотетичне погашення довгострокових та

короткострокових зобов'язань. При гіпотетичній реалізації активів відбувається збільшення агрегату, до якого включаються грошові кошти (оборотні активи), і зменшення відповідних агрегатів активів, а при гіпотетичному погашенні зобов'язань – зменшення агрегату, до якого входять відповідні зобов'язання, та зменшення агрегату до якого включаються грошові кошти. На основі порівняння агрегованого показника власності підприємства (чистих активів) та дезагрегованого показника власності (чистих пасивів) можна провести аналіз ефективності функціонування підприємства в залежності від використовуваних проміжних інжинірингових господарських операцій (трансформаційних, стратегічних). Зокрема, виходячи із запропонованої послідовності формування похідного стратегічного балансового звіту внаслідок аналізу показників чистих активів, скоригованих чистих активів, хеджованих чистих активів, стратегічних чистих активів та чистих пасивів приймаються необхідні рішення щодо коригування стратегії підприємства.

В результаті проведеного детального аналізу етапів формування похідного стратегічного балансового звіту загальну модель даного процесу можна представити наступним чином (табл. 3.3). Представлена модель формування похідного стратегічного балансового звіту (табл. 3.3) дозволяє більш наочно розкрити застосування інжинірингових інструментів та інжинірингових процедур, а також визначити можливості розрахунку інжинірингових аналітичних показників (чисті активи, чисті активи після здійснення коригувань, хеджовані чисті активи, стратегічні чисті активи, чисті пасиви) на конкретних етапах формування звіту. Стратегічні рішення можуть прийматись як на основі проміжних показників, одержаних в процесі формування похідного стратегічного балансового звіту, так і в результаті аналізу показника чистих пасивів підприємства, що характеризує стратегічну вартість підприємства у вигляді дезагрегованого показника власності в справедливій оцінці.

Таблиця 3.3

Модель формування похідного стратегічного балансового звіту

<i>Інжинірингові інструменти та процедури</i>																			
<i>Агрегований балансовий звіт</i>			<i>Коригуючі операції</i>			<i>Скоригований балансовий звіт</i>	<i>Трансформаційні операції</i>			<i>Хеджований балансовий звіт</i>	<i>Стратегічні операції</i>			<i>Стратегічний балансовий звіт</i>	<i>Гіпотетичні операції</i>			<i>Похідний стратегічний балансовий звіт</i>	
<i>Розділи</i>	<i>Актив</i>	<i>Пасив</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума</i>	<i>Сума</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума</i>		<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума</i>	<i>Сума</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума</i>	<i>Актив</i>	<i>Пасив</i>
Розділ I. Необоротні активи		x																	x
Стратегічні активи		x																	x
Інші необоротні активи		x																	x
Розділ II. Оборотні активи		x																	x
Розділ III. Власний капітал	x																		x
Розділ IV. Довгострокові зобов'язання забезпечення	x																		x
Розділ V. Поточні зобов'язання забезпечення	x																		x
БАЛАНС																			
Чисті активи	1					2				3				4					
Чисті пасиви																			5

¹ Чисті активи.

² Чисті активи після здійснення коригувань.

³ Хеджовані чисті активи.

⁴ Стратегічні чисті активи.

⁵ Чисті пасиви.

В цілому наведені пропозиції щодо методики формування похідного стратегічного балансового звіту підприємства є прикладом формування інжинірингової надбудови до чинної системи фінансового обліку (системи фінансового інжинірингового обліку), основним завданням створення якої є надання більш детальної та релевантної інжинірингової облікової інформації стратегічного спрямування про діяльність підприємства, яка може використовуватись внутрішніми та зовнішніми користувачами для прийняття стратегічних рішень.

Висновки до розділу 3

1. Проведений аналіз поглядів дослідників стосовно інструментів розвитку системи фінансового обліку як засобу стратегічних облікових комунікацій дозволив об'єднати їх в дві основні групи. До першої групи віднесено традиційні інструменти розвитку системи фінансового обліку, що передбачають її удосконалення шляхом розробки методики облікового відображення стратегічних об'єктів обліку, розвитку положень стратегічної облікової політики та формування стратегічної звітності підприємства. До другої групи віднесено інжинірингові інструменти розвитку системи фінансового обліку, що передбачають її удосконалення на основі використання положень інжинірингової теорії бухгалтерського обліку, зокрема, шляхом формування інжинірингових проведень та складання інжинірингової стратегічної звітності. Здійснення подальших наукових досліджень вітчизняними вченими в контексті двох виділених груп інструментів розвитку системи фінансового обліку як засобу стратегічних облікових комунікацій (традиційні, інжинірингові) сприятиме наближенню системи бухгалтерського обліку до вимог внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів, що приймають стратегічні управлінські рішення, забезпечуючи більш ефективну комунікаційну взаємодію, а також в цілому

збагачуючи можливості облікової системи щодо генерування корисної інформації на основі використання інжинірингового інструментарію.

2. Для удосконалення стратегічних облікових комунікацій було застосовано ресурсну теорію, яка описує те, яким чином ресурси підприємства можуть бути джерелом стійкої економічної ренти. Виходячи з положень даної теорії основним джерелом стійких конкурентних переваг підприємства виступають стратегічні активи, які формують доходи підприємства або сприяють мінімізації його витрат. Для реалізації таких стійких конкурентних переваг необхідно забезпечити ефективне управління стратегічними активами підприємства, що неможливо здійснити без формування системи дієвого інформаційного забезпечення. З іншого боку, для прийняття стратегічних рішень зовнішніми стейкхолдерами теж необхідна інформація про наявні стратегічні активи підприємства та їх здатність забезпечувати одержання різних видів конкурентних переваг, що сприятиме мінімізації ризиків в процесі прийняття таких рішень. Враховуючи те, що не всі активи підприємства є джерелом його конкурентних переваг, то саме стратегічні активи мають розглядатись в якості основного об'єкту стратегічного управління, оскільки саме вони забезпечують генерування доходів та мінімізацію витрат підприємства, що вимагає їх виокремлення зі складу інших активів підприємства та розкриття інформації про них в спеціально сформованому звіті (Звіт про стратегічні активи підприємства) для внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів. В даному звіті запропоновано паралельно відображати їх відновлювальну вартість або вартість заміщення (в залежності від рівня унікальності активу), що забезпечуватиме зовнішніх користувачів необхідною інформацією щодо виникнення потенційних ризиків у випадку втрати таких стратегічних активів підприємства.

3. В зарубіжній фаховій літературі поступово почало укорінюватись розуміння бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики, виходячи з якого він виконує в суспільстві активну функцію, а не лише

виступає засобом інформаційного відображення економічної дійсності підприємства. Виходячи з даного розуміння зовсім іншою вбачається роль суб'єкта організації обліку на підприємстві, зокрема в частині реалізації його облікової політики. Виходячи з позиції стратегічного управління та ролі бухгалтерського обліку в забезпеченні ефективного функціонування даної системи, останній забезпечує не лише інформаційну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємстві, а також розглядається в якості інструменту досягнення стратегічних цілей підприємства завдяки додатковому розкриттю стратегічно важливої інформації та здійснення стратегічно-орієнтованого бухгалтерського вибору серед наведених в облікових стандартах альтернатив. Проведений аналіз підходів дослідників до розуміння бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики дозволив встановити, що він відіграє важливу роль в просуванні організаційних змін та формування соціальних відносин. Найбільш дієвим інструментом в даному контексті виступає стратегічна облікова політика підприємства, що забезпечує реалізацію стратегічних планів та ініціатив підприємства, в результаті якої відбувається формування суб'єктивної (стратегічно-орієнтованої) облікової реальності. Її основними напрямками реалізації є наступні: 1) Прийняття професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування; 2) Стратегічне коригування політики звітування підприємства. Використання першого напрямку спрямоване на досягнення фінансових показників, які сприятимуть досягненню стратегічних цілей підприємства, а другого напрямку – на створення необхідного інформаційного впливу на зовнішніх користувачів, що є суб'єктами прийняття управлінських рішень (інвестиційних, позикових тощо), від реалізації яких залежить досягнення таких стратегічних цілей. Методологічну основу другого напрямку складає сигнальна теорія бухгалтерського обліку, виходячи з положень якої розкриття додаткової облікової інформації є прикладом сигналізування, спрямованого на покращення враження стейкхолдерів щодо стану та результати діяльності підприємства, що забезпечує посилення

інформаційного впливу на процес прийняття ними інвестиційних та позикових рішень. В контексті даної теорії коригування політики звітування підприємства є одним із інструментів досягнення його стратегічних цілей.

4. З метою формування додаткової облікової інформації стратегічного спрямування про діяльність підприємства було обґрунтовано доцільність формування інжинірингової надбудови до системи фінансового обліку. В основу розробки такої надбудови було покладено інжинірингову теорію бухгалтерського обліку, яка описує порядок практичного застосування інжинірингових інструментів та процедур для формування інжинірингової звітності підприємства. Проаналізувавши погляди сучасних вітчизняних та зарубіжних вчених, що досліджують проблеми бухгалтерського інжинірингу, було виділено шляхи розвитку інжинірингових засад побудови системи стратегічного обліку (об'єктна спеціалізація, загально-методологічна спеціалізація, вузько-методологічна спеціалізація), що підтвердило доцільність побудови розробки інжинірингової системи фінансового обліку для формування дієвих стратегічних облікових комунікацій на вітчизняних підприємствах. В основі функціонування такої системи покладено методику формування похідного стратегічного балансового звіту підприємства, що базується на застосуванні наступних інжинірингових процедур та відповідних інструментів: 1) Агрегація елементів фінансової звітності – побудова агрегованого балансового звіту; 2) Здійснення коригуючих операцій – побудова скоригованого балансового звіту; 3) Здійснення трансформаційних (хеджованих) операцій – побудова хеджованого балансового звіту; 4) Здійснення стратегічних операцій – побудова стратегічного балансового звіту; 5) Здійснення гіпотетичних операцій – побудова похідного стратегічного балансового звіту. В процесі формування похідного стратегічного балансового звіту з'являється можливість розрахувати ряд нових показників (чисті активи, чисті активи після здійснення коригувань, хеджовані чисті активи, стратегічні чисті активи, чисті пасиви), які надають користувачам можливість більш детально

проаналізувати особливості реалізації існуючих стратегій підприємства та визначити перспективи його розвитку в майбутньому.

Детальніше зазначені питання розкрито у таких працях: [26; 38; 47; 49; 50; 51; 57; 216; 218; 302].

РОЗДІЛ 4.

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ СТРАТЕГІЧНИХ ОБЛІКОВИХ КОМУНІКАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

4.1. Система стратегічного управлінського обліку підприємства: історія появи, сутність та методологічний інструментарій

Визначальним аспектом в розвитку системи бухгалтерського обліку протягом двох останніх десятиліть є вплив факторів її зовнішнього середовища, що підкреслює все більшу забезпечуючу роль останнього в процесі прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Поява нових запитів користувачів облікової інформації внаслідок глобалізаційних економічних процесів, поступового формування постіндустріального суспільства, скорочення життєвих циклів виробництва продукції, активного застосування інформаційних та мережевих технологій в діяльності підприємств, посилення конкуренції та інших факторів є основною причиною необхідності удосконалення теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку і трансформації чинної моделі організації обліку на підприємствах. Оскільки під впливом таких факторів на діяльність підприємств поступово відбулась трансформація всього бізнес-середовища, це зумовило необхідність впровадження нових технологій обробки інформації, які за таких нових умов мають не лише відображати поточний стан та результати діяльності підприємства, деталізовані показники щодо понесених витрат, а також і надавати інформацію про формування доданої вартості та стратегічні перспективи, особливо про зовнішні можливості та потенційні загрози діяльності підприємства, а також для ефективної реалізації стратегічного планування і стратегічного контролю на підприємстві.

Враховуючи конвенційність системи фінансового обліку внаслідок високого рівня її регламентації (концептуальна основа та система стандартів IAS/IFRS), застосування консервативних облікових практик, а також появи значної кількості викликів безпосередньо для менеджменту підприємств, в останні роки з метою формування релевантної та дієвої інформації у відповідності до наявних потреб суб'єктів прийняття стратегічних рішень, і в першу чергу на рівні підприємства, почала удосконалюватись система управлінського обліку. Окрім цього, велика кількість зарубіжних вчених констатувала неможливість задоволення зростаючих потреб суб'єктів стратегічного управління системою управлінського обліку в його класичному розумінні, що стало відправною точкою для подальшого розвитку в напрямі забезпечення його стратегічної спрямованості, надання користувачам інформації стратегічного спрямування.

Визначальний вплив на вчених в сфері обліку наприкінці 1980-х років здійснили дослідження Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана, які спочатку в окремих публікаціях, а потім вже і в повноцінній монографії піддали сумніву релевантність інформації, що формується в системі управлінського обліку в його традиційній формі. Зокрема, вони констатували її остаточну втрату, наголосивши на появі значного розриву в розумінні суб'єктами ведення управлінського обліку потреб і запитів суб'єктів прийняття управлінських рішень. Автори безпосередньо відмічали [245, с. 22], що поруч з недостатньою підтримкою операційного менеджменту у зменшенні затрат та підвищенні продуктивності, а також у точному визначенні виробничих витрат, управлінський облік спрямований на короткострокові цикли визначення ефективності діяльності підприємства, внаслідок чого він не забезпечує визначення його довгострокових економічних перспектив, тим самим не забезпечуючи надання необхідної інформації стратегічному менеджменту. Внаслідок того, що традиційна система управлінського обліку була більш детальним розширенням (сегментним, з більшим рівнем деталізації) фінансового стану підприємства, тобто була щільно пов'язана з

системою фінансового обліку, то автори також встановили, що вона не забезпечувала зв'язок з корпоративними стратегіями. Сформована в системі управлінського обліку інформація генерувалась для управління виробничими потоками, а не для управління корпоративними стратегіями з урахуванням впливу зовнішнього середовища та реалізації функцій стратегічного управління (стратегічного планування, стратегічного контролю тощо).

Представники CIMA (Chartered institute of management accountants) на сьогодні також наголошують, що подібна критика управлінського обліку у 1980-х рр. передусім була спричинена його надмірною внутрішньою орієнтацією на операційні цілі, оскільки він не міг допомагати менеджерам здійснювати стратегічні рішення [295, с. 4]. В результаті чого необхідно було забезпечити розширення орієнтації обліку також і на зовнішнє середовище підприємства, одночасно забезпечивши його інтеграцію з внутрішнім середовищем, що в цілому мало забезпечити повноцінну інформаційну підтримку процесу збереження існуючих та формування нових конкурентних переваг підприємства.

Внаслідок такої критики Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана, а також внесених ними пропозицій по удосконаленню традиційної системи управлінського обліку, з кінця 1980-х і до середини 1990-х років дослідники почали вже більш конкретно вказувати на її проблеми в задоволенні потреб стратегічного менеджменту підприємства, пропонуючи шляхи її вирішення шляхом впровадження нових методів. Зокрема, значна кількість авторів відмічала, що управлінські бухгалтери майже не розглядають суб'єктів стратегічного менеджменту в якості осіб, для яких повинна надаватись інформація з даної системи, хоча вони також відносяться до системи управління підприємством.

Одним з перших недосконалостей облікової системи в частині управління стратегічними витратами підприємства відмітив Дж.К. Шенк [320, с. 50-62], наголошуючи на необхідності удосконалення класичної моделі обліку витрат у зв'язку з необхідністю інформаційного забезпечення стратегічного аналізу.

З цією метою автором було запропоновано до впровадження на підприємствах концепцію стратегічного управління витратами, яка вважалась новою парадигмою управління витратами, що відрізнялась від чинної парадигми управління витратами на основі даних управлінського обліку. Запропонована концепція на думку автора забезпечуватиме полегшення розвитку та імплементації стратегій підприємства, зокрема, шляхом використання наступних методів: 1) Аналіз ланцюжків цінності; 2) Аналіз стратегічного позиціонування; 3) Аналіз драйверів витрат. Вона має прийти на заміну чинної облікової парадигми та уточнити і розширити межі традиційного управлінського обліку новими методами, інструментами та сферами досліджень.

Безпосередньо про роль стратегічного управлінського обліку в подоланні існуючої кризи наголошував М. Бромвіч, який обґрунтував необхідність більш активного залучення бухгалтерів на підприємствах до даного виду діяльності [169, с. 28-30], що сприятиме підвищенню ефективності стратегічного управління. Автором було наведено переконливі докази прогресивності облікових практик, що включаються до складу стратегічного управлінського обліку (врахування витрат конкурентів на ринку, удосконалений аналіз структури витрат фірми), імплементація яких в діяльність підприємств дозволяє останнім протистояти глобальним викликам та більш ефективно управляти доданою вартістю. Використання інформації стратегічного управлінського обліку на його думку дозволяє забезпечити підприємствам стійкість їх ринкової стратегії в умовах потенційного входження на нові ринки, а також проведення стратегічного аналізу поведінки витрат.

В іншій своїй праці М. Бромвіч разом з Е. Бхімані вже визначив конкретні напрями розширення управлінського обліку для його орієнтації на стратегічну перспективу: 1) Спочатку потрібно, щоб витрати були інтегровані в стратегію, використовуючи різноманітний аналіз стратегічних витрат. Це забезпечить узгодження витрат зі стратегією; 2) Необхідно

виявити досить загальний спосіб структурування витрат конкурентів та моніторинг змін у них з часом [170, с. 127]. В той же час, автори відкинули тезу Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана про існування кризи в управлінському обліку, перенісши акценти у вирішенні існуючої проблеми на необхідність подолання короткострокового та внутрішньо-орієнтованого підходу його подальшого розвитку. Для досягнення довгострокової стійкості та стратегічного позиціонування менеджерам необхідна не лише оперативна та внутрішня облікова інформація з системи управлінського обліку, а також і стратегічно-орієнтована інформація та інформація про зовнішнє середовище підприємства.

Р. Рослендер [311, с. 46], також підтверджуючи позицію Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана щодо існування кризи в управлінському обліку, констатував необхідність розробки нових методів, які сприятимуть відновленню його втраченої актуальності. Зокрема, автор пропонує розвивати концепцію обліку для стратегічного позиціонування на основі ведення обліку діяльності, стратегічного управлінського обліку та обліку передових технологій, які мають забезпечити стратегічну орієнтацію управлінського обліку. Автор дотримувався думки, що саме стратегічний управлінський облік має стати основною силою, що дозволить подолати існуючу кризу в системі управлінського обліку, наблизивши його до задоволення потреб суб'єктів управління.

Проаналізувавши існуючу облікову практику підприємств, Б.Р. Лорд констатував відсутність розвинених теоретичних засад стратегічного управлінського обліку, незважаючи на більше ніж десятилітній період з моменту появи даного поняття. Підтвердженням цього стала відсутність комплексних систем на підприємствах, в той же час як окремі методи стратегічного управлінського обліку вже активно використовувались управлінськими бухгалтерами для виживання у конкурентному середовищі та для стратегічного управління підприємствами. Також автор наголошував [264, с. 363], що інтеграція корпоративних конкурентних стратегій та

управлінського обліку сприятиме зростанню ефективності діяльності підприємств, подібно до досвіду поширення такої практики у японських компаніях. Однак, виходячи з відсутності розвиненої практики стратегічного управлінського обліку, автор також приходять до висновку, що використовувані на підприємствах методи не можна буде пристосувати в управлінському обліку, а тому сам стратегічний управлінський облік може бути лише плодом академічної уяви.

Про існування проблем формування облікової інформації, яка була б корисна суб'єктам стратегічного менеджменту окрім дослідників-обліковців, також відмічали вчені, які більш глибоко вивчали проблематику функціонування самої системи стратегічного менеджменту підприємства, зокрема, стратегічного контролю. У зв'язку з відсутністю необхідної інформації з системи управлінського обліку, яка була б «прив'язана» до розроблених на підприємствах стратегій, значно ускладнювався процес контролю за їх виконанням, що з позиції таких дослідників в цілому ставило під сумнів універсальність системи обліку забезпечувати всі можливі інформаційні потреби менеджменту та зумовлювало пошук альтернативних інформаційних джерел. Зокрема, на думку Р. Сіммонса [322, с. 60-61] орієнтація вчених на бухгалтерську інформацію при здійсненні контролю, яка домінувала у більшості досліджень щодо розробки управлінських систем контролю до цього часу, є недостатньо широкою і не дозволяє забезпечити налагодження ефективного контролю діяльності в процесі реалізації його стратегії, що в цілому також слугуватиме джерелом для позитивних стратегічних змін на підприємстві.

Існуюча критика традиційної системи управлінського обліку, яка здійснювалась протягом 1980-х років, не лише не завдала репутаційних збитків інституту бухгалтерського обліку, а навпаки, сприяла активізації наукової спільноти в пошуку шляхів вирішення піднятих проблем та розвитку нових сфер досліджень, що стосувались перетину сфери обліку та стратегічного управління. Як відмічають С. Кадез та К. Гілдінг, сплеск

інтересу до стратегічного управлінського обліку схоже був спровокований широко оприлюдненою критикою традиційної практики управлінського обліку [173, с. 836]. Це дозволяє констатувати, що саме конструктивна критика традиційної системи управлінського обліку на тлі зростаючих інформаційних запитів суб'єктів стратегічного менеджменту сприяли виникненню нової сфери наукових досліджень – стратегічного управлінського обліку.

Резюмуючи виникнення функціональної проблеми у системі бухгалтерського обліку в забезпеченні стратегічного управління на підприємствах, посилення його ролі в стратегічному мисленні щодо подальшого розвитку підприємства, Х. Шах, А. Малік та М.Ш. Малік [319, с. 1] розглядають виникнення стратегічного управлінського обліку, який має подолати таку проблему, як мессію для дисципліни бухгалтерський облік, який зробить його більш актуальним та важливим для менеджменту підприємства. За такою позицією стратегічний управлінський облік слід розглядати як відповідь облікової спільноти на існуючу критику облікової системи, який дозволяє подолати розрив між зростаючими запитами менеджменту та її існуючими та потенційними можливостями.

Проведений аналіз поглядів дослідників, які вивчали особливості появи та розвитку стратегічного управлінського обліку на первинному етапі (Дж.К. Шенк, М. Бромвіч, Е. Бхімані, Р. Рослендер, Б.Р. Лорд, Р. Сіммонс), а також поглядів вчених, які аналізували наслідки його виникнення (С. Кадез та К. Гілдінг, Х. Шах, А. Малік та М.Ш. Малік), дозволив встановити наступні аспекти, які зумовили його розвиток та формування в якості самостійної сфери наукової діяльності в майбутньому:

– зародженню стратегічного управлінського обліку як окремого напрямку досліджень значний поштовх надало виявлення вченими кризи системи управлінського обліку та розуміння необхідності пошуку шляхів виходу з неї, одним із яких саме і вважалась необхідність надання йому більш глибокої стратегічної спрямованості;

– процес виокремлення стратегічного управлінського обліку в самостійну концепцію відбувався достатньо повільно як внаслідок відсутності необхідних теоретичних розробок вчених-обліковців, так і внаслідок недостатньої розвиненості концепції стратегічного управління підприємством в той період;

– в якості теоретичної основи для розвитку стратегічного управлінського обліку в межах управлінського обліку автори широко використовували результати досліджень М. Портера, зокрема, описані ним концепції ланцюжків цінностей, доданої вартості, конкурентних сил та їх ролі в формуванні стратегії підприємства;

– на початковому етапі у вчених було відсутнє чітке та єдине розуміння сутності стратегічного управлінського обліку, що перешкоджало процесу його теоретизації та породжувало появу сумнівів щодо перспектив розвитку даного напрямку, можливостей управлінських бухгалтерів підняти його на такий рівень, який забезпечуватиме вирішення проблеми інформаційного забезпечення стратегічного управління.

Таким чином, відсутність чіткої регламентації системи управлінського обліку та можливість застосування методологічного інструментарію з суміжних галузей знань надавали дослідникам широкий простір для формування нової моделі формування такої облікової інформації, яка буде передусім корисною для системи стратегічного управління підприємством. Це стало першопричиною доповнення традиційної системи управлінського обліку новими обліковими інструментами, моделями, техніками та практиками, які забезпечували генерування інформації стратегічного спрямування, що в подальшому почала називатись системою стратегічного управлінського обліку підприємства.

Якщо протягом перших 10-ти років від свого виникнення між вченими йшли напружені дебати стосовно того, що ж насправді слід розуміти під стратегічним управлінським обліком, то вже починаючи з кінця 1990-х років відбувається поступове оформлення концепції стратегічного управлінського

обліку в окремий напрям наукових досліджень, що характеризується експоненційним зростанням кількості наукових публікацій з даної тематики, що відбувається на тлі активного розвитку проблематики стратегічного менеджменту. Так, якщо у К. Ленгфілд-Сміт [257, с. 222-223] (1997 р.) при аналізі взаємозв'язку управлінських систем контролю та стратегії було достатньо розмите бачення ролі обліку в процесі реалізації існуючих та формуванні нових стратегій (здійснення контролю та стратегічного планування), то вже у 1999 р. Ф. Нільссен та Б. Репп в своїй праці зазначають, що стратегічний управлінський облік є одним із напрямків дослідження систем управління зі стратегічної точки зору. Особливістю цієї школи є акцент на ідеї, що системи управління повинні забезпечувати інформацію про структуру витрат, ринки товарів та стратегії конкурентів фірми [283, с. 72]. Таким чином, автори вже чітко виокремлюють місце даної сфери досліджень у складі загальної облікової проблематики, акцентуючи увагу на інформаційній підтримці стратегічного управління підприємством.

Подібне більш чітке розуміння концепції стратегічного управлінського обліку також можна побачити в дослідженнях Р. Діксона, Р. Рослендера та С.Дж. Херта, К.С. Кревенса та К. Гілдінга, М. Тейлса та інших авторів, які намагались сформулювати теоретичні аспекти розвитку стратегічного управлінського обліку, встановити його практичні обмеження, проаналізувати найбільш ефективні практики та техніки на підприємствах світу тощо, що є прикладом поступової конвергенції поглядів дослідників в даній сфері та свідченням переходу на новий етап розвитку даної концепції – побудови її базових теоретичних засад. Хоча на сьогодні даний процес ще остаточно не завершився, можна констатувати, що саме починаючи з 2000-х років більш активна увага серед представників облікової спільноти почала приділятися проблемам розвитку стратегічного управлінського обліку, проведенню його розмежування у порівнянні з класичним управлінським обліком, виокремленню його методів, а також проведенню емпіричних досліджень існуючої на той час практики.

В той же час, слід відмітити, що безпосереднє поняття стратегічного управлінського обліку (strategic management accounting) або назва, яка була в подальшому використана для іменування нового напрямку досліджень що стосується інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством, виникло набагато раніше до теоретичного обґрунтування самої концепції та її схвалення представниками наукової спільноти до використання. Введенню поняття стратегічного управлінського обліку в науковий обіг слід завдячувати К. Сіммондсу у 1981 році, який визначав його як надання та аналіз даних управлінського обліку про бізнес та його конкурентів для використання у розробці та моніторингу бізнес-стратегії [322, с. 26]. Виходячи з підходу автора облікова інформація, яка надавалась такою системою, створюється з метою надання допомоги особам, що відповідають за прийняття стратегічних рішень на підприємстві. В його інтерпретації управлінський облік має забезпечувати надання інформації про внутрішні фактори генерування прибутку на підприємстві, а стратегічний управлінський облік – про зовнішні фактори (стратегічні переваги перед конкурентами).

В даній статті автор також прогнозував швидке інкорпорування технік стратегічного управлінського обліку в практику підприємств, враховуючи наростання конкурентної боротьби в умовах наростаючих глобалізаційних процесів. Однак, як показав проведений вище аналіз, даний процес відбувався досить повільно як на практиці, так і в науковому середовищі, що в контексті парадигмального методу Т.С. Куна можна охарактеризувати як достатньо повільна зміна однієї парадигми іншою, що продовжилась аж до середини 1990-х років. Вищенаведена тезу стосовно інертності наукової спільноти щодо розвитку концепції стратегічного обліку, на відміну від прогнозів К. Сіммондса, підтверджують Б. Ніксон та Дж. Бернс, які встановили, що протягом 1982-1990 року неможливо знайти жодної статті про стратегічний управлінський облік, проіндексованої в базах даних «Scopus» або «Web of Science» [284, с. 229], внаслідок чого вони

констатують, що даний термін не був прийнятий практиками, а також не був чітко визначений та обґрунтований в науковій літературі з управлінського обліку. При цьому, використання поняття «стратегічний управлінський облік», незважаючи на появу і використання окремими вченими деяких альтернативних трактувань даної сфери наукових досліджень (стратегічне управління витратами, облік в стратегічному позиціонуванні, управлінський облік стратегічного спрямування тощо), дослідники продовжили використовувати в період розвитку його теоретичних основ (початок 2000-х років), який також дійшов і до наших днів і характеризує ті методи обліку витрат та здійснення аналізу, які використовуються на сьогодні на підприємствах для інформаційного забезпечення стратегічного управління і відрізняються від методів, що використовувались в управлінському обліку в 1970-х та 1980-х роках.

З розвитком предметної сфери стратегічного управлінського обліку здійснювалось удосконалення даного поняття, зокрема, шляхом розширення та уточнення методологічних аспектів його реалізації. Так, у 1990 р. М. Бромвіч визначив стратегічний управлінський облік як надання та аналіз фінансової інформації про ринки товарів фірми та структури витрат та витрат конкурентів, а також моніторинг стратегій підприємства та стратегій його конкурентів на цих ринках протягом ряду періодів [169, с. 28]. Таким чином, на відміну від більш загального визначення К. Сіммондса, за яким управлінський облік розглядався як інструмент узгодження стратегічних інформаційних потреб з системою інформаційного забезпечення підприємства, М. Бромвічем було запропоноване вже більш суворе його трактування, що встановлювало прив'язку стратегічного управлінського обліку до зовнішнього середовища підприємства, зокрема, до стратегій конкурентів. Тобто автором було чітко конкретизовано, яка саме інформація, що не надається системою традиційного управлінського обліку, необхідна для ефективного функціонування системи стратегічного управління. Подібний підхід також можна надалі побачити і в офіційній термінології

СИМА (2005), за яким стратегічний управлінський облік – це форма управлінського обліку, в якій акцент робиться на інформацію, яка стосується зовнішніх факторів для фірми, а також нефінансову та внутрішньо генеровану інформацію [178].

В той же час, окремі сучасні дослідники (З. Хокуе [236, с. 127], К. Тілманн та А. Годдард [339, с. 80] та ін.) продовжують визначати стратегічний управлінський облік в цілому як систему, що забезпечує інформаційну підтримку стратегічного управління на підприємстві (сукупність традиційних облікових процесів, що допомагають менеджменту приймати стратегічні управлінські рішення, а також оцінювати стратегічні ситуації), не заглиблюючись в методичні та процедурні аспекти його реалізації. Існування такого достатньо поширеного підходу серед вчених є свідченням того, що процес формування парадигми стратегічного управлінського обліку ще перебуває на стадії формування, що характеризується поступовим визначенням його місця в загальній системі дисциплін обліково-аналітичного та управлінського спрямування та пошуком внутрішніх теоретико-методологічних цінностей та базисних засад. На нашу думку, передусім це викликано відсутністю методологічної узгодженості щодо даної сфери діяльності, а також відсутністю чітких розмежувань з системою управлінського обліку, оскільки одні вчені розглядають стратегічний управлінський облік як складову управлінського обліку, що має стратегічне спрямування, другі – як систему, що має з управлінським обліком суміжні сфери перетину, а треті – вважають його окремою незалежною системою, що має свій предмет, структуру та методологію.

Подібне трактування стратегічного управлінського обліку також підтримується значної кількістю вітчизняних дослідників (С.Ф. Голов [23, с. 508], Р.Ф. Бруханський [10, с. 244], З.Л. Бандура, В.Р. Шевчук, Л.В. Семенюк [97, с. 13-14], Н.Ю. Єршова [69, с. 11], О. Мошківська [92, с. 94] та ін.), які розглядають його як елемент загальної системи обліку на підприємстві, основним спрямуванням якої є задоволення цілей і завдань

менеджменту підприємства, зокрема, стратегічного менеджменту та інформаційна підтримка його рішень.

Маркетинговий підхід до розуміння даного поняття можна побачити у праці Р. Рослендера та С.Дж. Херт, які розглядали стратегічний управлінський облік як загальний підхід до обліку стратегічного позиціонування, що визначається спробою інтегрувати ідеї управлінського обліку та управління маркетингом у рамках стратегічного управління [313, с. 259-260]. Дана позиція передбачає необхідність наповнення управлінського обліку стратегічним змістом та розширення його методології за рахунок маркетингового інструментарію, що в цілому забезпечуватиме задоволення потреб стратегічного управління. Зокрема, в основу свого підходу автори поклали використання методу таргет-костингу, впровадження якого вони запропонували розглядати як засіб побудови системи обліку брендів підприємства, що є одним з найважливіших об'єктів стратегічного управління в умовах висококонкурентного середовища.

У 2008 році К. Ленгфілд-Сміт, провівши узагальнююче дослідження підходів вчених щодо розвитку стратегічного обліку, і намагаючись відповісти на питання «Наскільки просунувся стратегічний управлінський облік з тих пір, як це поняття було введено К. Сіммондсом у 1981 році?», встановила відсутність єдиного підходу до його розуміння, незважаючи на наявність значної кількості наукових публікацій з проведеними теоретичними та емпіричними дослідженнями в різних галузях діяльності, а також узгодженого визначення стратегічного управлінського обліку у літературі [258, с. 205]. Цю тезу також підтвердили С. Кадез та К. Гілдінг, відмітивши, що ця «територія» все ще недостатньо визначена, і не існує загально визнаної системи стратегічного управлінського обліку [173, с. 838].

На думку Л. Дмитрович-Сапоня та Е. Сулійовича на сьогодні існує значна кількість визначень стратегічного управлінського обліку, які є дуже загальними і мають суттєво різний базовий зміст, що обґрунтовується наступними причинами: 1) Незрозуміло, чи слід стратегічному

управлінському обліку зосереджуватись лише на фінансовій або на нефінансовій інформації; 2) Немає чітких кордонів між ним як інформаційною підтримкою стратегічного управління та самим стратегічним управлінням; 3) Немає чіткого зв'язку між стратегічним управлінським обліком та стратегічним маркетингом та бізнес-стратегією [193, с. 1830]. Подібна ситуація також характерна і для українських досліджень в сфері стратегічного управлінського обліку, виходячи з проведеного аналізу яких можна констатувати існування значної кількості підходів до трактування даного поняття, які не базуються на дослідженнях основоположників стратегічного управлінського обліку та наукових працях провідних зарубіжних вчених в цій сфері, однак тісно стосуються або є невіддільними елементами системи стратегічного управління підприємства. Внаслідок цього вони досить часто змішують елементи даної системи (методи, техніки, практики тощо) з елементами системи стратегічного управління.

Незважаючи на наявність подібних причин існування єдиного та чіткого визначення поняття стратегічного управлінського обліку, що є достатньо важливою проблемою для подальшої його концептуалізації та проведення навчальної діяльності в даній сфері, вченими все ж таки виділяється ряд спільних характеристик у пропонованих визначеннях, що свідчить про поступове звуження підходів до розуміння сутності даного поняття, виокремлення його визначальних особливостей. Так, проаналізувавши існуючі позиції та підходи вчених К. Ленгфілд-Сміт виділила певні ознаки, які об'єднують їх всі між собою: стратегічний управлінський облік передбачає стратегічну орієнтацію на формування, інтерпретацію та аналіз інформації управлінського обліку, а діяльність конкурентів забезпечує ключовий вимір для порівняння [258, с. 206].

Також констатуючи відсутність єдиного трактування поняття стратегічного управлінського обліку, спільні елементи або подібності між поглядами вчених щодо даного трактування також виділили Р.А. Пірес, М.К. Алвес та Л.Л. Родрігес: 1) Розвиток управлінського обліку зі

стратегічною спрямованістю; 2) Зовнішня орієнтація (орієнтована назовні); 3) Орієнтація на майбутнє (орієнтація на перспективу); 4) Застосування як фінансових, так і нефінансових типологій вимірювання при орієнтації на внутрішні ресурси та організаційні можливості (інтелектуальний капітал) [294, с. 1]. Виходячи з вищенаведених спільних рис основним призначенням стратегічного управлінського обліку є створення інформаційного забезпечення для досягнення конкурентних переваг та підвищення показників діяльності підприємства. Бухгалтер зі стратегічного управлінського обліку стає учасником процесу підготовки прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємстві, зокрема, із використанням ряду специфічних технік, характерних лише для даної сфери діяльності.

Таким чином, виходячи з аналізу вищенаведених узагальнюючих праць щодо розвитку стратегічного управлінського обліку, незважаючи на відсутність чіткого та єдиного трактування, на сьогодні можна говорити про існування консенсусу між вченими щодо вихідних засад його виникнення (система управлінського обліку) та об'єкту дослідження – інформація про діяльність підприємства та його зовнішнє середовище, необхідна для суб'єктів стратегічного управління, а також інших заінтересованих осіб, наприклад, маркетологів.

При цьому невирішеною проблемою або не кінця завершеною між вченими залишається дискусія щодо ідентифікації методу стратегічного управлінського обліку, оскільки незважаючи на наявність власних специфічних методів та технік, які широко використовуються на підприємствах в останні роки, інші використовувані на підприємствах методологічні засоби беруть своє походження як з традиційної системи управлінського обліку, так і з інших суміжних дисциплін (маркетинг, планування, фінанси, управління трудовими ресурсами тощо). В той же час, слід враховувати, що наявність власного методологічного інструментарію є однією з визначальних особливостей, яка дозволить виокремити

стратегічний управлінський облік в окрему сферу наукових знань, сприяючи його подальшому незалежному розвитку від системи управлінського обліку. Зокрема, як відмічає К. Ленгфілд-Сміт, ряд методів управлінського обліку було включено під парасольку стратегічного управлінського обліку, і деякі коментатори визначають його саме з точки зору методів [258, с. 206]. Тому ідентифікація методу стратегічного управлінського обліку є однією з задач, від вирішення якої залежать подальші перспективи розвитку даного напрямку наукових досліджень.

В цілому під методом стратегічного управлінського обліку, що включає сукупність практик, технік, прийомів та способів, слід розуміти різноманітні методичні інструменти, які забезпечують збирання, обробку, аналіз та надання облікової інформації, необхідної для ефективної реалізації стратегічного управління на підприємстві, а також підтримку інших управлінських систем підприємства (маркетинг, планування тощо). Його визначальною відмінністю є первинна орієнтація на систему стратегічного управління, виходячи з якої використовувані інструменти повинні забезпечувати надання інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства в ретроспективі та перспективі із використанням як фінансових, так і нефінансових показників.

Проблему ідентифікації методу стратегічного управлінського обліку вперше чітко підняли К.С. Крейвенс та К. Гілдінг [185], які наголошували на тому, що він не має власних специфічних методів (практик, технік, інструментів), а використовує традиційні методи управлінського обліку (калькулювання вартості життєвого циклу, ABC, ABC II (атрибутне калькулювання), таргет-костинг, бенчмаркінг, калькулювання за ланцюжками цінності тощо) з їх частковою модифікацією, що дозволяє досягти основних цілей, які ставилися перед стратегічним управлінським обліком – ринкова орієнтація на фактори зовнішнього середовища та надання облікової інформації, корисної для здійснення стратегічного управління підприємством. Таким чином автори спростували твердження К. Сіммондса

[322, с. 26-27] стосовно унікальності технік стратегічного обліку, показавши, що метод стратегічного управлінського обліку переважно базується на модифікованому застосуванні методик традиційного управлінського обліку у їх прив'язці з зовнішнім середовищем підприємства.

В майбутньому дана позиція до розуміння методу стратегічного управлінського обліку була підтримана багатьма дослідниками. Так, Р. Рослендер та С.Дж. Херт [312] відмічають, що він охоплює широкий спектр «нових» методів управлінського обліку, які можна визнати такими, що мають стратегічний намір. Х. Шах, А. Малік та М.Ш. Малік вказують, що для вирішення проблеми обліково-інформаційної підтримки стратегічного управління автори управлінського обліку виступають за використання аналітичних інструментів, які були розроблені в галузі стратегії та маркетингу [319, с. 3].

На сьогодні значною кількістю вчених в розумінні методу стратегічного управлінського обліку пропонується підхід, виходячи з якого він має відмінні особливості та чітко відрізняється від інших методів та технік управлінського обліку за двома основними критеріями: орієнтація та призначення. При цьому вчені не наголошують, що всі ці методи належать лише стратегічному управлінському обліку, тобто сформувались в його межах, і не мають відношення до інших суміжних дисциплін, зокрема, до класичного управлінського обліку. Вони відмічають, що метод стратегічного управлінського обліку базується на змішаній моделі, тобто його основу складають як власні методичні інструменти, так і залучені методичні інструменти з інших суміжних сфер, що були адаптовані до виконання основних задач стратегічного управлінського обліку. Наприклад, Л. Солякова, аналізуючи техніки та методи стратегічного управлінського обліку, відмічає, що більшість з них не приносять конкретного прогресу, але вони представляють ідеї, які слід застосовувати у стратегічному управлінні. Деякі методи – це лише розширене застосування традиційних методів (АВС, оцінка якості тощо) [326, с. 29].

В той же час, всі такі методичні інструменти, покладені в основу змішаної моделі методу стратегічного управлінського обліку, використовуються для досягнення його основних завдань, які слід розглядати в якості критеріїв, на основі яких подібні інструменти можуть бути включені до його складу. Лише виділення таких критеріїв дозволяє виокремити елементи методу стратегічного обліку від традиційних інструментів та практик управлінського обліку.

Якщо на ранніх етапах формування стратегічного управлінського обліку критерії до виділення його методу встановлювались виходячи з вузького розуміння його сутності (М. Бромвіч – фокусування на інформації про конкурентів, Р. Рослендер – орієнтація на маркетинг), то на сьогодні превалює використання інтегрованого підходу. Одним з перших такий інтегрований підхід було застосовано К. Гілдінгом, К.С. Крвенсом та М. Тейлесом, які виділили наступні характеристики, яким мають відповідати практики стратегічного управлінського обліку: екологічна або маркетингова орієнтація; орієнтація на конкурентів; і довгострокова орієнтація вперед [222, с. 117]. В подальшому даний підхід був розширений на основі врахування сучасного рівня розвитку практики стратегічного управлінського обліку.

Так, М.М. Рашід, М.М. Алі та Д.М. Хоссейн, узагальнивши існуючі підходи дослідників до таких критеріїв відносять наступні: зосередження уваги на зовнішньому середовищі або контексті організації; довгостроковий або перспективний підхід (врахування інформації після фінансового року); зосередження уваги як на фінансовій, так і на нефінансовій інформації [306, с. 130]. Відповідно, якщо методи управлінського обліку мають орієнтацію на діяльність підприємства і використовуються для мінімізації витрат, покращання управління та контролю, оцінку ефективності та управління виробничими процесами, то методи стратегічного управлінського обліку мають переважну орієнтацію на зовнішнє середовище підприємства і використовуються для забезпечення підвищення ефективності функціонування системи стратегічного менеджменту – для стратегічного

позиціонування, формування конкурентних переваг, підвищення вартості бренд-капіталу, збільшення частки ринку тощо. Окрім цього, на відміну від методів управлінського обліку, застосування методів стратегічного управлінського обліку передбачає одночасне використання фінансових та нефінансових даних для формування необхідної облікової інформації стратегічного спрямування.

Хоча дослідниками і виділяються критерії, які дозволяють встановити, чи можна конкретний методичний інструмент віднести до складу методу стратегічного управлінського обліку, все ж таки, серед вчених залишаються певні незгодженості щодо змістовного наповнення таких критеріїв. Зокрема, зовнішня орієнтація методу стратегічного управлінського обліку двояко трактується сучасними вченими, які проводять дослідження в даній сфері. Одні вчені під зовнішньою орієнтацією вбачають їх спрямованість на конкурентів, інформація про яких (їх витрати, ціни на продукцію, частка ринку, яку вони займають тощо) має використовуватись в методичних інструментах, техніках та практиках, які забезпечують формування інформації, необхідної стратегічному менеджменту. Інші вчені під зовнішньою орієнтацією методу стратегічного управлінського обліку розуміють його спрямованість на покупців та постачальників підприємства, коли інформація про них використовується для використання окремих методів калькулювання витрат, наприклад, атрибутивного калькулювання. Враховуючи наявні інтеграційні тенденції в сфері стратегічного управлінського обліку, можна констатувати, що зовнішня орієнтація його методу передбачає його спрямування на різні елементи зовнішнього середовища, які характеризують особливості функціонування ринку (конкуренти, постачальники, покупці, інші учасники ринку тощо) та мінімізують рівень існуючої інформаційної невизначеності.

Іншою змістовною складовою критеріїв віднесення до складу методу стратегічного управлінського обліку є орієнтованість таких методичних інструментів на систему стратегічного менеджменту підприємства – їх

стратегічна спрямованість. Як відмічають Р. Рослендер та С.Дж. Херт [312] на сьогодні немає чіткого розуміння того, що ж розуміється під таким стратегічним наміром або стратегічною орієнтацією обліку, внаслідок чого серед вчених спостерігається різне відношення окремих методів управлінського обліку до складу тих, що мають таку стратегічну орієнтацію. Однак, як зазначалось вище, до складу методу стратегічного управлінського обліку слід відносити всі методичні інструменти (які виникли в рамках системи стратегічного управлінського обліку, так і були запозичені з інших сфер знань), які забезпечують формування інформації, яка підтримує функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства, та які дозволяють визначити рівень ефективності її функціонування.

Значною кількістю вчених в останні два десятиліття проводиться аналіз практики впровадження системи стратегічного управлінського обліку в діяльність підприємств різних видів та в різних країнах світу, зокрема, вивчаються використовувані методи, техніки та практики з метою виявлення тих з них, які набули найбільшого поширення, і визначення серед них таких, які є найбільш ефективними з позиції системи стратегічного менеджменту.

Проф. К. Гілдінг, К.С. Кревенс та М. Тейлес (2000 р.) [222, с. 118-121] першими звернули увагу на необхідність вивчення практик (методів) стратегічного управлінського обліку. Проаналізувавши діяльність 314 підприємств США, Великобританії та Нової Зеландії, вони виокремили 12 найпоширеніших практик (атрибутне калькулювання; бюджетування та моніторинг вартості бренду; оцінка витрат конкурента; моніторинг конкурентних позицій; оцінка конкурентів на основі опублікованої фінансової звітності; калькулювання вартості життєвого циклу; якісна собівартість; стратегічне калькулювання; стратегічне ціноутворення; цільове калькулювання; калькулювання вартості ланцюжка доданої вартості) та провели аналіз частоти та оцінку достовірності їх використання. За результатами дослідження автори встановили, що більшість практик не набули широкого застосування, однак вони мають значний потенціал,

виходячи з їх здатності підтримувати стратегічні ініціативи підприємства та забезпечувати підтримання його конкурентних переваг.

Вищенаведена публікація послужила для багатьох вчених відправною точкою в дослідженні методичних інструментів стратегічного управлінського обліку, проведенні порівняння особливостей їх застосування в різних країнах світу, на різних за обсягом підприємствах та з різних галузей, а також щодо визначення пріоритетності окремих інструментів в процесі побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємствах.

В подальшому на існуванні даної проблеми також наголошувала К. Ленгфілд-Сміт, відмічаючи відсутність встановленого списку методів та технік, які включає стратегічний управлінський облік [258, с. 206], що також можна з впевненістю констатувати і про сучасний стан його розвитку, оскільки вченими виділяється значна кількість елементів методу стратегічного обліку та визначаються значні відмінності щодо їх використання на підприємствах різних видів, в різних сферах діяльності та в різних країнах світу.

В Додатку К узагальнено існуючі підходи дослідників до класифікації методів (складових методу – технік, практик, інструментів) стратегічного управлінського обліку. В результаті їх аналізу можна констатувати, що з часом відбувається зростання методологічного інструментарію стратегічного управлінського обліку, який на сьогодні налічує у своєму складі 19 методів. Рівень їх поширення та частота аналізу в працях вчених мають значні відмінності. Так, якщо окремі методи (капітальне бюджетування, аналіз прибутковості позиттєвої вартості клієнтів, управлінський облік зовнішнього середовища) згадуються лише деякими вченими, то інші методи (атрибутне калькулювання, калькулювання на основі ланцюжка вартості, оцінка витрат конкурента, моніторинг конкурентних позицій, оцінка конкурентів на основі опублікованої фінансової звітності) розглядаються переважною більшістю дослідників. Вищенаведене свідчить про поступову зміну ролі методів стратегічного управлінського обліку з моменту

виникнення даного напрямку і до нашого часу. Ті методи, які були поширені на початку 2000-х років втрачають свою актуальність для підприємств в умовах сьогодення та витісняються більш ефективними та комплексними методами, які дозволяють одночасно вирішувати значну кількість задач з інформаційної підтримки стратегічного менеджменту.

Подібні історичні зміни пріоритетності окремих методів відмічаються сучасними вченими в результаті аналізу чинної практики їх застосування на підприємствах різних країн світу. Так, опитування, проведене Л. Цінкіні та А. Тенуччі [179] у 2006 році на 328 італійських підприємствах, дозволило встановити, що найбільшого поширення набули атрибутне калькулювання, облік клієнтів, стратегічне ціноутворення та моніторинг конкурентної позиції, а дуже обмежене використання мають інтегровані системи вимірювання ефективності (BSC) та калькулювання вартості життєвого циклу. Окрім цього, авторами було встановлено, що 94,6% компаній одночасно використовують від 5 до 14 методів, і лише близько 20% компаній використовують всі (14) методів стратегічного управлінського обліку.

Б. Рамляк та А. Рогошич, проаналізувавши у 2011 році 400 найбільших компаній Хорватії, встановили [305, с. 98], що на цих підприємствах найчастіше використовуються калькулювання на основі діяльності (ABC) (40%) та калькулювання якості (39%). Автори також наголошують, що після фінансової кризи 66% досліджуваних компаній з метою зменшення витрат та забезпечення їх більш чіткого контролю використовують один метод стратегічного управлінського обліку або більше. Подібні результати досліджень також одержали Л. Дмитрович-Сапоня та Е. Сулійович [193, с. 97], які аналізували діяльність сербських підприємств, які мають спільні з хорватськими підприємствами облікові традиції. Авторами було встановлено, що найбільш використовуваними методами є калькулювання на основі діяльності (ABC) (68%) та калькулювання якості (41%). Найменш використовуваними методами є цільова собівартість (17%), оцінка

результатів діяльності конкурентів на основі фінансової звітності (5%) та управлінський облік зовнішнього середовища (3%).

У 2015 році працівники СІМА [295, с. 10] інтерв'ювали 14 представників британських компаній (директорів, фінансових директорів) щодо використання на їх підприємствах технік стратегічного управлінського обліку.

В результаті проведеного опитування було встановлено, що на британських підприємствах окремі методи взагалі не використовуються (атрибутне калькулювання, бюджетування та моніторинг брендів, калькулювання вартості життєвого циклу, калькулювання якості, калькулювання на основі ланцюжка вартості), значна кількість методів використовуються частково, а більшістю підприємств використовуються бенчмаркінг, капітальне бюджетування, методи аналізу діяльності конкурентів, аналіз прибутковості споживачів, стратегічне ціноутворення. Як встановили автори опитування, визначальну роль при обранні окремих методів стратегічного обліку на підприємстві відіграє інформаційне забезпечення його реалізації та наявність необхідних для цього ресурсів (фінансових, людських, технологічних).

Наведені результати досліджень стану використання окремих методів стратегічного управлінського обліку в різних країнах світу в історичній ретроспективі засвідчують зміну їх пріоритетності. Наприклад, більшість досліджень підтверджують зростання частоти використання підприємствами калькулювання на основі діяльності, хоча цей метод ще у 2000 році не відносився К. Гілдінгом, К.С. Кревенсом та М. Тейлесом [222, с. 118-120] до складу методу стратегічного управлінського обліку.

Також в останні роки можна поступово спостерігати зростання ролі методів, які забезпечують інтегровану оцінку ефективності діяльності підприємства, наприклад, збалансованої системи показників (BSC), а також управлінського обліку зовнішнього середовища (Environmental Management Accounting), який дозволяє відстежувати та контролювати витрати, пов'язані

з соціально-екологічною діяльністю підприємства. Передусім це пов'язано з тим, що для перемоги в конкурентній боротьбі підприємства до складу своїх стратегій починають включати поведінкові, соціальні та екологічні проблеми, оцінити вплив яких можливо лише за допомогою нефінансових показників, що передбачає необхідність застосування таких методів, які забезпечуватимуть обробку та генерування інформації нефінансового характеру, зокрема, збалансованої системи показників та управлінського обліку зовнішнього середовища.

В цілому проведений аналіз сутності елементів методу стратегічного управлінського обліку, а також причин і наслідків їх застосування в діяльності підприємств дозволив встановити, що більшість авторів зазначають про те, що їх використання в діяльності підприємств позитивно впливає на надання стратегічному менеджменту релевантної та своєчасної інформації, покращуючи рівень інформаційної підтримки процесів розробки, реалізації та контролю стратегій підприємства, досягнення стратегічних цілей та стратегічних завдань, а також сприяючи мінімізації витрат на здійснення даних процесів.

У зв'язку зі зростанням в середині 2000-х років кількості методів стратегічного управлінського обліку, окремі з яких забезпечували вирішення подібних завдань, виникла об'єктивна необхідність щодо їх групування та категоризації, що сприяє покращанню їх аналізу та дозволяє виділити основні напрями, на які спрямовується система стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

Проведений аналіз дозволяє виділити три основні підходи до категоризації методів стратегічного управлінського обліку, що наведено в Додатку Є. Найбільшого поширення серед них на сьогодні набув підхід, запропонований С. Кадезом та К. Гілдіном [173, с. 839], який підтримується значною кількістю дослідників та згідно якого виділяють 5 груп методів: 1) методи, що стосуються витрат; 2) методи, що стосуються стратегічного планування, контролю та управління ефективністю; 3) методи, що

стосуються прийняття стратегічних рішень; 4) методи, пов'язані з обліком конкурентів; 5) методи, пов'язані з обліком клієнтів. Вищенаведена категоризація відображає структуру методу стратегічного обліку, який складається з компонентів, що стосуються управління витратами в стратегічному контексті, що забезпечують інформаційну підтримку стратегічного планування та контролю, що максимально наближені до процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, і є глибоко інтегрованими в систему стратегічного менеджменту, а також включає методи суто облікового спрямування, які забезпечують оцінку та облікове відображення об'єктів, які залишають поза увагою чинної системи фінансового та управлінського обліку.

На відміну від зарубіжних дослідників, вітчизняними вченими майже не приділяється увага класифікації методів стратегічного управлінського обліку та проведенню аналізу особливостей їх використання на українських підприємствах. Подібні дослідження можна побачити лише в окремих працях, які не дозволяють сформулювати загальне розуміння щодо сутності методу стратегічного управлінського обліку. Так, А.В. Шайкан в монографічному дослідженні [133] розрізнено розглядає окремі методи стратегічного управлінського обліку, називаючи їх концепціями, системами, інструментами, а вже Р.Ф. Бруханським [10, с. 239] було проведено аналіз існуючих методів стратегічного управлінського обліку, які виділяються вченими, і виділено 17 основних технік, які слід використовувати для побудови його методики на підприємстві. Результатом такої ситуації є відсутність реального уявлення про стан розвитку стратегічного управлінського обліку на українських підприємствах, що не дозволяє сформулювати рекомендації щодо подальшого удосконалення чинної практики.

На основі праць зарубіжних та вітчизняних дослідників Н.І. Пилипів, І.Д. П'ятничук та О.В. Вақун виділили наступні групи методів стратегічного управлінського обліку: 1) облік витрат (калькулювання собівартості

продукції за видами діяльності; калькулювання життєвого циклу виробу; калькулювання на основі якості; «таргеткост»; калькулювання на основі ланцюга цінності); 2) планування, контроль і оцінка ефективності (бенчмаркінг; комплексна оцінка ефективності / збалансована система показників); 3) прийняття стратегічних рішень (стратегічний облік витрат (стратегічне управління витратами); стратегічне ціноутворення; оцінка бренду (бюджетування та моніторинг)); 4) облік конкурентів (оцінка витрат конкурентів; моніторинг позицій конкурентів; оцінка продуктивності конкурентів); 5) облік клієнтів (аналіз прибутковості / витрат клієнтів; аналіз прибутковості клієнтів у реальному часі; оцінка клієнтів як активу) [105, с. 119].

Подібний підхід також застосовують А.О. Касич та Р.М. Циган, виділяючи наступні методи стратегічного обліку та контролю, розповсюджені у деяких розвинених країнах світу: збалансована система показників; аналіз витрат конкурента; аналіз факторів витрат; економічна додана вартість; аналіз акціонерної вартості; стратегічне бюджетне планування; стратегічне ціноутворення; цільова ціна чи цільовий прибуток [74, с. 185]. При цьому слід констатувати, що подібні класифікації, запропоновані авторами, є результатом часткового узагальнення зарубіжних праць, не охоплюють значної кількості методів, та не надають повного уявлення про особливості використання таких методів на вітчизняних підприємствах.

Окрім цього, за винятком наведених вище прикладів, дослідження вітчизняних вчених щодо використання окремих методів стратегічного управлінського обліку мають вибірковий характер, оскільки ними в переважній більшості випадків розглядаються лише окремі методи, та пропонується їх впровадження в діяльність підприємств. В значній кількості досліджень основна увага вченими звертається на організаційні аспекти побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві (предмет, об'єкти, вимоги до організації, цілі, задачі, принципи побудови

тощо), а не на уточнення його теоретико-методологічних аспектів. В результаті відбувається змішування концепції стратегічного управлінського обліку з традиційним управлінським обліком, зі стратегічним обліком (подібно до концепції Б. Райана [116, с. 53-54]) та з інжиніринговим обліком (наприклад, в праці О. Мошковської [92]). В цілому це призводить до виникнення певного «методологічного дисонансу», коли стратегічному управлінському обліку приписуються задачі та цілі (формування прогнозних звітів, здійснення стратегічного балансу тощо), яких не можна досягти за допомогою наявних в його розпорядженні методів.

Враховуючи виникнення таких негативних «еклектичних» результатів щодо окреслення концепції стратегічного управлінського обліку, в даному контексті більш правильною є позиція розвитку системи управлінського обліку, спрямованого на підтримку стратегічних управлінських рішень, як це пропонується здійснювати окремими вітчизняними вченими (Н.М. Цветкова [132], І.М. Лепетан та Г.М. Химич [88]).

Подібна тенденція щодо вибіркового дослідження методів стратегічного управлінського обліку також поступово перейшла і в навчальну облікову літературу. Наприклад, в навчальному посібнику з управлінського обліку П.Й. Атамаса [1, с. 387-388] розкриваються всього 4 методи (напрями) (аналіз ефекту від зміни стратегії; аналіз прибутковості конкурентів; аналіз прибутковості замовників; аналіз акціонерної вартості), окрім цього, додаткового розглядаючи калькулювання собівартості за видами діяльності та цільове калькулювання.

Подібний підхід є прикладом змішування методів стратегічного управлінського обліку з іншими його теоретичними конструктами, а також методами традиційного управлінського обліку, що в цілому вводить в оману щодо розуміння сутності стратегічного обліку як осіб, що навчаються за даним посібником, так і дослідників, які використовуються його в своїх наукових працях.

В цілому проведення наукових досліджень, спрямованих на уточнення сутності та здійснення аналізу особливостей застосування окремих методів стратегічного управлінського обліку в діяльність вітчизняних підприємств має важливе значення, оскільки дозволяє встановити перепони, переваги та перспективи їх впровадження саме в сучасних умовах розвитку національної облікової системи. Результати таких досліджень виступатимуть практичним підтвердженням необхідності формування теоретико-методологічних та організаційних засад стратегічного управлінського обліку та визначення його місця в системі облікових знань, а також забезпечуватимуть надання відповіді на наступні запитання, які висуваються перед стратегічним управлінським обліком, як засобом інформаційної підтримки стратегічного управління:

– які саме методи стратегічного управлінського обліку відіграють найбільш вагомую роль в генеруванні стратегічно важливої інформації для потреб і запитів стратегічного менеджменту?

– які існують основні причини відмови від використання різних видів методів стратегічного управлінського обліку на підприємствах?

– які існують перепони та труднощі, що перешкоджають впровадженню та ефективному використанню менеджментом методів стратегічного управлінського обліку на підприємствах?

– чи відбувається на підприємствах взаємозамінність одних методів стратегічного управлінського обліку на інші, та за яких саме причин?

– якими є основні переваги, які одержує підприємство в результаті використання різних видів методів стратегічного управлінського обліку?

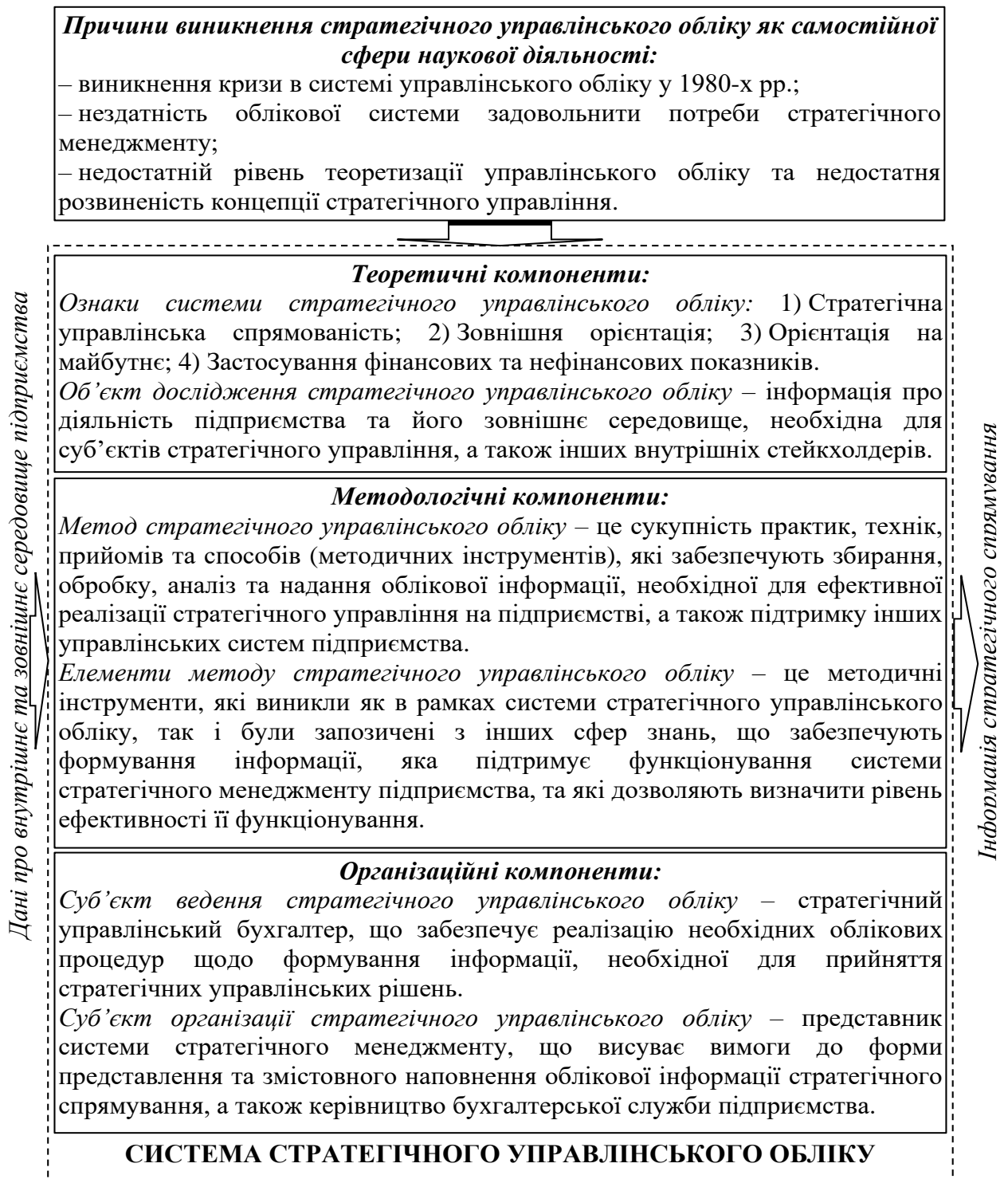
Проблематика детального дослідження методології стратегічного управлінського обліку в прив'язці до вітчизняної облікової практики також актуалізується тим, що застосування методів та практик стратегічного управлінського обліку є нагальною проблемою для сучасного стану розвитку національної економіки в умовах європейської інтеграції, що характеризується надходженням іноземних інвестицій у вітчизняні

підприємства, створенням спільних підприємств та розміщенням філій зарубіжних підприємств на території України. Подібна практика є дуже поширеною на підприємствах країн Європейського союзу, які використовують сучасні інформаційні технології і методи формування облікової інформації для удосконалення способів ведення бізнесу, зокрема, і в стратегічному контексті, що сприяє збереженню існуючих та формуванню нових конкурентних переваг.

Застосування ефективних методів та практик стратегічного управлінського обліку також є особливо актуальним в умовах перебування підприємств в стані виживання та зміни своєї ролі на висококонкурентних ринках, в які потрапила значна їх кількість в умовах пандемії COVID-19, де набагато складнішим є процеси реалізації стратегій підприємства внаслідок існування значно більшої кількості обмежень та перепон для досягнення стратегічних цілей.

Проведений аналіз особливостей виникнення та формування системи стратегічного управлінського обліку підприємства, її сутності та методологічного інструментарію, організаційних особливостей побудови на підприємствах у взаємозв'язку із системою стратегічного менеджменту дозволив виділити її базові теоретико-методологічні та організаційні засади (рис. 4.1).

Виділені базові теоретико-методологічні та організаційні засади системи стратегічного управлінського обліку (рис. 4.1) слід розглядати в якості відправного пункту процесу розробки практичних рекомендацій щодо побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту на підприємствах, так і як комплексне авторське бачення даної сфери наукових досліджень на сучасному етапі розвитку облікової думки.



Дані про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства

Інформація стратегічного спрямування

Рис. 4.1. Базові теоретико-методологічні та організаційні засади системи стратегічного управлінського обліку

Запропонована концептуалізація теоретико-методологічних та організаційних компонентів системи стратегічного управлінського обліку сприяє формуванню більш точного та адекватного розуміння стану та результатів наукових досліджень в даній сфері та може бути покладена в

основу побудови сучасної теорії стратегічного управлінського обліку як засобу інформаційного забезпечення системи стратегічного менеджменту та оцінки ефективності її функціонування, а також може використовуватись для побудови і впровадження системи внутрішніх облікових комунікацій на підприємстві.

4.2. Система стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників: сутність, напрями розвитку та проблеми впровадження

Для удосконалення системи стратегічного обліку на підприємстві важливого значення має вибір конкретних методів, практик та технік, які будуть використовуватись для формування системи інформаційної підтримки стратегічного менеджменту, на що можуть впливати наступні фактори:

- 1) Специфічні особливості господарської діяльності підприємства;
- 2) Специфічні особливості системи стратегічного управління підприємством;
- 3) Наявність вільних фінансових ресурсів для побудови інформаційної системи стратегічного управлінського обліку підприємства;
- 4) Управлінські та облікові традиції (принципи, моделі тощо) підприємства.

Як показав проведений аналіз, на сьогодні вітчизняними вченими ще не проводились глибокі емпіричні дослідження щодо використання методів стратегічного управлінського обліку в Україні подібно до досліджень, здійснених в інших країнах світу (Італія – Л. Цінкіні та А. Тенуччі [179], Румунія – М.А. Алмаріяні та Х.Х. Садік [144], Хорватія – Б. Рамляк та А. Рогошич [305, с. 93], Сербія – Л. Дмитрович-Сапоня та Е. Сулійович [193] та ін.), що не дозволяє встановити, які з методів використовуються на підприємствах найбільш часто, а які взагалі не застосовуються, які з них є найбільш ефективними, а які ні. Передусім, це зумовлено відсутністю

необхідної інформації для проведення таких досліджень, а також високим рівнем конфіденційності такої інформації на вітчизняних підприємствах, що перешкоджає її збору для проведення досліджень. Тому вітчизняні вчені пропонують використовувати окремі методи стратегічного управлінського обліку для підприємств не виходячи з існуючої на сьогодні облікової практики, а виходячи з іманентних переваг та недоліків кожного з таких методів стосовно окремих видів підприємств (різних за видами, розміром), їх галузевою специфікою тощо. Наприклад, А.В. Шайкан [133, с. 45-46] розглядає порядок впровадження в діяльність підприємств таких методів стратегічного управлінського обліку як управління на основі ланцюжків цінностей, стратегічне управління життєвим циклом продукту, облік витрат за видами діяльності та збалансована система показників. Р.Ф. Бруханський [10, с. 245-265] та М.А. Проданчук [110, с. 152-153] для побудови методики стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах запропонували використовувати облік витрат на основі ланцюжків вартості, що дозволяє забезпечити підвищення ефективності управління витратами підприємства, а Н.Ю. Єршова [69, с. 4-5] – стратегічне бюджетування та систему збалансованих показників, що дозволили забезпечити комунікацію та координацію різних підрозділів підприємства і видів діяльності.

На нашу думку для побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві слід використовувати ті методи, ефективність впровадження яких має найбільш високий рівень, а також які набули найбільшого поширення в процесі вирішення основних завдань та цілей стратегічного управління. Окрім цього, при виборі методу стратегічного управлінського обліку слід враховувати його можливості щодо генерування стратегічної облікової інформації та співставляти їх із інформаційними потребами суб'єктів стратегічного менеджменту. Виходячи з даної вимоги значні переваги мають комплексні, інтегровані методи стратегічного управлінського обліку, які забезпечують інформаційну підтримку не якоїсь однієї складової процесу стратегічного менеджменту (управління витратами,

облік брендів, взаємодія з конкурентами або споживачами тощо), а забезпечують комплексну інформаційну підтримку стратегічного планування, контролю та оцінки ефективності функціонування системи стратегічного менеджменту.

Одним із таких комплексних методів стратегічного управлінського обліку, який розглядається переважною більшістю зарубіжних дослідників (Додаток Д), є збалансована система показників, що відноситься до складу групи методів, що стосуються стратегічного планування, контролю та управління ефективністю підприємства. Даний метод передбачає врахування фінансових та нефінансових показників ефективності діяльності, що пов'язані з внутрішніми та зовнішніми перспективами, що дозволяє забезпечити всебічне інтегроване управління підприємством (планування, координацію, контроль, оцінку), зокрема, і в стратегічному контексті та з орієнтацією на майбутнє.

Однією з основних переваг збалансованої системи показників у порівнянні з іншими методами стратегічного управлінського обліку є його ефективність з позиції розробки, впровадження і контролю стратегій підприємств, а також з позиції аналізу результативності функціонування підприємства, про що зазначають не лише дослідники в сфері стратегічного управління, а також професійні організації, що займають навчанням менеджерів та розробкою організаційно-методологічних засад реалізації стратегічного управління на підприємствах. Так, представники СІМА визначають збалансовану систему показників як систему стратегічного планування та управління, яка використовується для узгодження ділової діяльності з баченням і стратегією організації, поліпшення внутрішніх та зовнішніх комунікацій та моніторингу результатів діяльності організації щодо стратегічних цілей [295, с. 17], а дослідники з «Balanced Scorecard Institute» розуміють BSC як систему стратегічного планування та стратегічного менеджменту, що забезпечує наступні переваги: 1) Комунікацію з цілями, яких слід досягти; 2) Поєднання повсякденної

роботи, яку виконують усі, зі стратегією; 3) Визначення пріоритетів щодо проектів, продуктів та послуг; 4) Вимірювання та контроль прогресу у напрямі досягнення стратегічних цілей [157].

Питанням впровадження системи збалансованих показників в діяльність підприємств присвячена безліч наукових праць, починаючи від її розробників та відомих авторів, що займаються дослідженнями в даній сфері (Р. Каплан, Д. Нортон, П. Нівен, М. Мейер, Б.М. Грем, Н.-Г. Ольве, Д. Парментер, А.А. Пилипенко, Х.К. Рамперсад, С. Рой, К. Петрі, Х. Фрідаг, В. Шмідт, У.У. Еккерсон, О.І. Ергардт та ін.), так і сучасних вітчизняних та зарубіжних науковців. Однак, переважна більшість таких публікацій стосується загальних аспектів використання системи збалансованих показників для удосконалення системи управління підприємством, без акцентування уваги на її взаємозв'язку з обліковою системою, зокрема, з системою стратегічного управлінського обліку. Як це відбувалось з самим стратегічним управлінським обліком, збалансовану систему показників також розглядають як один з інструментів стратегічного управління підприємством, внаслідок чого відбувається стирання меж між обліком як системою інформаційної підтримки стратегічного управління, та безпосередньо самою системою управління. Подібну ситуацію також і можна спостерігати стосовно більшої частини наукових публікацій дослідників в сфері обліку, які займаються проблематикою збалансованої системи показників, оскільки значну увагу вони приділяють змістовним та організаційним аспектам самої концепції, а не обґрунтуванню ролі системи обліку в її функціонуванні, конвергенції двох даних систем чи удосконаленню їх спільної взаємодії. Наприклад, Н.Й. Радіонова [115], М.О. Науменко та М.В. Черкашина [95], М.Б. Владичин та Н.С. Струк [17], розглядаючи збалансовану систему показників як інструмент стратегічного управлінського обліку, взагалі поза увагою залишають облікові аспекти функціонування даної системи.

Ґрунтовні пропозиції щодо розвитку збалансованої системи показників як методу стратегічного управлінського обліку можна побачити лише в

дослідженнях І.І. Криштопи [79, с. 9-11] (рекласифікація перспективи «Внутрішні бізнес-процеси», виділення у кожній перспективі аспекту «Ефект синергії») та Н.Ю. Єршової [69, с. 5] (звітна форма стратегічного бюджету за збалансованою системою показників, ієрархічна модель взаємопов'язаних ЗСП-бюджетів), які намагались удосконалити її змістовні аспекти та методичний інструментарій з метою наближення облікової системи до вимог суб'єктів прийняття стратегічних рішень. Незважаючи на існуючі пропозиції невіршеними залишається значна кількість проблемних питань, що стосуються внутрішніх стратегічних облікових комунікацій підприємства на основі використання системи збалансованих показників. Тому у зв'язку з необхідністю задоволення зростаючих потреб суб'єктів стратегічного менеджменту релевантною обліковою інформацією стратегічного спрямування аналіз проблематики впровадження збалансованої системи показників як методу стратегічного управлінського обліку потребує особливої уваги.

Одним із важливих питань, що потребує вирішення в умовах сьогодення, є обґрунтування такого порядку впровадження збалансованої системи показників в діяльність підприємств, який би був спрямований на ефективне формулювання та реалізацію його стратегій. Зокрема, потребують дослідження фактори, які впливають на процес впровадження на підприємстві таких методів стратегічного управлінського обліку, що відносяться до систем управління та вимірювання ефективності, зокрема, збалансованої системи показників, а також внутрішнє наповнення такої системи (цілі, задачі, ініціативи, показники, метрики, повноваження, взаємозв'язки між елементами системи тощо), що сприятиме досягненню стратегічних цілей підприємства.

Критика системи управлінського обліку наприкінці 1980-х років з боку Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана не завершилась для останнього з авторів лише констатацією проблем інформаційного забезпечення системи управління, а вилилась в створення нового методу (системи), покликаного

забезпечити єдність між діями менеджменту та її стратегією. У 1992 р. Р. Каплан разом з Д. Нортонем в праці «Збалансована система показників: вимірники, що сприяють зростанню ефективності» [251, с. 71-72] представили перший варіант даної системи, спрямованої на подолання проблем традиційної системи фінансового обліку у вимірюванні ефективності діяльності підприємства за допомогою таких показників як ROI та EPS, які можуть надавати хибні сигнали для удосконалення та інновацій, що є важливими для конкурентної боротьби підприємства. Констатуючи зміну ключової ролі матеріальних активів в постіндустріальній економіці, вони обґрунтували необхідність впровадження системи вимірювання ефективності діяльності підприємства, яка орієнтована переважно на нематеріальні фактори створення вартості (люди, клієнти, процеси) та забезпечує використання системи фінансових та нефінансових (операційних) вимірників, між якими має бути знайдений необхідний баланс.

Запропонована авторами система за змістом є багатовимірним підходом до вимірювання та управління діяльністю, який напряду пов'язаний із організаційною стратегією. Вона не замінювала систему фінансового обліку, а доповнювала її, одночасно розширюючи межі системи традиційного управлінського обліку. В своїй основі вона містила пропозиції як окремих вчених, що намагались удосконалити систему поточного моніторингу діяльності за допомогою нефінансових показників (П. Друкер, Р. Ентоні, Б. Лев, Г. Сімон, Е. Фламмохольц, Р. Хауелл), зокрема в частині нематеріальних (невідчутних) факторів створення вартості підприємства, так і розробки провідних американських та японських корпорацій в даній сфері. В подальшому використання передового практичного досвіду підприємств щодо використання даної системи стало основним імпульсом для її подальшого удосконалення авторами.

Після публікації статті Р. Каплана та Д. Нортон у 1992 році значною кількістю американських підприємств в свою діяльність була впроваджена збалансована система показників. Вивчення досвіду використання даної

системи на підприємствах дозволило авторам одержати більш глибоке її розуміння, потенціал в удосконаленні чинної облікової системи, а також сформулювати подальші напрями її розвитку. Зокрема, пізніше автори зазначали, що аналіз досвіду впровадження на підприємствах ранньої версії системи дозволив встановити, що вони були змушені рухатись за її межі, що стало підставою для її удосконалення вже безпосередньо як системи стратегічного менеджменту, що поєднує довгострокові стратегії із оперативними діями на підприємстві [253, с. 75].

Як було визначено з часом, істориками в сфері обліку та стратегічного менеджменту, вихід даної публікації, в якій було обґрунтовано концептуально новий підхід, змінив бачення дослідників щодо побудови систем управління ефективністю діяльності підприємства (Performance Management Systems). Її поява відбулась під час того, як дослідники вже констатували існування значної кількості слабких сторін таких систем, які потребували негайного подолання, особливо в контексті необхідності задоволення зростаючих потреб суб'єктів стратегічного менеджменту. Так, проф. Д. Отлі, провівши аналіз систем управління ефективністю, прийшов до висновку, що управлінський облік та інші методи вимірювання ефективності повинні оцінюватися не лише з економічної точки зору, але з соціальної, поведінкової та управлінської перспектив в рамках загального організаційного контексту [287, с. 381]. Тобто автором було підкреслено важливість контексту (соціального, транснаціонального, культурного тощо), в якому функціонує підприємство, виходячи з розуміння якого слід здійснювати побудову систем управління ефективністю та застосовувати відповідні методи обліку та контролю.

Розроблена Р. Капланом та Д. Нортонем збалансована система показників якраз і дозволяла враховувати такий контекст завдяки свої змістовній конструкції (сукупність фінансових та нефінансових показників у взаємозв'язку з цілями та перспективами діяльності), одночасно забезпечуючи переведення та «приземлення» загальної стратегії

підприємства в поняття операційного процесу. Як відмічає Р.Х. Ченхолл, така система призначена для представлення менеджерам фінансових та нефінансових вимірників, що охоплюють різні перспективи, що в поєднанні забезпечують спосіб перетворення стратегії у цілісний набір показників ефективності. Ці заходи мають потенціал для виявлення причинно-наслідкових зв'язків, які описують спосіб, пов'язаний між операціями та стратегією організації [175, с. 396]. Таким чином, збалансована система показників як система управління ефективністю діяльності підприємства у на відміну від інших подібних систем забезпечувала досягнення двох основних функціональних можливостей: 1) Забезпечення взаємозв'язку оперативної діяльності з баченням довгострокового розвитку, місією та стратегіями; 2) Забезпечення балансу між фінансовими та нефінансовими показниками ефективності. Така нова «стратегічна спрямованість» збалансованої системи показників дозволила говорити про виділення стратегічної системи управління ефективністю діяльності та спричинила її одночасне віднесення до елементів методу стратегічного управлінського обліку.

У 1996 році в праці «Використовуючи збалансовану систему показників як систему стратегічного менеджменту» Р. Каплан та Д. Нортон представили вже більш деталізовану структуру запропонованої системи, яка включала чотири основні перспективи, орієнтовані на реалізації бачення та стратегії підприємства, а в розрізі кожної з перспектив виокремлювались цілі, показники, задачі та ініціативи, використання яких в цілому було спрямоване на удосконалення системи стратегічного управління підприємством та оцінки його ефективності (рис. 4.2).

Запропонована авторами структура збалансованої системи показників (рис. 4.2) підтверджує оголошену ними позицію, що дана система зберігає фінансові показники як основний результат діяльності підприємства, однак забезпечує їх доповнення показниками (метриками) з трьох додаткових перспектив підприємства (клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання і кар'єрне зростання), які можуть бути фінансовими та нефінансовими, однак

які взаємопов'язані між собою і в цілому орієнтовані на створення довгострокової вартості підприємства.

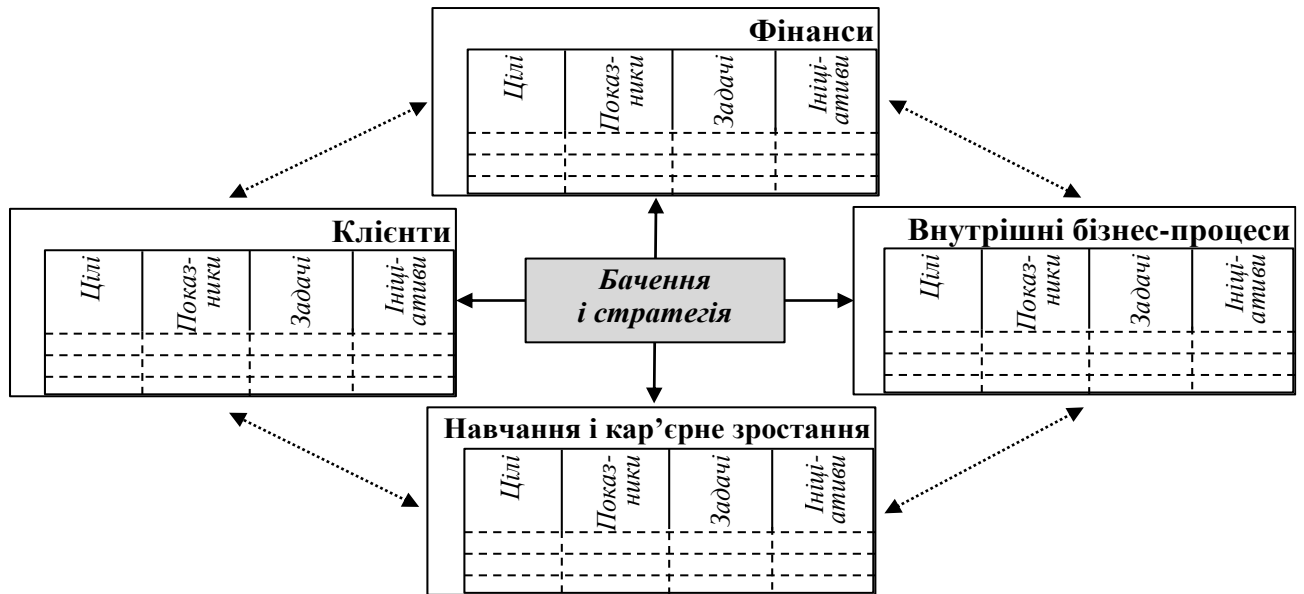


Рис. 4.2. Структура збалансованої системи показників за Р. Капланом та Д. Нортеном [253, с. 76]

Таким чином збалансована система показників дозволить відстежувати фінансові показники підприємства на основі змін, що відбуватимуться у взаємодії з його клієнтами, в його бізнес-процесах та з його персоналом. Для кожної з перспектив дослідниками сформульована своя мета (табл. 4.1).

Запропонована Р. Капланом та Д. Нортеном удосконалена структура збалансованої системи показників у порівнянні з версією 1992 року дозволяла усунути недоліки традиційної системи фінансового обліку в розробці нових та реалізації існуючих стратегій підприємства, забезпечувала необхідний взаємозв'язок між оперативними показниками (наприклад, що стосуються бюджетів підприємства) в розрізі трьох нижчих перспектив та стратегічними цілями підприємства.

Мета кожної з перспектив збалансованої системи показників [253, с. 76]

<i>Перспектива</i>	<i>Основна мета</i>
Фінанси	Яку думку ми повинні створити у наших акціонерів для досягнення фінансових успіхів?
Клієнти	Яку думку ми повинні створити у наших клієнтів для досягнення нашого бачення майбутнього?
Внутрішні бізнес-процеси	В яких бізнес-процесах ми повинні досягти досконалості, щоб задовольнити запити наших акціонерів та клієнтів?
Навчання і кар'єрне зростання	Яким чином ми повинні підтримувати здатність змінюватись та вдосконалюватись для того, щоб реалізувати своє бачення майбутнього?

Графічна візуалізація забезпечення такого взаємозв'язку називається «стратегічною картою», яка показує, яким чином виконання оперативних показників підприємства (показники відставання та лідируючі показники) впливає через відповідні причинно-наслідкові зв'язки на досягнення його стратегічних цілей. Стратегічні карти різних рівнів управління взаємопов'язані між собою за допомогою механізму ієрархічного каскадування, коли стратегічні карти різних рівнів узгоджуються зі стратегічними картами вищих рівнів управління і в самому кінці узагальнюються в загальнокорпоративній стратегічній карті.

Особливу увагу автори приділили нематеріальним активам компанії, які внаслідок консервативного підходу до їх визнання та оцінки в системі фінансового обліку не відображаються в фінансовій звітності підприємств. Автори припустили, що було б добре, якщо б система фінансового обліку збагатилась такими новими нематеріальними об'єктами обліку, які почали відігравати все більшу відчутну роль в процесі створення вартості в умовах формування постіндустріальної економіки та діджиталізації бізнес-процесів підприємства. Однак, зважаючи на існуючий консерватизм системи фінансового обліку і відсутність бажання та неготовність суб'єктів її регулювання до подібних змін, автори констатували, що складності, які стосуються точної і достовірної фінансової оцінки нематеріальних активів (просування на ринок нового продукту, потенційні можливості, досвід,

заінтересованість та гнучкість працівників, лояльність клієнтів, системи і бази даних) призводять до того, що вони навряд чи знайдуть своє відображення в бухгалтерському балансі [252, с. 17]. Ці прогалини щодо обліку нематеріальних активів дозволить заповнити збалансована система показників, розкриваючи інформацію про їх роль в створенні акціонерної вартості за допомогою фінансових та нефінансових показників, ієрархічно взаємопов'язаних з іншими показниками діяльності підприємства.

Впровадження збалансованої системи показників в діяльність підприємств трансформує традиційні процедури, які здійснювали менеджери до цього часу, та передбачає на думку Р. Каплана та Д. Нортон [253, с. 76] необхідність здійснення чотирьох наступних процесів: 1) Уточнення бачення та переведення його в стратегію, що допомагає стратегічному менеджменту досягти єдності в розумінні стратегічних цілей та шляхів їх досягненні на підприємстві через формалізацію стратегічних задач; 2) Налагодження комунікацій та зв'язку, тобто забезпечення трансляції стратегії на різні ієрархічні рівні підприємства та підрозділи, які мають усвідомити свою роль та розуміти власні цілі в її реалізації, розуміти власні вигоди від досягнення таких цілей; 3) Здійснення планування та визначення цілей, що дозволяє інтегрувати свої бізнес-плани зі своїми фінансовими планами за допомогою ієрархічної ув'язки фінансових та нефінансових показників в розрізі виділених перспектив, визначення можливостей суб'єктів прийняття рішень та встановлення відповідальних за досягнення визначених цілей осіб; 4) Встановлення стратегічного зворотного зв'язку, що передбачає збір відгуків та рекомендацій, перевірку гіпотез, на яких базується стратегія, та внесення необхідних коректив в процес її реалізації, здійснення додаткових стратегічних ініціатив, перегляд існуючих стратегічних планів та зміну підходів до формування нових стратегічних цілей підприємства.

Ефективна реалізація стратегічним менеджментом вищенаведених процесів дозволяє вирішити найважливіші задачі стратегічного управління з одного боку, зокрема, оцінюючи внутрішні та зовнішні фактори створення

вартості підприємства в довгостроковій перспективі, надаючи показники стратегічного розвитку підприємства, а з іншого боку, дозволяє визначити ефективність самої системи стратегічного управління в збереженні існуючих та формуванні нових конкурентних переваг.

Таким чином, виходячи з позиції значної кількості вчених (Додаток Е), збалансована система показників є новим методом стратегічного управлінського обліку, оскільки відповідає його основним характеристикам, що висуваються до таких методів (стратегічна спрямованість, зовнішня орієнтація, орієнтація на майбутнє, застосування фінансових та нефінансових показників), а також має інші подібні до таких методів особливості – використання процесного підходу до розуміння діяльності підприємства, забезпечення інтегрованого підходу при здійсненні стратегічного та фінансового аналізу, забезпечення комплексного аналізу діяльності підприємства (внутрішнє та зовнішнє середовище). Вона дозволяє пов'язати в єдину ієрархічну систему фінансові та нефінансові показники, що характеризують чотири основні перспективи діяльності підприємства (фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання і кар'єрне зростання), що пов'язані між собою на основі причинно-наслідкових зв'язків.

Окрім цього, збалансована система показників дозволяє забезпечити реалізацію стратегічного контролю на основі використовуваної системи ключових показників ефективності, які угоджені з відповідними цілями, задачами та ініціативами, а також пов'язані зі стратегічним планом підприємства. Порівнюючи одержані показники за певний період з їх стратегічними плановими значеннями стратегічні менеджери можуть визначити рівень досягнення стратегічних цілей підприємства та встановити причини невиконання стратегічних показників, а також визначити ті сфери діяльності (перспективи) та конкретних винуватців (відповідальних осіб) виникнення розривів між стратегічними планами та фактичними результатами діяльності. Таким чином, контроль досягнення кожної стратегічної цілі здійснюється через перевірку та аналіз виконання ряду

оперативних дій на підприємстві, що можуть бути пов'язані з внутрішнім та зовнішнім середовищем, в розрізі чотирьох виділених перспектив, які можуть спричинити виникнення в розриві ефективності. Результатом здійснення стратегічного контролю може бути перегляд стратегічних планів та коригування стратегії підприємства, які також впливають на процес формулювання нових стратегій підприємства та визначення показників, що характеризуватимуть ефективність їх реалізації.

Аналізуючи систему збалансованих показників в контексті її порівняння з іншими методами стратегічного управлінського обліку, можна констатувати, що вона є одним з тих методів стратегічного управлінського обліку, що зосереджуються безпосередньо на реалізації стратегії, а не спрямовані на вдосконалення процесів, що допомагають досягти її реалізації. Дана система дозволяє концептуалізувати стратегічні ініціативи підприємства, тобто забезпечити процес її реалізації спочатку на основі розгляду та вивчення зовнішнього середовища та клієнтів, а вже після цього удосконалювати внутрішні процеси та здійснювати інвестиції в діяльність із навчання та зростання, що в цілому має призвести до досягнення запланованих фінансових показників. Використання такого підходу, закладеного в основу побудови системи збалансованих показників передбачає, що етапу розробки стратегії на підприємстві передують організаційно-концептуалізаційний етап (від вивчення зовнішнього – до вивчення внутрішнього середовища), тобто спочатку проводяться організаційно-підготовчі дії, а вже потім відбувається формулювання та впровадження самої стратегії, внаслідок чого останню слід розглядати як сукупність організаційних дій та заходів, спрямованих на вирішення проблем та досягнення стратегічних цілей підприємства. Тому саме збалансована система показників забезпечує здійснення організаційних дій та заходів за допомогою забезпечення планування, міжфункціональної інтеграції, внутрішнього тестування та реінжинірингу бізнес-процесів з метою досягнення стратегічних цілей підприємства.

Виникнення, розвиток та оформлення остаточного варіанту збалансованої системи показників є прикладом того, як інноваційні ідеї в сфері бухгалтерського обліку оформлюються в конкретні дієві інструменти, що входять в організаційну практику, незважаючи на скептицизм та сумніви представників наукового співтовариства, в цілому сприяючи подальшому розвитку стратегічного управлінського обліку як окремої системи наукових знань.

В умовах активного використання на підприємствах інструментів для інформаційного забезпечення стратегічного управління все більше починає зростати роль бухгалтерів в даному процесі, які досконало володіючи прийомам збору, обробки та представлення облікової інформації, можуть аналогічно виконувати дані функції з метою інформаційної підтримки стратегічних управлінських рішень на підприємстві. В той же час, розвиток бізнес-середовища потребує від бухгалтерів також володіння аналітичними здібностями, бізнес-розвідкою, сучасними аналітичними технологіями обробки даних та великих даних (Big Data), що сприятиме генеруванню більш якісної облікової інформації стратегічного спрямування, орієнтованої на майбутнє та яка враховує стратегічний контекст функціонування підприємства.

Використання збалансованої системи показників, що передбачає зміщення акцентів з операційних питань в сторону стратегічних цілей за допомогою застосування інтегрованого підходу до управління внутрішнім (фінанси, бізнес-процеси, персонал та навчання) та зовнішнім середовищем підприємства (клієнти), передбачає необхідність впровадження посади стратегічного управлінського бухгалтера, який буде поєднувати традиційні облікові функції щодо збору та обробки стратегічної облікової інформації з аналітичними, контрольними та комунікаційними функціями з метою формування комплексного інформаційного забезпечення (передбачає аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства) процесу формування нових та реалізації існуючих стратегій. Подібний приклад є

констатацією того факту, що з метою подолання кризи в системі управлінського обліку, виявленої Т. Джонсоном та Р. Капланом, має бути розширена предметна область класичної системи обліку, а відповідно її суб'єкти повинні бути наділені новими завданнями та функціями, які виходитимуть за межі лише надання достовірної та релевантної інформації, необхідної для прийняття рішень.

На відміну від традиційного бухгалтера з управлінського обліку, стратегічний управлінський бухгалтер зможе виконувати вищенаведені функції, що в цілому дозволить надати чітку відповідь на критику науковців щодо нездатності облікової системи забезпечувати повноцінну інформаційну підтримку стратегічного менеджменту підприємства. Як відмічають Б. Ейвер та С. Кадез, з соціологічної точки зору широко обговорюються два конкретні напрями критики традиційного управлінського обліку: 1) Відсутність стратегічної спрямованості. Звичайний управлінський облік надто зосереджений на оперативних питаннях. Ця операційна спрямованість поставила професію та дисципліну в цілому у підлегле становище щодо інших професій з більш стратегічною позицією, зокрема, таких як маркетинг; 2) Пасивна роль бухгалтерів з управління, що традиційно обмежувалась наданням корисної інформації менеджерам, які потім приймали рішення, тоді як бухгалтери не беруть участі в жодному іншому аспекті процесів прийняття рішень [155, с. 312-313]. Виокремлення стратегічного управлінського бухгалтера в окрему посадову особу в рамках впровадження збалансованої системи показників дозволяє подолати вищенаведену критику, зміцнюючи в цілому позиції облікової системи як засобу інформаційної підтримки менеджменту на підприємстві, адекватно відповідаючи на всезростаючі вимоги користувачів в умовах трансформації економічних відносин та підвищення рівня конкурентного середовища. В той же час стратегічного управлінського бухгалтера потрібно відрізнити від дещо подібних пропозицій окремих вчених [133, с. 117] щодо необхідності впровадження посади бухгалтера-менеджера, який окрім традиційних

облікових функцій також виконує повноцінне управління організацією, що на нашу думку не може здійснювати стратегічний управлінський бухгалтер, і навіть лише в рамках системи стратегічного управління підприємством.

Основними відмінностями стратегічного управлінського бухгалтера від традиційного бухгалтера з управлінського обліку є наступні: 1) Проведення поглибленого аналізу зовнішнього конкурентного та нестабільного ринкового середовища з метою виявлення в ньому місця підприємства; 2) Визначення ролі клієнтів підприємства в формуванні його ринкової вартості, встановлення їх значення в функціонуванні всього ланцюжка створення вартості; 3) Здійснення аналізу ефективності внутрішніх бізнес-процесів підприємства в контексті досягнення його стратегічних цілей; 4) Здійснення інформаційної інтеграції та управлінської координації щодо операційних дій, рівнів управління та стратегічних цілей підприємства; 5) Більш вагома роль в процесі прийняття стратегічних рішень на підприємстві, як суб'єкта, що має комплексний погляд на результати функціонування підприємства та розуміє роль кожної з перспектив в формуванні його вартості.

Таким чином, хоча з одного боку стратегічні управлінські бухгалтери ще і не є безпосередніми суб'єктами прийняття стратегічних управлінських рішень, тобто повноправними стратегічними менеджерами, які несуть відповідальність за функціонування всієї системи стратегічного менеджменту, однак з іншого боку вони вже не є лише суб'єктами обробки і передачі облікової інформації стратегічного спрямування користувачам, оскільки самі вже частково виконують ряд управлінських функцій та завдань (аналітичну, контрольну, координаційну).

Дану тезу в контексті збалансованої системи показників підтверджують Ф. Де Геузер, С. Мурей та Д. Ойон, відмічаючи, що на сьогодні BSC є не просто сукупністю відповідних показників ефективності (на стратегічному та оперативному рівнях), а є управлінським інструментом та процесом, який відіграє певну роль у підвищенні результативності організації завдяки

підтримці реалізації стратегії [189, с. 96], що загалом чітко характеризує роль суб'єктів збалансованої системи показників в системі стратегічного менеджменту. Тому на сьогодні стратегічних управлінських бухгалтерів можна вже вважати активними елементами системи стратегічного менеджменту підприємства, а не лише елементами забезпечуючої інформаційної підсистеми, маючи ряд відповідних повноважень, що особливо чітко підкреслюється їх роллю в реалізації окремих елементів стратегічного управління в умовах використання збалансованої системи показників.

Таким чином, одним з головних завдань, яке покладається на стратегічного управлінського бухгалтера в умовах застосування збалансованої системи показників, є забезпечення ефективної взаємодії з стратегічним менеджментом для підготовки такої стратегічної карти, яка б забезпечувала відображення економічної реальності підприємства з урахуванням відповідного рівня розвитку його зовнішнього середовища.

В той же час, розуміння збалансованої системи суто як інструменту або методу стратегічного управлінського обліку підтримується не всіма дослідниками, як і самими розробниками цієї системи. Наприклад, якщо Е. Пуанселот та Г. Вегманн [297, с. 1] розглядають її суто як інструмент стратегічного управлінського обліку, то Р. Каплан та Д. Нортон неодноразово наголошували, що збалансована система показників не є інструментом інформаційної підтримки стратегічного управління, а є вже безпосередньо інструментом такого управління, що дозволяє вирішувати принципові завдання в даній сфері [252, с. 19] за допомогою описаних вище чотирьох процесів. Тобто автори відмічають про те, що збалансована система показників є вже чимось більшим ніж ефективна облікова практика, яка дозволяє не лише створювати стратегічну облікову інформацію, а вже безпосередньо реалізовувати стратегічну політику підприємства та приймати стратегічні рішення. Дану тезу також підтверджують Д.Дж. Купер, М. Еззамель та С.К. Ку [183, с. 992], наголошуючи, що збалансована система

показників була розроблена як методика управлінського обліку, а позиціонується сьогодні як загальна практика управління. В процесі свого історичного розвитку до повноцінної системи управління збалансована система показників збагатилась елементами стратегічного планування, розподілу ресурсів, управління людськими ресурсами та управління операціями тощо, продовжує своє подальше змістовне розширення та удосконалює форми своєї реалізації.

Особливо відчутно ця тенденція проявилась в останні роки, коли збалансована система показників переважно еволюціонує як організаційна основа для менеджерів, а не розвивається далі як система управління ефективністю або як операційний інструмент системи стратегічного управління. Це можна чітко встановити на основі аналізу поколінь розвитку збалансованої системи показників [240, с. 22], останнє з яких передбачає її розуміння як відкритої складної стратегічно-орієнтованої системи, розробленої з метою збереження та генерування акціонерної вартості.

З іншого боку, окремі вчені відмічають про те, що збалансована система показників не може бути віднесена повною мірою до методів стратегічного управлінського обліку через її достатньо вузьку спрямованість та невідповідність сучасним вимогам, що висувуються до таких методів.

Так, Г. Вегманн вважає, що BSC не відповідає всім принципам розширеної версії методу стратегічного управлінського обліку внаслідок невідповідності наступним характеристикам: використання традиційного підходу до стратегії; формулювання та реалізація стратегії є окремими етапами; стратегічна цінність принципово базується на задоволеності споживача та залежить від фінансової вартості [349], тобто така система більшою мірою є інструментом стратегічного контролю, який має чіткий дисциплінарний характер, а використовувані в ній показники спрямовані на досягнення цілей.

Загальна характеристика версій методу стратегічного управлінського обліку наведена в табл. 4.2.

Характеристика версій методу стратегічного управлінського обліку
за Г. Вегманном [349]

<i>Версії методу</i>	<i>Типи досліджень</i>	<i>Характеристики</i>	<i>Автори</i>
Мінімалістична версія	Стратегічний контроль	З'єднані бюджети / контроль стратегічних планів	Шендель, Хофер (1979)
	Стратегічний управлінський облік	Вимірювання конкурентного середовища, клієнтів і продуктів	Сіммондс (1981), Бромвіч (1990)
Медіанна версія	Стратегічний контроль	Перевірка дійсності гіпотез стратегічного плану	Шрейогг, Штейнманн (1987), Пребль (1992)
	Стратегічний управлінський облік	Поєднання внутрішніх та зовнішніх показників	Уорд (1992), Кларк (1995)
	Стратегічний облік витрат	З'єднання конкурентного аналізу / аналіз ланцюжків цінності та аналіз ключових факторів успіху	Шенк та Говіндараджан (1989), Уілсон (1995)
Розширена версія	Стратегічний контроль	Інтерактивні стратегії, формулювання передумов, контроль працівників	Гребіняк та Джойс (1986)
	Стратегічний управлінський облік	Стратегічні підходи Мінцберга	Карр та Томкінс (1996)
	Інтерактивний стратегічний контроль	Управлінський контроль в основі процесу формування стратегії	Сіммонс (1990, 1992, 1995)

Виходячи із запропонованої Г. Вегманном класифікації версій методу стратегічного управлінського обліку (табл. 4.2), в основу виділення якої покладено ступінь охоплення управлінських (облікових, контрольних, аналітичних) функцій, виділяється три версії – мінімалістична, медіанна та розширена. Виходячи з даного підходу автор відносить збалансовану систему показників до медіанної версії, що забезпечує збалансованість внутрішнього та зовнішнього аналізу діяльності підприємства, використання фінансових та нефінансових показників, концепції конкурентних переваг М. Портера та процесного підходу до організації, здійснення управлінського контролю. В той же час, збалансована система показників не застосовує інші сучасні підходи до реалізації стратегічного планування та не спрямована на встановлення ключової ролі управлінського контролю в функціонуванні

такої системи, що не дозволяє її відносити до складу розширеної версії методу, до якої можуть бути віднесені інші подібні методи та системи. Зокрема, прикладами таких методів є системи управління інтелектуальним капіталом (Intellectual Capital Scorecards), які дозволяють забезпечити інтерактивне управління стратегією підприємства.

Таким чином, проаналізувавши вимоги Г. Вегманна до класифікації версій методу стратегічного управлінського обліку можна констатувати, що збалансована система показників є одним з таких методів, що відноситься до медіанної версії, однак не забезпечує реалізації всебічного контролю та інтерактивного управління стратегічним розвитком підприємства, що виступає об'єктом її критики та напрямом для її подальшого удосконалення з позиції її розвитку як інструменту інформаційної підтримки стратегічного менеджменту.

Незважаючи на існування в сучасних умовах значної кількості наукових публікацій дослідників, присвячених розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників, в цілому дана проблематика досі залишається актуальною та характеризується існуванням значної кількості невирішених питань організаційно-методичного характеру функціонування облікової системи підприємства. Проведений аналіз праць вітчизняних дослідників дозволяє констатувати існування ситуації, коли навіть при дослідженні ролі збалансованої системи показників в системі обліку ними звертається переважна увага на обґрунтування особливостей і переваг застосування даної системи як управлінського інструменту, а не як методу управлінського обліку, з усіма притаманними даній складовій характеристиками. Зокрема, не здійснюється аналіз елементів збалансованої системи показників як суто облікового інструменту, а в переважній більшості праць розглядаються його загальноуправлінські властивості, характеристики, обмеження та перспективи використання. Тому особливої уваги при проведенні досліджень потребує не аналіз сутності та складових системи збалансованих показників, а її співвідношення з

обліковою системою, вивчення ролі останньої в функціонуванні такої системи та подальші шляхи її розвитку.

Сучасні вчені пропонують різноманітні підходи до розвитку системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві із використанням збалансованої системи показників, які можна об'єднати в декілька основних напрямів (рис. 4.3).

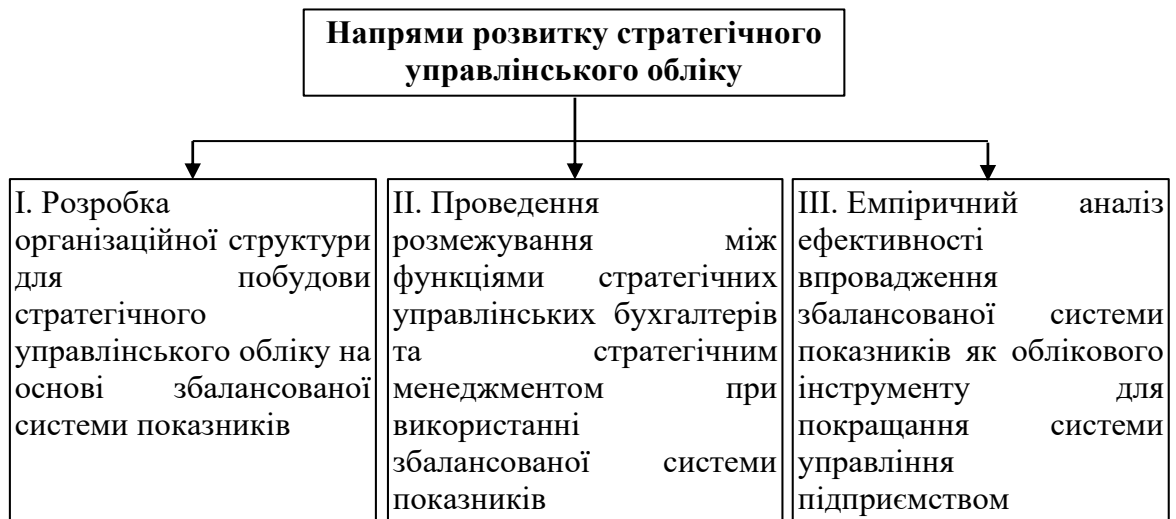


Рис. 4.3. Напрями розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників

Для побудови системи стратегічного управлінського обліку необхідні відповідні організаційні засади. Структура такої системи значною мірою залежатиме від методу або сукупності методів, які будуть покладені в її основу, оскільки виходячи з виду методу (методів) визначатимуться процедури, які необхідно здійснювати для одержання стратегічно-орієнтованої облікової інформації. Виходячи з таких позицій окрема група дослідників наголошує на тому, що збалансована система показників є певною організаційною структурою, інфраструктурою або форматом для побудови системи стратегічного управлінського обліку або стратегічного менеджменту (В.В. Ходзицька [129, с. 479], Д.В. Максименко, Ю.Ю. Чекан [90, с. 214], М.О. Науменко та М.В. Черкашина [95, с. 373]), яка сприятиме забезпеченню своєчасного формування стратегічної інформації. При цьому

автори лише наголошують на необхідності її використання, не розкриваючи методичні та організаційні аспекти її впровадження в діяльність підприємств, а також те, яку саме роль відіграє стратегічний управлінський облік в забезпеченні взаємозв'язку між стратегічними цілями підприємства та його оперативними діями за допомогою системи збалансованих показників. Внаслідок чого більш детального вивчення потребує вплив використання збалансованої системи показників та організаційні аспекти побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

Вагомий вплив використання збалансованої системи показників також має на суб'єктів ведення та організації стратегічного управлінського обліку. Проведене дослідження праць вітчизняних та зарубіжних вчених дозволило виявити проблему змішування функцій стратегічних управлінських бухгалтерів та стратегічного менеджменту при застосуванні системи збалансованих показників. Передусім, це пов'язано з тим, що дана система може по-різному використовуватись на підприємстві у складі системи стратегічного менеджменту – як метод стратегічного обліку або як інструмент стратегічного менеджменту. І як показують дослідження В.В. Євдокимова та Т.О. Завалій [240, с. 18-19] навіть в рамках другого підходу щодо використання даної системи існує значна кількість відмінних позицій, внаслідок чого її розуміють як набір вимірників, як інструмент, як систему, як концепцію, як механізм, як методологію, як техніку тощо.

На необхідності вирішення даної проблеми наголошують Л. Цінкіні та А. Тенуччі, відмічаючи, що один і той же метод стратегічного управлінського обліку може підтримувати різні стратегічні підходи [180, с. 251], внаслідок чого він буде відігравати зовсім інше значення в процесі формування нових та реалізації існуючих стратегій підприємства. Наприклад, як А. Хансен та Й. Моурітсен відмічають, що системи стратегічного управлінського обліку відіграють важливу роль у процесі навчання та формування компетентностей в організаціях, трансформуючи існуючі малі та великі процеси прийняття рішень, оскільки вони запроваджені та діють з огляду на організаційні

проблеми, так що існує зацікавленість у маневруванні системами управлінського обліку для прийняття рішень [227, с. 146]. Тому використання збалансованої системи показників на підприємстві як методу стратегічного управлінського обліку, що пов'язана з організаційним контекстом досягнення стратегічних цілей, сприятиме зміні процесу прийняття стратегічних управлінських рішень з позиції удосконалення їх інформаційної підтримки.

Виходячи з можливості відмінного використання на підприємстві окремих інструментів, які дозволяють одночасно генерувати стратегічну облікову інформацію та забезпечувати стратегічне управління, на особливу увагу заслуговує розгляд застосування збалансованої системи показників як облікового інструменту, та виокремлення його функцій і можливостей як засобу збору даних та перетворення їх на інформацію, необхідну суб'єктам стратегічного управління для прийняття рішень щодо розробки нових та реалізації існуючих стратегій. Зокрема, потребують чіткого розмежування обов'язки та повноваження стратегічних управлінських бухгалтерів та стратегічних менеджерів в процесі функціонування збалансованої системи показників. Оскільки дві дані групи осіб беруть участь в розробці та реалізації стратегій підприємства, є членами однієї команди, то для їх ефективної взаємодії з метою покращання ефективності планування і реалізації стратегій має бути проведене розмежування їх функцій та завдань, а також обґрунтування їх ролей один відносно другого (забезпечуюча, керуюча, контролююча тощо).

Існування подібної проблеми є характерним явищем не лише для вітчизняних досліджень в сфері стратегічного управлінського обліку, а також в цілому притаманне всім дослідженням в даній сфері, на чому наголошують Б. Ніксон та Дж. Бернс, відмічаючи, що основні потоки майбутніх досліджень в сфері стратегічного управлінського обліку повинні бути спрямовані на прогалини між літературою в даній сфері та: 1) Літературою щодо стратегічного управління; 2) Практикою; 3) Однорідною стратегічно-

орієнтованою літературою; 4) Відсутністю послідовності, згуртованості та узгодженості серед методів, що приписуються стратегічному управлінському обліку [284, с. 240]. Вищенаведене підтверджує необхідність, з одного боку, розмежування ролі облікових та управлінських аспектів в функціонуванні збалансованої системи показників на підприємстві, визначення меж їх інтеграції, а з іншого боку, потребує обґрунтування взаємозв'язку між стратегічним управлінським обліком та стратегічним управлінням в контексті практичного використання даної системи для підвищення ефективності процесів розробки та реалізації стратегії.

Ще одним важливим напрямом розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників є проведення емпіричного аналізу ефективності її впровадження в систему управління підприємством. Подібні дослідження можуть стосуватись як всіх підприємств (Ф. Де Геузер, С. Мурей та Д. Ойон [189, с. 111-116] – європейські компанії), групи підприємств, що працюють в окремій галузі (А.М. Сімаєш, Дж.А. Родрігез [323, с. 158-162] – індустріальні компанії Португалії), так і окремих суб'єктів господарювання (Дж.А. Апарісі, А. Гінер, Е.М. Перез [150, с. 107] – порт Валенсії, М.А. Меліна та Ф.Х. Селто [268, с. 48-50] – велика міжнародна виробнича компанія). Хоча впровадження збалансованої системи показників апріорно вважається ефективним (створює стратегічне узгодження між операційними діями та стратегічними цілями, забезпечує ефективну організаційну мотивацію та позитивні фінансові результати) внаслідок чого значна кількість сучасних великих підприємств цікавиться у реалізації такого роду управлінських проектів та інновацій, в той же час, існує ряд факторів та причин, від яких залежить рівень такої ефективності та можливість здійснити коригуючі дії для її підвищення, які якраз і досліджуються вченими на прикладі вищенаведених суб'єктів господарювання.

Враховуючи залежність рівня ефективності впровадження збалансованої системи показників як інструмента стратегічного управлінського обліку від

ряду таких факторів та причин Д.Дж. Купер, М. Еззамель та С.К. Ку відмічають, що не завжди зрозуміло, чи дають такі нові інструменти впевненість щодо підвищення результативності організації (або, принаймні, зменшення тривожності в управлінській діяльності). Важливо те, як ідеї позначають як успіхи (або невдачі) чи інновації (або примхи), і який вплив це робить на практику управління, ідеї та ефективність організації [183, с. 992]. Тому з позиції подібного підходу до здійснення досліджень взаємозв'язку збалансованої системи показників та стратегічного управлінського обліку найбільш вагому роль відіграє аналіз перепон, які можуть виникати на шляху впровадження такої системи в діяльність підприємств та які знижуватимуть рівень ефективності її функціонування.

Незважаючи на існування істотних переваг використання збалансованої системи показників в діяльності підприємства, її безперешкодному впровадженню як методу стратегічного управлінського обліку в практику вітчизняних підприємств перешкоджає існування ряду наступних організаційно-методичних перепон:

1) Відсутність належним чином підготовлених фахівців в сфері стратегічного управлінського обліку, які б володіли необхідними компетенціями та ефективно забезпечували внутрішні стратегічні обліково-комунікаційні взаємодії у відповідності до визначених стратегічних цілей, що перешкоджає ефективному впровадженню такої системи як засобу інформаційної підтримки системи стратегічного управління на підприємстві;

2) Існування значної недовіри до бухгалтерів з боку стратегічного менеджменту щодо можливості їх залучення до процесу розробки та реалізації стратегії підприємства через їх недостатню підготовку до даного виду управлінської діяльності та можливість витоку завдяки ним конфіденційної інформації про стратегії підприємства;

3) Відсутність належного досвіду у стратегічного менеджменту підприємств щодо використання інструментів (стратегічних карт, стратегічних планів) та облікової інформації стратегічного спрямування, яка

надається збалансованою системою показників та щодо використання всіх потенційних можливостей (облікових, аналітичних, контрольних) даної системи для досягнення стратегічних цілей;

4) Необхідність налагодження дієвої комунікації між стратегічними управлінськими бухгалтерами та стратегічним менеджментом при використанні збалансованої системи показників, зокрема, в процесі забезпечення взаємозв'язку між операційними діями в рамках чотирьох основних перспектив та стратегічними цілями підприємства, що передбачає необхідність створення сприятливого середовища для такої комунікації, тобто системи умов, яка мотивуватиме дві вищенаведені групи суб'єктів системи злагоджено працювати на досягнення визначених на підприємстві завдань та цілей (досягнення максимальної ефективності);

5) Недостатньо ефективний аналіз зовнішнього середовища підприємства стратегічними управлінськими бухгалтерами через відсутність подібного досвіду та обмеженість ресурсів (фінансових, людських, технологічних), що не дозволяє одержувати інформацію, яка об'єктивно характеризує економічну реальність підприємства в контексті його зовнішнього середовища;

6) Необхідність здійснення значних витрат на впровадження збалансованої системи показників як інструменту стратегічного управлінського обліку, які можуть бути більшими ніж вигоди, які одержуватиме стратегічний менеджмент у порівнянні із використанням альтернативних стратегічних облікових інструментів.

Подолання виділених вище перепон дозволить забезпечити ефективне використання збалансованої системи показників в діяльності підприємств як методу стратегічного управлінського обліку, а також в цілому забезпечуватиме наближення облікової системи до зростаючих інформаційних потреб та запитів суб'єктів стратегічного менеджменту підприємства.

4.3. Розвиток системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві на основі використання збалансованої системи показників

Одним із варіантів побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві є використання збалансованої системи показників, яка дозволяє забезпечити налагодження взаємозв'язку між оперативними діями суб'єктів управління та стратегічними цілями підприємства, а також проаналізувати ефективність системи стратегічного менеджменту та налагодити систему контролю за формуванням та реалізацією стратегії підприємства.

Враховуючи динамічні зміни зовнішнього середовища, в якому функціонують сучасні підприємства (глобалізаційні виклики, зростання конкурентної боротьби, зміни клімату та збільшення обсягів забруднень, енергетична криза тощо), а також появу нових тенденцій розвитку системи бухгалтерської звітності в напрямі розкриття облікової інформації щодо сталого розвитку підприємств, основними користувачами якої на сьогодні є акціонери-активісти, що переймаються захистом природи, громадянське суспільство (неурядові організації), фінансовий сектор тощо, використання збалансованої системи показників як основи для побудови системи стратегічного управлінського обліку потребує відповідного удосконалення. Це полегшить як безпосередній процес впровадження такої системи в діяльність конкретного підприємства, а також в цілому дозволить наблизити систему стратегічного управлінського обліку до потреб, які висуваються до неї стейкхолдерами в сучасних умовах.

Основні шляхи розвитку системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві на основі використання збалансованої системи показників можна об'єднати в дві основні групи (рис. 4.4).

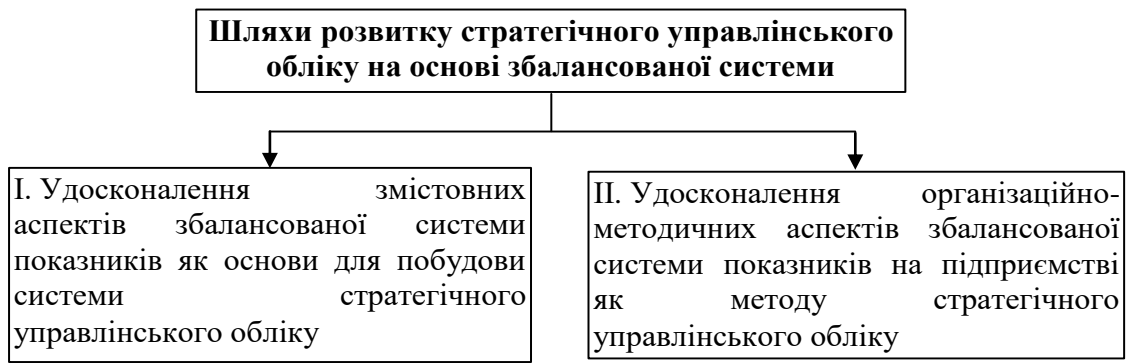


Рис. 4.4. Шляхи розвитку системи стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників

Згідно першого з виділених шляхів (рис. 4.4) у відповідності до зростаючих запитів стейкхолдерів можуть бути розвинені змістовні аспекти збалансованої системи показників, тобто удосконалена її класична структура, запропонована Р. Капланом та Д. Нортонем, а також порядок взаємозв'язків між основними елементами такої структури. Основною причиною таких змін слід вважати необхідність наявності у підприємства більш гнучких планів щодо управління наявними ресурсами та створення вартості в умовах наростання невизначеності майбутнього та виникнення потенційних ризиків, що в останні десятиліття відбувається на тлі привернення все більшої уваги науковців до проблем навколишнього природного середовища, його сталого розвитку, а також до загальносуспільних проблем. Реагування на такі проблеми за допомогою введення нових перспектив до складу збалансованої системи показників дозволяє стратегічному менеджменту налагодити сталі зв'язки з громадськістю, позбавляючись громадського тиску, та краще задовольнити очікування клієнтів та акціонерів, забезпечуючи більш раціональне управління природними ресурсами та взаємовідносинами з працівниками та суспільством в цілому.

Теоретичну основу удосконалення збалансованої системи показників складає концепція добровільного розкриття додаткової облікової інформації, побудована на сигнальній обліковій теорії, виходячи з якої генерування та розкриття облікової інформації, що забезпечує вирішення екологічних та

загальносуспільних проблем, дозволяє не лише більш ефективно планувати та реалізовувати стратегії підприємства, а також і надавати відповідні сигнали зовнішнім стейкхолдерам підприємства, таким чином зменшуючи витрати на залучення додаткового капіталу та покращуючи його взаємовідносини з працівниками, клієнтами, громадою та суспільством в цілому.

Пропозиції щодо удосконалення класичного вигляду збалансованої системи показників, вперше запропонованої її авторами у 1996 році, наводяться як вітчизняними, так і зарубіжними дослідниками, та передбачають формування нових видів вузькоспеціалізованих стратегічних карт, введення нової / нових перспектив до її складу, а також зміну структури існуючих класичних чотирьох перспектив шляхом їх агрегації або деталізації. Трансформація існуючих перспектив в цілому орієнтована на включення до складу збалансованої системи показників нових стратегічних цілей діяльності підприємства, які мають бути покладені в основу організаційної стратегії, наприклад, досягнення відповідного рівня стійкості підприємства, рівня його соціальної або екологічної спрямованості тощо, досягнення яких має забезпечуватись шляхом впровадження набору спеціалізованих метрик, показників та індикаторів. Процедура інтеграції таких вимірників, що характеризують сталий, екологічний та соціальний розвиток підприємства, з традиційними вимірниками, дозволяє перетворити таке нове бачення і стратегії підприємства в конкретні оперативні дії. Удосконалена таким чином збалансована система показників дозволяє обґрунтувати взаємозв'язок з екологічною, соціальною діяльністю та діяльністю, спрямованою на забезпечення сталого розвитку, із показниками ефективності функціонування підприємства (прибуток, ринкова вартість акцій).

Оскільки подібні пропозиції також наводяться дослідниками в сфері обліку, то окрім удосконалення збалансованої системи показників вони також передбачають необхідність одночасного удосконалення системи

стратегічного управлінського обліку на підприємстві, яка має забезпечити генерування необхідної інформації для розрахунку показників для кожної із перспектив удосконаленої збалансованої системи показників.

Історично першим варіантом удосконалення збалансованої системи показників було створення нових видів стратегічних карт, зорієнтованих на досягнення вузькоспеціалізованих стратегічних цілей. Якщо у 1990-х роках з'явилися «Intellectual Capital Scorecards», які забезпечували ефективне управління інтелектуальним капіталом підприємства на основі використання фінансових та нефінансових показників, то на початку 2000-х років вже з'являються збалансовані системи показників сталого розвитку (Sustainable BSC – SBSC), які забезпечують взаємозв'язок між економічними, екологічними та соціальними показниками підприємств, таким чином забезпечуючи стратегічне управління корпоративною стійкістю (Ф. Фігге, Т. Хан, С. Шальтеггер та М. Вагнер (2002 р.) [203, с. 277], Е.Дж. Хансен, С. Шальтеггер (2016 р.) [228, с. 205]).

Як зазначають Ф. Фігге, Т. Хан, С. Шальтеггер та М. Вагнер, SBSC відрізняється від BSC своєю архітектурою, чітко визнаючи цілі та показники ефективності, пов'язані зі сталим розвитком. Такі системи забезпечують інтеграцію традиційного стратегічного управління з корпоративним управлінням стійкістю через наступні причини: 1) Це дозволяє керівництву вирішувати цілі у всіх трьох вимірах стійкості шляхом інтеграції економічних, екологічних та соціальних проблем; 2) SBSC інтегрує ці три виміри в єдину інтегровану систему управління замість використання паралельних систем (наприклад, окремі системи екологічного, соціального та фінансового управління) [203, с. 273-276]. Таким чином, SBSC забезпечує комплексну інтеграцію екологічних та соціальних проблем із загальним управлінням підприємством на основі концепції збалансованих показників в розрізі базових чотирьох перспектив. Окрім цього, до SBSC також додається п'ята перспектива – неринкова, яка дозволяє включити екологічні та соціальні аспекти неринкових систем до збалансованої системи показників

(свобода дій, легітимність, законність), забезпечуючи врахування її впливу на існуючі чотири перспективи та удосконалюючи загальну модель стратегічного управління підприємством.

Паралельно з SBSC окремими авторами розроблялись соціальні збалансовані системи показників, орієнтовані на досягнення суто соціальних стратегічних цілей підприємства і які мають застосовуватись на підприємствах соціального спрямування (неприбуткових організацій) або – з високим рівнем корпоративної соціальної відповідальності. В їх основі покладено набір соціальних показників, що дозволяють оцінити соціальний вплив підприємства в контексті чотирьох класичних перспектив та сформувати інформаційне забезпечення для досягнення менеджментом соціальних цілей. Використання таких систем дозволяє: 1) Надавати інформацію про повсякденну практику управління соціально орієнтованими підприємствами, а також про соціальні досягнення для задоволення потреб керівництва, інвесторів та партнерів; 2) Сформувати набір необхідних соціальних показників; 3) Сконцентрувати основні зусилля на тих напрямках діяльності, які забезпечують досягнення визначених соціальних стратегічних цілей; 4) В цілому уточнити свою соціальну стратегію.

Оскільки фінансова перспектива не дозволяє повною мірою охарактеризувати соціальні стратегічні цілі підприємств, які мають чітке соціальне спрямування, то М. Булл запропонував перейменувати її в «Множину суттєвих підсумків» («Multi-Bottom Line») [172, с. 58-62], що підкреслює необхідність інтеграції показників фінансового та соціального успіху (результатів) підприємства, а перспективу клієнти – в «Стейкхолдери», що характеризують відносини соціально орієнтованих підприємств з стейкхолдерами в контексті досягнення його соціальних цілей. Поняття «стейкхолдери» у порівнянні з клієнтами є більш репрезентативним для соціальних підприємств, та підкреслює їх орієнтацію на достатню широку кількість осіб, що впливають на досягнення визначених на них соціальних стратегічних цілей. Такі зміни класичних перспектив на думку М.

Булла дозволять адаптувати збалансовану систему показників під потреби соціальних підприємств, їх мотиви та цілі функціонування, зокрема, щодо використання ними стратегій, які передусім забезпечують одержання соціальних або екологічних вигід.

Проаналізувавши особливості функціонування соціальних підприємств, для яких важливим є не лише отримання прибутку, а його взаємозв'язок із досягненням показників соціального впливу, британським дослідником Е.Б. Сомерсом [327, с. 48] було розроблено «Збалансовану систему показників для соціальних підприємств» (SEBC), яка дозволяє більш ефективно досягати стратегічних цілей щодо стимулювання соціального та екологічного зростання. Окрім використання соціальних цілей, показників та ініціатив в рамках класичної структури збалансованих показників, до її складу було внесено такі зміни: 1) Додано найвищий додатковий рівень, що не є окремою перспективою, однак в якому визначено бажані результати (державні соціальні цілі), які також мають бути досягнені разом із визначеними в фінансовій перспективі цілями; 2) Розширено фінансову перспективу, щоб зосередити увагу на цілях сталого розвитку; 3) Розширено клієнтську перспективу до рівня стейкхолдерів, подібно до пропозицій М. Булла. В цілому запропонована Е.Б. Сомерсом система SEBC забезпечує гібридне поєднання фінансових та соціальних цілей в діяльності соціальних підприємств, виходячи з необхідності використання для їх стратегічного управління більш складного інструментарію. Вона є прикладом успішної адаптації збалансованої системи показників до специфіки діяльності соціальних підприємств, сприяючи досягненню соціальної стратегії за допомогою використання удосконаленої стратегічної карти, і в цілому посилюючи довіру серед інвесторів, спонсорів, споживачів та різних груп стейкхолдерів соціальних підприємств.

Розробники дослідницького проекту під керівництвом Б. Гедбуа (2012 р.) [207, с. 21-29] вважають, що соціальна збалансована система показників повинна орієнтуватись на реалізацію соціальної місії та соціальні цілі, у

відповідності до яких повинен бути сформований необхідний набір показників, задач та ініціатив. Беручи за основу пропозиції М. Булла, при побудові соціальної збалансованої системи показників автори наголошують на необхідності залишити чотири удосконалені перспективи, без порушення існуючих причинно-наслідкових зв'язків, що дозволить впровадити її в більшу кількість соціально орієнтованих підприємств, та забезпечити можливість оцінки впливу соціальних ініціатив підприємства на досягнення його стратегічних соціальних цілей.

Іншим варіантом удосконалення збалансованої системи показників є збільшення кількості її перспектив шляхом додавання нової перспективи, яка характеризує певний вид або напрям діяльності підприємства. Подібні змістовні трансформації можна вважати закономірним етапом еволюції збалансованої системи показників, сприяючи збільшенню її застосування на практиці, що підтверджує також позиція Р. Каплана та Д. Нортона, які відмічаючи про те, що збалансована система показників може розвиватись разом зі змінами в конкурентному, ринковому та технологічному середовищі підприємства [253, с. 85], фактично вважають, що для потреб конкретного підприємства може бути перейменована одна з існуючих або додана нова перспектива. Це характеризує її здатність пристосовуватись до вимог зовнішнього середовища системи стратегічного управління, і в свою чергу передбачає необхідність адекватної адаптації системи стратегічного управлінського обліку до таких вимог, зокрема, шляхом ідентифікації таких нових об'єктів обліку (екологічні та соціальні активи, витрати, зобов'язання тощо), їх оцінки та розкриття інформації про них для формування показників.

В переважній більшості випадків пропоновані авторами нові перспективи збалансованої системи показників стосуються соціальної або екологічної діяльності підприємства, розкриття інформації про які на сьогодні має важливе значення з позиції досягнення стратегічних цілей. Це пов'язано, з одного боку, зі зростанням інформаційних потреб стейкхолдерів

з даної проблематики, а з іншого через те, що це є найпростіший підхід для підприємств, які розглядають своєю стратегічною ціллю забезпечення сталого розвитку. Необхідність виділення нової перспективи пропонували: О.А. Лаговська (2014 р.) [84, с. 77] – перспективи «Соціальні процеси» та «Екологічні процеси»; В. Пурнамасарі, Т.Д. Хастуті, Д. Агнес (2014 р.) [304, с. 61-62] – «Перспектива навколишнього середовища»; З.Т. Календер та О. Вайвей (2016 р.) [250, с. 81] – «Перспектива навколишнього середовища»; С. Джассем, А. Азмі, З. Заккарія (2018 р.) [244, с. 10] – «Перспектива навколишнього середовища»; К. Асіяей та Н. Бонтіс (2019 р.) [153, с. 374] – «Соціальна та навколишня перспектива»; Й.С. Йованович, К. Фрагасса, З. Кривокапі, А. Вуйовіч (2019 р.) [247, с. 8] – основну перспективу «Бюджети».

На думку авторів, що пропонують включити додаткову перспективу до складу збалансованої системи показників, її впровадження забезпечить більшу прозорість діяльності підприємства щодо напрямку, за яким її виділено, наприклад, екологічна, соціальна, інноваційна діяльність підприємства, а також дозволяє забезпечити зв'язок операційних дій з такою діяльністю зі стратегічними цілями підприємства. Для функціонування такої удосконаленої збалансованої системи показників в межах нової перспективи необхідно сформулювати нову систему цілей та оптимальний набір показників, які характеризують операційні дії, визначити місце нової перспективи в ієрархії існуючих перспектив (перспективи нижчого рівня, пов'язані з доданою перспективою, визначають, що робить підприємство для досягнення її цілей), а також узгодити цілі, що виділяються в її межах, з цілями інших перспектив та з загальною стратегією підприємства.

Однак, пропозиції вчених щодо впровадження додаткових перспектив до складу збалансованої системи показників, коли їх у складі системи стає 5- або 6, мають ряд визначальних недоліків, які перешкоджають ефективності функціонування всієї системи. Основним серед них є порушення цілісності системи, тобто існуючої ієрархії перспектив, що в цілому змінює загальний

порядок функціонування даної системи та ускладнює процес досягнення стратегічних цілей підприємства. Свідченням чого є те, що вченими пропонуються різні варіанти інкорпорування додаткової перспективи до складу системи (паралельне, послідовне, як перспективи найвищого рівня). Зокрема, Ф. Джонс називає додавання нової перспективи до складу збалансованої системи показників найчастішою помилкою, якої дотримуються розробники екологічної системи показників, внаслідок чого втрачається час та реальні можливості покращання діяльності. Додавання нової «Екологічної перспективи» створить більше проблем, ніж вирішить, і розміє ваші екологічні показники, оскільки менеджмент не думає про те, як це вплине на інші перспективи [246]. Таким чином, при застосуванні такого підходу найбільш важливу роль відіграє порядок інкорпорування нової перспективи до складу збалансованої системи показників, що дозволить сформувати нові взаємозв'язки між цілями в розрізі всіх перспектив (класичних та новоствореної) та їх роллю в реалізації стратегії підприємства.

Ще одним з варіантів удосконалення внутрішньої структури збалансованої системи показників як методу стратегічного управлінського обліку є розбивання традиційних перспектив на більш деталізовані складові, що також передбачає збільшення їх кількості, однак при цьому не відбувається порушення ієрархії у складі системи, оскільки вони займають те ж місце, продовжуючи забезпечувати каскадування показників та цілей.

Наприклад, І.І. Криштопою [79, с. 151-152] на основі перспективи «Внутрішні бізнес-процеси підприємства» виділено дві нові перспективи – «Основні внутрішні бізнес-процеси», «Функціональні (обслуговуючі) бізнес-процеси», які займають те ж місце, що і традиційна перспектива у складі збалансованої системи показників. На думку автора такі пропозиції дозволяють покращити процес управління доданою вартістю та аналіз ефективності даних бізнес-процесів. Н.А. Сен [317] запропонував розподілити перспективу «Клієнти» на дві перспективи, виходячи з їх відношення до підприємства – «Перспектива клієнтів (зовнішня)» та

«Перспектива каналу партнерів (агентська)». Використовуючи таку детальну класифікацію клієнтів з'являється можливість більш чітко визначити переваги підприємства для утримання споживачів продукції та для більш ефективної взаємодії з партнерами (компаніями підтримки) з метою створення вартості.

З методичної точки зору подібні пропозиції щодо збільшення кількості перспектив збалансованої системи показників за рахунок деталізації класичних перспектив не несуть за собою значних змін в процес організації обліку на підприємстві, окрім створення додаткових центрів відповідальності та аналітичних розрізів, в межах яких відбуватиметься групування інформації для формування необхідних показників за кожною з виділених перспектив.

Одним з найбільш зручних способів приведення збалансованої системи показників до потреб суб'єктів стратегічного управління щодо окремого виду діяльності (соціальна, екологічна, інноваційна тощо) є її наповнення необхідними новими показниками в межах чотирьох класичних перспектив, які дозволяють інтегрувати нові цілі до їх складу, не порушуючи при цьому існуючі причинно-наслідкові зв'язки між перспективами. Так, І.І. Криштопа [79, с. 137] запропонувала виділяти у кожній перспективі додатковий аспект (напрямок) «Ефект синергії», який дозволить одержувати інформацію про синергетичні переваги об'єднання бізнесу, І.М. Аль-Звіаліф [145, с. 123] доповнив класичні перспективи збалансованої системи показників набором індикаторів, що характеризують роль діяльності підприємства, пов'язаної з навколишнім середовищем, в досягненні його стратегічних цілей (оцінка ефективності такої діяльності, її планування, організація та контроль), а Н. Гама, М.М. да Сілва та Х. Атаїде [208, с. 421] навели аналогічні пропозиції щодо розвитку збалансованої системи показників щодо інноваційної діяльності, виділивши цілі інноваційного спрямування та сформувавши набір показників, які характеризують їх досягнення, що дозволяє більш ефективно управляти інноваційними проектами підприємства та визначати їх роль в

досягненні його стратегічних цілей. В контексті внутрішніх бізнес процесів підприємства також можна розглядати і функціонування його облікової системи.

Для більш ефективного наповнення існуючих перспектив збалансованої системи показників новими показниками, які характеризують окремий вид діяльності, необхідно детально спланувати цей процес, тобто продумати рівні їх інтеграції, виокремити нові цілі в рамках нижчих перспектив та ув'язати їх з фінансовими цілями підприємства, обґрунтувати роль даного виду діяльності в реалізації його стратегічних цілей. Окрім цього, треба визначити основні облікові джерела, з яких надаватиметься інформація для розрахунку таких показників, у випадку відсутності якої необхідно сформувати систему аналітичного обліку на основі структури показників, інтегрованої в збалансовану систему показників, що стосуються даного виду діяльності підприємства.

Проведений аналіз пропозицій дослідників до змістовного удосконалення збалансованої системи показників дозволив виділити чотири основних варіанти впровадження нових елементів до її складу, а також сформулювати напрями їх облікового забезпечення (рис. 4.5).

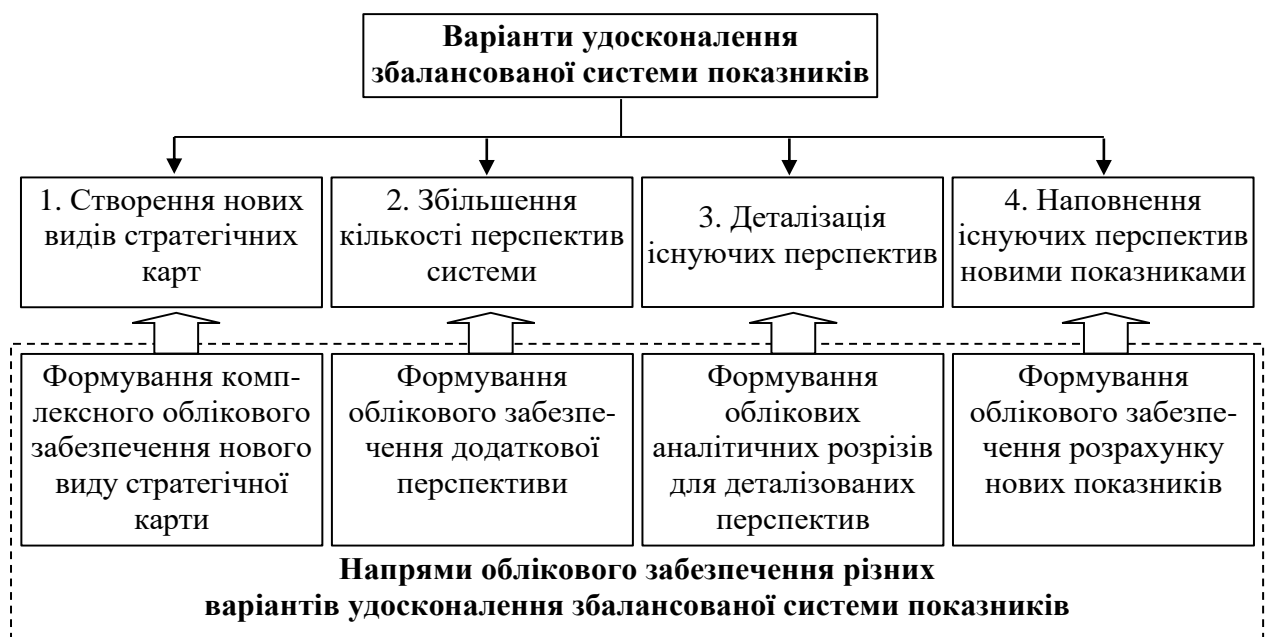


Рис. 4.5. Варіанти удосконалення збалансованої системи показників та напрями їх облікового забезпечення

Виділені чотири варіанти вдосконалення збалансованої системи показників (рис. 4.5) відображають можливі способи формування нової моделі інформаційного забезпечення стратегічного управління та досягнення стратегічних цілей у тому випадку, якщо класична її структура не дозволяє цього зробити. Передусім, це стосується тих випадків, коли виникає необхідність приділення особливої уваги окремим видам або напрямам діяльності підприємства, від яких значною мірою залежить реалізація стратегії, що створює йому конкурентні переваги, чи коли існує потреба визначити певне спрямування діяльності (на цілі сталого розвитку, на соціальну відповідальність, на інноваційність діяльності тощо) як ключову цінність підприємства. Для ефективної реалізації кожного з варіантів удосконалень сформульовано напрями їх облікового забезпечення, що відрізняються за обсягом інформаційної підтримки та видами необхідних змін (формування комплексної системи інформаційного забезпечення (ідентифікація нових об'єктів обліку, їх оцінка та розкриття інформації про них для формування показників у всіх перспективах карти), окремих елементів (первинні документи, рахунки, звіти), удосконалення системи аналітичного обліку тощо).

Ще одним із шляхів подолання організаційно-методичних перепон щодо впровадження збалансованої системи показників як методу стратегічного управлінського обліку в практику вітчизняних підприємств є використання спеціалізованих інформаційних систем, які дозволяють значно зменшити витрати на її впровадження, а також забезпечити її інтеграцію в загальний обліково-інформаційний простір підприємства. Як відмічає А.В. Шайкан, система бухгалтерського обліку з метою прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємстві повинна бути інтегрованою (невід'ємною частиною) в інформаційну систему управління підприємством [133, с. 127]. Тому застосування спеціалізованого програмного забезпечення для реалізації ідеології та концепції збалансованої системи показників дозволить забезпечити її взаємозв'язок з корпоративною інформаційною

системою, що надає доступ до всієї внутрішньої інформації підприємства, оперативне відстеження показників та індикаторів за допомогою набору різноманітних засобів візуалізації, а також дозволяє використовувати наявний аналітичний інструментарій для аналізу ефективності та контролю реалізації стратегій підприємства.

Всі існуючі програмні засоби, в яких на сьогодні реалізована збалансована система показників, можна об'єднати в дві основні групи: 1) Корпоративні інформаційні системи, які дозволяють формувати стратегічні карти; 2) Спеціалізовані програмні продукти для впровадження збалансованої системи показників. Якщо перша група програмних продуктів розглядає збалансовану систему показників як ще один додатковий засіб візуалізації корпоративних даних, що характеризують систему стратегічного управління, то програмні продукти, віднесені до другої групи, розроблені безпосередньо на основі концепції збалансованої системи показників, що дозволяє одержати збалансований погляд на результати діяльності підприємства за допомогою фінансових та нефінансових показників, ув'язати його оперативні дії зі стратегічними цілями та оцінити ефективність системи стратегічного управління підприємством. На нашу думку, саме програмні засоби другої групи найбільш доцільно використовувати для впровадження системи стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників, що підтверджується їх інтеграцією в хмарні середовища, зрозумілістю, зручністю та легкістю використання, а також невисокими витратами на їх придбання (окремі з них взагалі є безкоштовними) у порівнянні з корпоративними інформаційними системами.

На сьогодні на ринку представлено значну кількість програмних продуктів для реалізації системи збалансованих показників – «Sisense», «Corporater», «Office Timeline», «ClearPoint Strategy», «QuickStore», «BSC Designer», «QPR Software», «PeopleSoft Scorecard», «ESM», «BSPG», «BOARD», «Spider Impact Software» тощо. Дані програмні продукти створені зарубіжними розробниками та є спеціалізованими рішення, які дозволяють

доповнити існуючу на підприємстві інформаційну систему інтегрованими програмними засобами стратегічного спрямування, які дозволяють зекономити фінансові та часові ресурси на впровадження системи стратегічного управлінського обліку.

Порядок удосконалення організаційно-методичних аспектів збалансованої системи показників на підприємстві як методу стратегічного управлінського обліку запропоновано розглянути на прикладі програмного продукту «BSC Designer» [171], що є загальнодоступним хмарним рішенням, яке має наступні переваги: 1) Є простим у користуванні, яким легко керувати та принципи роботи якого будуть зрозумілі користувачам з середнім рівнем підготовки до роботи з інформаційними системами; 2) Легко налаштовується під потреби підприємства, його унікальні цілі та стратегії, специфічні показники та метрики; 3) Дозволяє формувати різні види стратегічних карт та доповнювати їх додатковими елементами та взаємозв'язками; 4) Дозволяє забезпечити ефективну візуалізацію організаційних процесів, структури підприємства та елементів збалансованої системи показників і взаємозв'язків між ними; 5) Володіє активним інтерфейсом та панелями інструментів, які забезпечують зручне введення та обробку даних, додавання даних в режимі реального часу; 6) Наявність аналітичного інструментарію для обробки даних та функції звітування для їх узагальнення у виглядів звітів та різних видів графічних об'єктів (кокпіти, графіки, діаграми тощо); 7) Можливості імпорту необхідних для розрахунку ключових показників ефективності та експорту оброблених даних та звітної інформації за різними форматами їх представлення; 8) Можливість розмежування різних прав доступу та сфери відповідальності у стратегічних управлінських бухгалтерів та стратегічних менеджерів, долучених до роботи з програмним продуктом; 9) Можливість удосконалення класичної концепції системи збалансованих показників шляхом розробки вузькоспеціалізованих видів стратегічних карт, зміни існуючих та додавання нових видів перспектив.

Загальну послідовність впровадження збалансованої системи показників як інструменту стратегічного управлінського обліку за допомогою програмного продукту «BSC Designer» можна представити за допомогою реалізації наступних етапів, що здійснюються в контексті двох основних видів процедур (рис. 4.6).

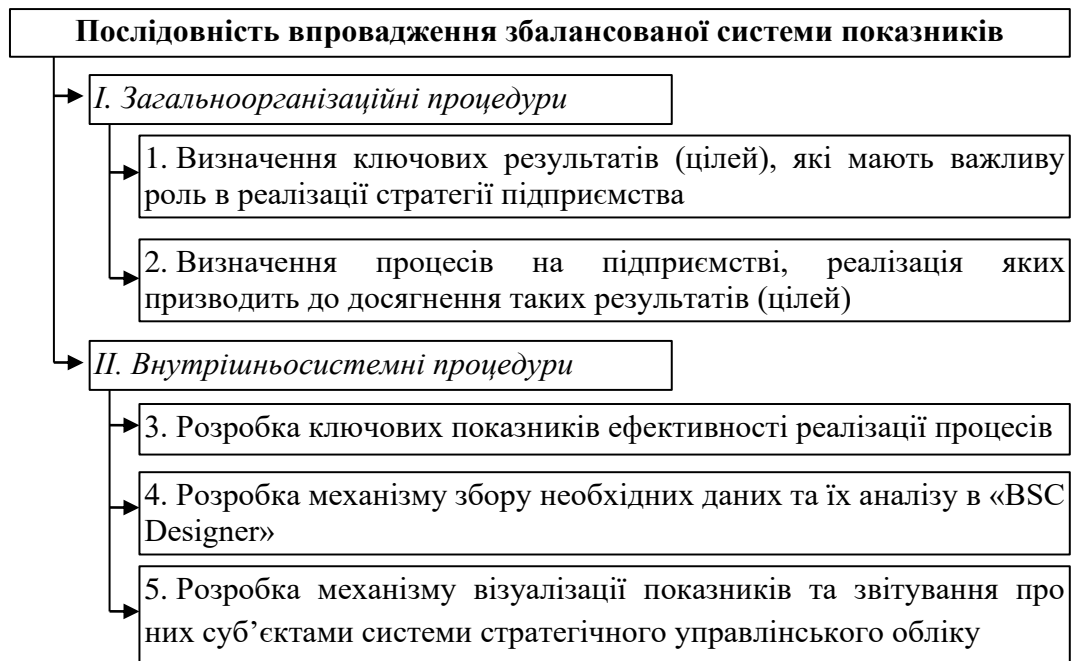


Рис. 4.6. Послідовність впровадження збалансованої системи показників як інструменту стратегічного управлінського обліку за допомогою програмного середовища «BSC Designer»

Загальноорганізаційні процедури передбачають здійснення перших двох процесів, до яких зводиться стратегічне управління при впровадженні збалансованої системи показників, що були описані Р. Капланом та Д. Нортоном [253, с. 76]: 1) Уточнення бачення (візії) підприємства та переведення його в стратегію; 2) Налагодження комунікацій та зв'язку, тобто забезпечення трансляції стратегії на різні ієрархічні рівні підприємства та підрозділи. Реалізація даних процедур може здійснюватися без безпосереднього використання інформаційного середовища «BSC Designer», та по суті є діагностуванням існуючої на підприємстві ситуації щодо системи

стратегічного управління в розрізі напрямів та видів діяльності підприємства, окремих процесів, оцінкою поточного робочого середовища, наявної системи метрик і показників та їх закріплення за відповідальними особами. В той же час, після свого визначення дані цілі мають бути введені в розрізі кожної з перспектив в середовищі «BSC Designer» з описом параметрів (вимірників) її досягнення та відповідальних за це осіб. Загальноорганізаційні процедури переважно здійснюються стратегічним менеджментом підприємством із залученням вищого керівництва, що передбачають визначення стратегії підприємства та основних цілей, від яких вона залежить, результатом чого має стати формування загального макету стратегічної карти підприємства.

Внутрішньосистемні процедури здійснюються безпосередньо в інформаційному середовищі «BSC Designer» стратегічним менеджментом разом зі стратегічними управлінськими бухгалтерами підприємства. Розробка ключових показників ефективності реалізації процесів, що характеризують досягнення визначених цілей, передбачає визначення вимірників, які будуть характеризувати процес реалізації стратегії. Такі показники повинні легко та зрозуміло розраховуватись, мають бути керованими та адекватно характеризувати і вимірювати ціль, до якої вони встановлені. У випадку використання набору показників між ними має бути забезпечена збалансованість, включаючи фінансові та нефінансові метрики, а також випереджаючі та відстаючі показники. Встановлення до визначених стратегічним менеджментом цілей показників в різних перспективах повинно відбуватись на основі врахування принципу каскадування, що передбачає їх організаційне закріплення згори вниз, щоб досягнення ключових показників ефективності нижчого рівня забезпечувало досягнення підприємством своїх цілей.

Процес додавання ключових показників ефективності в програмі «BSC Designer» передбачає необхідність обрання стратегічним управлінським бухгалтером в межах окремої перспективи цілі, до якої вже безпосередньо додається показник (рис. 4.7).

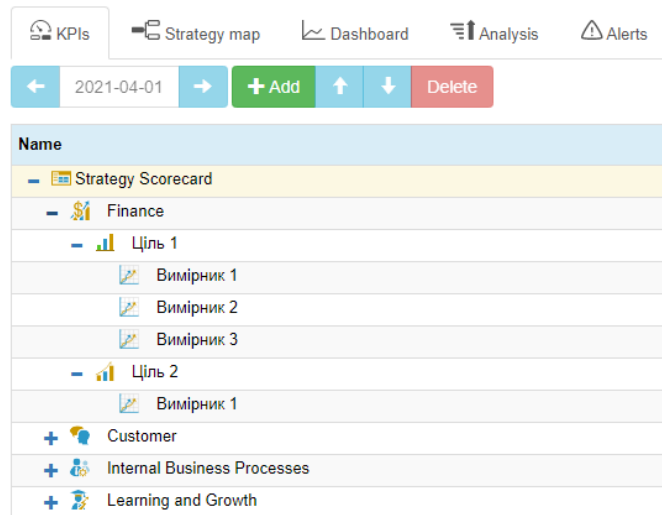


Рис. 4.7. Додавання ключових показників ефективності до цілей на прикладі перспективи «Finance» в програмі «BSC Designer»

Для новоствореного показника необхідно визначити його назву, описати його значення з позиції цілі, до якої він прив'язаний, здійснити його прив'язку до стратегічних результатів, визначити одиницю його вимірювання, вказати тип показника, вказати особу, відповідальну за його формування, порядок його розрахунку, базові та цільові значення, визначити необхідність та формат відображення на стратегічній карті підприємства. До кожного новоствореного показника можуть бути додані показники нижчого рівня (вторинні), для яких також слід ввести вищенаведені атрибути, використання яких дозволяє розкласти досягнення складних цілей на більш прості задачі.

До кожного з показників в програмі «BSC Designer» прописуються ініціативи, які необхідні здійснювати для досягнення його необхідних значень, в рамках яких зазначається: назва і характеристика ініціативи; документи, які регулюють її реалізацію; тип ініціативи; статус ініціативи; відповідальну за її реалізацію особу; вартісні та часові параметри. До кожного показника можуть встановлюватись повідомлення (застереження) про перевищення / зниження значень, про настання яких відповідним чином засоби програми «BSC Designer» будуть сигналізувати її користувачам для

оперативного вжиття стратегічним менеджментом необхідних коригуючих заходів.

Для заповнення необхідної інформації по кожному з впроваджуваних показників можуть використовуватись шаблони, сформовані розробниками в програмі «BSC Designer», а для опису індивідуальних характеристик підприємства попередньо мають бути заповнені відповідні довідники (стратегічні результати, підрозділи підприємства, відповідальні особи тощо).

З позиції побудови ефективної стратегічної карти необхідним є відфільтрування найбільш важливих ключових показників ефективності, які є життєво необхідними з позиції досягнення встановлених стратегічних цілей. Для цього спочатку в розділі програми «BSC Designer» KPIs можуть бути введені всі запропоновані залученими до розробки суб'єктами пропозиції, а потім проведено порівняння між ними як з позиції врахування їх ролі в досягненні стратегічних цілей, до яких вони прив'язані, проаналізувавши сформовану стратегічну карту підприємства (рис. 4.8), так і їх порівняння виходячи з можливості їх безперешкодного розрахунку на основі наявних джерел інформації.

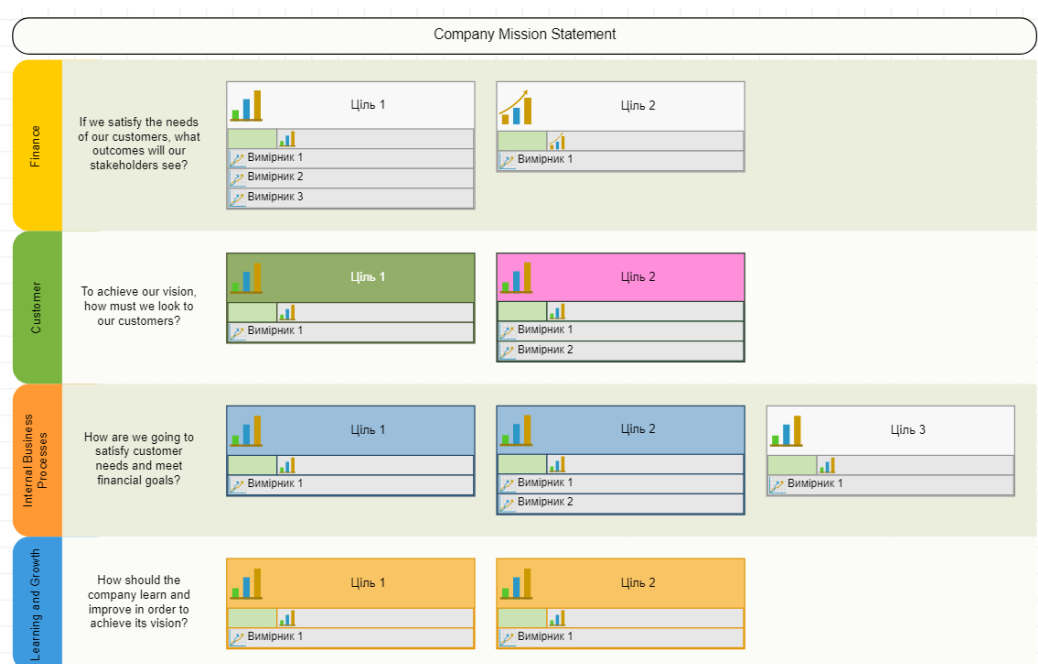


Рис. 4.8. Модель стратегічного карти, сформована в програмі «BSC Designer»

Після такого порівняння зайві ключові показники ефективності можуть бути видалені з розділу KPIs, внаслідок чого вони також будуть видалені зі складу стратегічної карти. В Додатку Є наведена стратегічна карта АПГК «Дніпровська», сформована із використанням програмного середовища «BSC Designer», використання якої дозволяє сформулювати концептуальні засади для реалізації стратегічного управлінського обліку на ньому.

Процес розробки механізму збору необхідних даних та їх вимірювання в програмі «BSC Designer» значно полегшений для стратегічних управлінських бухгалтерів у зв'язку з наявністю спеціальних інструментів, вмонтованих в програму. Додавання даних для розрахунку показників в програмі «BSC Designer» може відбуватись шляхом імпорту файлів з відповідними значеннями наступних видів: 1) MS Excel документ; 2) Текстовий документ; 3) SQL database. Для цього необхідно завантажити в програмі «BSC Designer» в меню «Tools» в закладці «Import indicator values» файл відповідного формату з структурою та змістовним наповненням, яка відповідає структурі розробленої стратегічної карти, визначених цілей ключових показників ефективності. У випадку використання складних показників дані для їх заповнення можуть використовуватись з показників нижчого рівня, які вже розраховані на основі даних, ззовні імпортованих в систему.

Для імпорту необхідних даних стратегічні управлінські бухгалтери повинні організувати процес їх експорту з інших облікових інформаційних систем підприємства чи інформаційних систем інших підрозділів (відділ маркетингу, відділ HR, відділ планування, відділ збуту тощо) або процес їх збору у випадку відсутності в інформаційному просторі підприємства. Досить часто на підприємстві відсутня об'єктивна інформація про зовнішнє середовище підприємства для розрахунку показників по перспективі «Клієнти», внаслідок чого стратегічні управлінські бухгалтери мають забезпечити її збір та узагальнення за можливості, або шукати шляхи її придбання на платній основі із зовнішніх джерел. В контексті даного етапу

чітко прослідковуються функції стратегічного управлінського бухгалтера в частині збору, обробки та агрегації необхідної облікової та необлікової інформації, а також організації процесу її одержання із зовнішніх джерел.

Для аналізу даних в програмі «BSC Designer» призначений вмонтований інструмент «Analysis», який надає стратегічним управлінським бухгалтерам можливість використовувати різні типи аналізу як щодо елементів всієї стратегічної карти підприємства, агрегованих (контейнеризованих) елементів та ключових показників ефективності (рис. 4.9).

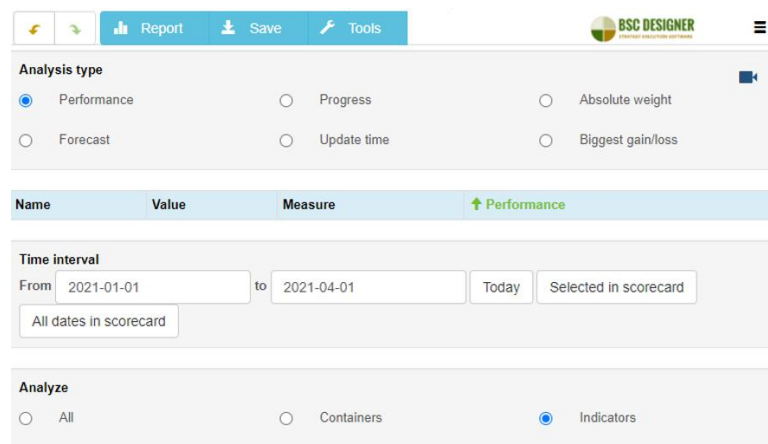


Рис. 4.9. Аналіз даних стратегічної карти в програмі «BSC Designer»

Запропонований в програмі інструментарій (рис. 4.9) дозволяє аналізувати загальну ефективність реалізації стратегії підприємства, проводити прогнозний аналіз значень, аналіз прогресу досягнення показника, аналізувати порядок оновлення показника, аналізувати його абсолютні значення та визначати найбільші зростання та падіння. Всі вищенаведені типи аналізу можна проводити в межах налаштування необхідних часових інтервалів.

Розробка механізму візуалізації показників в програмі «BSC Designer» відбувається за допомогою інструменту «Dashboard», який дозволяє проводити гнучке налаштування різноманітних панелей управління, що можуть використовуватись стратегічними управлінськими бухгалтерами та стратегічними менеджерами для відслідковування зміни значень показників

та загальних тенденцій реалізації стратегії підприємства. Гнучкість даного інструменту означає: 1) Можливість використання багатьох видів панелей управління (основної, додаткової, спеціалізованої (в розрізі перспектив, цілей, показників, стратегічних задач тощо)); 2) Можливість індивідуального вибору різних типів графічного представлення даних (графіки, діаграми, показники тощо) для наповнення різних видів панелей; 3) Можливість використання різних часових інтервалів та вартісних параметрів для різних типів графічного представлення даних. В Додатку Ж та в Додатку І наведено порядок формування аналітичних інформаційних панелей для ініціатив та індикаторів, сформованих із використанням програмного середовища «BSC Designer», що характеризують основні цілі стратегічної карти АПК «Дніпровська».

Для формування звітів суб'єктами системи стратегічного управлінського обліку про результати функціонування збалансованої системи показників в програмі «BSC Designer» використовується інструмент «Report», який дозволяє сформувати стандартизовані звіти за наступними напрямками: вартість стратегії (дані про бюджет та тривалість ініціатив); зусилля та результати (дані індикаторів дій та результатів); план дії (звіт з цілями, ініціативами та відповідальними особами); значення (звіт зі значеннями індикаторів зі стратегічної карти); огляд (деталізований звіт про всі ключові показники ефективності).

Окрім цього існує можливість формування індивідуальних звітів, які можуть бути сформовані стратегічним управлінським бухгалтером виходячи з власних інформаційних потреб або інших суб'єктів стратегічного управління. Будь-який звіт може бути сформовано в рамках визначеного часового інтервалу та за необхідний часовий період (день ... рік) та експортований в форматах HTML або MS Excel для потреб внутрішніх або зовнішніх користувачів.

Описана вище послідовність впровадження збалансованої системи показників як інструменту стратегічного управлінського обліку за

допомогою програмного продукту «BSC Designer дозволяє розмежувати функції стратегічного менеджменту та стратегічних управлінських бухгалтерів в процесі її функціонування. Зокрема, якщо стратегічні менеджери займаються розробкою концептуальних засад формування стратегічної карти, цілей та ключових показників ефективності (планування, контроль), а також безпосереднім прийняттям стратегічних управлінських рішень, то стратегічні управлінські бухгалтери допомагають в розробці ключових показників ефективності, формуванні системи взаємозв'язків між цілями, ключовими показниками ефективності, відповідальними за їх виконання особами, забезпечують організацію інформаційного забезпечення їх формування, здійснення аналізу результатів реалізації стратегії, формування звітності щодо ефективності функціонування системи стратегічного управління підприємством та представлення інформації різним групам заінтересованих користувачів.

Висновки до розділу 4

1. Дослідивши історичні аспекти виникнення стратегічного управлінського обліку в контексті розвитку управлінського обліку наприкінці ХХ-го століття, виділено наступні причини його появи як самостійної сфери наукової діяльності: 1) Виникнення кризи в системі управлінського обліку у 1980-х рр.; 2) Нездатність облікової системи задовольнити потреби стратегічного менеджменту; 3) Недостатній рівень теоретизації управлінського обліку та недостатня розвиненість концепції стратегічного управління. Виділення стратегічного управлінського обліку зі складу традиційної системи управлінського обліку відбувалось шляхом розробки нових моделей, технік та практик, які дозволяли генерувати облікову інформацію стратегічного спрямування, яка могла використовуватись для прийняття стратегічних рішень. Об'єктом дослідження стратегічного управлінського обліку є інформація про

діяльність підприємства та його зовнішнє середовище, необхідна для суб'єктів стратегічного управління, а також інших заінтересованих осіб. Ознаками системи стратегічного управлінського обліку, що вирізняють його зі складу інших інформаційних підсистем управління є наступні:

- 1) Стратегічна управлінська спрямованість;
- 2) Зовнішня орієнтація;
- 3) Орієнтація на майбутнє;
- 4) Застосування фінансових та нефінансових показників.

2. Для підтвердження доцільності розгляду стратегічного управлінського обліку як самостійної сфери наукової діяльності необхідним є ідентифікація його методу, тобто притаманних лише йому засобів пізнання бухгалтерської дійсності. В результаті аналізу існуючих напрацювань вітчизняних та зарубіжних вчених, а також сучасних практик побудови систем управлінського обліку на підприємствах в різних країнах світу обґрунтовано, що метод стратегічного управлінського обліку – це сукупність практик, технік, прийомів та способів (методичних інструментів), які забезпечують збирання, обробку, аналіз та надання облікової інформації, необхідної для ефективної реалізації стратегічного управління, а також підтримку інших управлінських систем підприємства. До складу методу стратегічного управлінського обліку входять його елементи, тобто методичні інструменти, які виникли як в рамках даної системи, так і були запозичені з інших сфер знань, що забезпечують формування інформації, яка підтримує функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства, та які дозволяють визначити рівень ефективності її функціонування. Проведене дослідження стану використання окремих елементів методу стратегічного управлінського обліку в різних країнах світу в історичній ретроспективі дозволило виявити зміну їх пріоритетності, тобто зміну значення окремих елементів методу з позиції визначального засобу генерування інформації стратегічного спрямування на підприємстві.

3. Неможливість систем фінансового та управлінського обліку створити необхідні інформаційні передумови для функціонування підприємств в

умовах глобалізації економіки та ускладнення конкурентної боротьби зумовили необхідність створення та впровадження в діяльність підприємств збалансованої системи показників, що дозволяє усунути існуючі методологічні прогалини шляхом використання фінансових та нефінансових показників і задовольнити зростаючі запити користувачів облікової інформації, особливо в контексті інформаційної підтримки стратегічних управлінських рішень. Збалансована система показників доповнює традиційні фінансові показники нефінансовими індикаторами, орієнтованими принаймні на три інші перспективи – клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання. Таким чином, дана система визначає чотири взаємопов'язані сфери діяльності – перспективи (підвищення фінансової результативності; інвестування у можливості навчання та зростання; підвищення ефективності внутрішніх процесів; підвищення ефективності взаємовідносин з клієнтами), які є критично важливими для всіх підприємств та їх структурних рівнів. Збалансована система показників дозволяє розширити процес вимірювання вартості підприємства через детальний аналіз ролі інших перспектив в даному процесі на основі врахування причинно-наслідкових зв'язків між окремими компонентами вартості, а також через врахування синергетичних результатів, які виникають в результаті ефективного функціонування трьох перспектив нижчого рівня. Графічною формою реалізації збалансованої системи показників є стратегічні карти, які дозволяють забезпечувати комплексне вимірювання процесу створення вартості в результаті аналізу внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства та налагодження дієвого контролю за процесами створення та реалізації стратегій підприємства. Таким чином, застосування збалансованої системи показників змінює спосіб вимірювання ефективності функціонування підприємства та управління його бізнес-процесами, зокрема, в контексті досягнення стратегічних цілей.

4. Подальший розвиток системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві на основі використання збалансованої системи показників

вбачається через реалізацію двох наступних шляхів: 1) Удосконалення змістовних аспектів збалансованої системи показників як основи для побудови системи стратегічного управлінського обліку; 2) Удосконалення організаційно-методичних аспектів збалансованої системи показників на підприємстві як методу стратегічного управлінського обліку. Для безперешкодної реалізації першого шляху розвитку да допомогою чотирьох можливих варіантів запропоновано напрями їх облікового забезпечення. Для реалізації другого шляху розвитку стратегічного управлінського обліку на підприємстві на основі використання збалансованої системи показників розроблено послідовність її впровадження в практичну діяльність підприємств (розкрито порядок реалізації загальноорганізаційних та внутрішньосистемних процедур) на основі використання програмного продукту «BSC Designer», що дозволило більш чітко виокремити функції стратегічних управлінських бухгалтерів у порівнянні зі стратегічним менеджментом підприємства.

Детальніше зазначені питання розкрито у таких працях: [26; 28; 29; 30; 33; 34; 36].

РОЗДІЛ 5.

РОЗВИТОК ІНТЕГРОВАНОГО ЗВІТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНИХ ОБЛІКОВИХ КОМУНІКАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

5.1. Інтегрована звітність як інструмент стратегічних облікових комунікацій: сутність, види та перспективи розвитку

Одним із засобів реалізації зовнішніх стратегічних облікових комунікацій є інтегроване звітування, на основі здійснення якого відбувається розкриття фінансових та нефінансових показників підприємства в формі інтегрованих звітів, зокрема, щодо функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства, а також процесів формування нових та реалізації існуючих стратегій. В основі даного виду комунікацій покладено сигнальну функцію бухгалтерського обліку, виходячи з якої будь-яке додаткове або спеціалізоване розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації у вигляді інформаційних повідомлень (інтегрованих звітів або інших видів звітів) спрямоване на формування належної інформаційної підтримки досягнення стратегічних цілей підприємства, наприклад, таких як залучення додаткових інвестиційних ресурсів, залучення позикового капіталу з меншими витратами, формування позитивного іміджу підприємства в громаді та суспільстві в цілому тощо.

Одним із прикладів реалізації сигнальної функції обліку є розкриття інформації про корпоративну соціальну відповідальність, що подається у вигляді окремого звіту. За допомогою такої практики фірми сигналізують ринку, що вони мають певну позитивну інформацію для оприлюднення [250, с. 506]. Наслідком такого сигналізування має бути переконання постачальників капіталу, які окрім економічних вигід сповідують практику підтримки соціально-орієнтованого бізнесу, в доцільності подальшої

взаємодії з таким підприємством, що здійснює додаткове розкриття інформації.

Однією з основних задач сигнальної облікової теорії є необхідність обґрунтування шляхів подолання інформаційної асиметрії, яка може виникати між менеджментом підприємства та його стейкхолдерами (наприклад, між менеджментом та суб'єктами корпоративного управління, між суб'єктами організації обліку та інвесторами тощо), на основі добровільного розкриття додаткової інформації про діяльність підприємства, зокрема, інформації стратегічного спрямування. Інформаційна асиметрія існує тоді, коли один або декілька стейкхолдерів або менеджерів мають стратегічно орієнтовану інформацію з обмеженим доступом, тоді як непоінформовані стейкхолдери мають інформацію лише з публічного доступу і яка обмеженою. Тому збільшення доступності до такої інформації для різних учасників ринку дозволяє мінімізувати агентську проблему та зменшити рівень інформаційної асиметрії. Для усунення інформаційної асиметрії на підприємстві за допомогою різноманітних додаткових засобів (контроль, моніторинг, тощо) мають бути понесені значні агентські витрати, тому більш ефективним засобом вважається здійснення добровільного додаткового розкриття облікової інформації, необхідної стейкхолдерам.

Вирішення проблеми інформаційної асиметрії має важливе значення не лише для стейкхолдерів окремого підприємства, які внаслідок її існування будуть приймати недостатньо ефективні рішення, а як показали дослідження Дж. Акерлофом «ринку лимонів», також в цілому буде негативно впливати на функціонування життєздатних ринків, з функціонуванням яких пов'язана діяльність підприємства, навіть поступово призводячи до їх повного знищення.

Іспанські дослідники І. Гарсія-Санчес та Л. Ногера-Гамес [209, с. 396] на прикладі аналізу практики оприлюднення інтегрованих звітів в різних країнах світу безпосередньо довели, що існує позитивний зв'язок між розкриттям інформації в інтегрованій звітності та рівнем інформаційної

асиметрії. Даний вплив має більший ефект для тих підприємств, які мають низьку якість фінансової звітності. До подібних висновків щодо існування негативного зв'язку між публікацією інтегрованої звітності та інформаційною асиметрією на основі дослідження діяльності 94-х підприємств за 2017 р. у Європі та Азії дійшли Д. Сріані та Д. Агустія [329, с. 9]. Таким чином, використання інтегрованої звітності дозволяє пом'якшити наслідки виникнення агентської проблеми, полегшити прийняття корпоративних рішень та процес прийняття інвестиційно-позикових рішень зовнішніми стейкхолдерами.

Тому важливими питаннями для дослідників в контексті розвитку практики інтегрованої звітності в Україні є не лише організаційно-методичні аспекти здійснення даного процесу, чому на сьогодні привернута переважна увага вітчизняних вчених, які глибоко займаються даною проблематикою (С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, Р.В. Кузіна [22], О.О. Нестеренко [96], О.Г. Сокіл [123] та ін.), а також і виявлення факторів, які зумовили необхідність розкриття в ній стратегічної інформації, встановлення причин, які вплинули на якісний рівень та достовірність такого додаткового розкриття стратегічної інформації, а також аналіз впливу такої інформації на рішення стейкхолдерів. Наприклад, на думку Р. Уїттінгтона та Б. Якіса-Дугласа на схильність до стратегічних комунікацій через розкриття додаткової облікової інформації ймовірно впливатиме інституційне середовище, ефекти галузі (характер стратегічних інвестицій, конкуренція), специфічні для фірми структурні фактори (структура власності, складність та послідовність аналітиків), та більш умовні фактори фірми (проблеми з ефективністю роботи тощо) [351, с. 416]. Однак, подібні припущення потребують додаткової перевірки з урахуванням національних, галузевих та внутрішніх особливостей функціонування конкретного підприємства.

Оскільки інтегроване звітування передбачає використання для формування інтегрованих звітів інформації з систем фінансового та управлінського обліку, остання з яких має високий рівень конфіденційності,

то однією з проблем функціонування даного засобу здійснення зовнішніх стратегічних облікових комунікацій є пошук оптимальних обсягів та варіантів розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації.

Внаслідок того, що оприлюднення інтегрованих звітів на сьогодні є слабкорегульованою практикою у порівнянні з системою фінансового звітування, то у стратегічного менеджменту є можливість для формування внутрішньої політики оприлюднення інформації. Подібна політика щодо додаткового розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації в інтегрованих звітах є результатом компромісу між досягненням стратегічних цілей через таке додаткове розкриття та втратою конкурентних переваг через інформування конкурентів про стратегічні аспекти діяльності підприємства (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Політика розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації в інтегрованих звітах як компроміс між перевагами та обліковою інформаційною безпекою

На сьогодні серед вчених відсутня єдина позиція стосовно того, чи розкриття інформації про стратегію підприємства в інтегрованій звітності має позитивні наслідки для підприємства, чи є загрозою посилення конкурентної боротьби. Внаслідок чого розробка політики підприємства щодо такого розкриття додаткової інформації є предметом дискусій серед вчених.

З одного боку, розкриваючи стратегічно орієнтовану облікову інформацію, підприємство одержує можливості щодо залучення більш дешевого інвестиційного або позикового капіталу шляхом підвищення рівня корпоративної прозорості та підвищення рівня довіри стейкхолдерів, зменшення рівня інформаційної асиметрії між менеджментом та стейкхолдерами підприємства. Дана теза базується на припущенні, що підприємства, забезпечуючи достовірне розкриття інформації про стратегію, таким чином забезпечують відмежування себе від інших підприємств з гіршою інформацією, тобто які мають гірші результати щодо реалізації існуючих стратегій та гірші стратегічні перспективи. Наприклад, на думку К.С. Армстронга, В.Р. Гуея та Дж.П. Вебера розкриття стратегічної інформації є перевагою корпоративної практики завдяки наступним позитивним наслідкам: 1) Компанія може бути помітною з боку інших корпорацій і допомагає зацікавленим сторонам, особливо інвесторам, кредиторам та професійним аналітикам, контролювати та оцінювати стан та результати діяльності; 2) Є корисним для корпоративного фінансування, коли воно може зменшити витрати на зовнішнє фінансування, поліпшити процес прийняття рішень та утримати менеджерів від здійснення бюджетних обмежень задля своїх особистих інтересів [151, с. 212-214].

Найбільш часто розкриття стратегічної інформації спрямоване на утримання стратегічних стейкхолдерів для забезпечення подальшої співпраці в рамках вже існуючої стратегії (стратегічного проекту), метою чого є демонстрація курсу менеджменту на його подальшу реалізацію, розкриття планів на майбутнє та перспективи успішного завершення такого проекту. Як відмічають з цього приводу Д. Феррейра та М. Резенде розкриття стратегічної інформації відбувається тоді, коли менеджер хоче спонукати партнера фірми здійснити певні стратегічні інвестиції. Такі інвестиції не підлягають укладенню, таким чином, вигреш партнера може залежати від реалізації менеджером певної стратегії. Якщо публічне розкриття інформації якимось чином зобов'язує менеджмент не змінювати стратегічні напрями,

партнери фірми частіше здійснюватимуть інвестиції, пов'язані з цими стратегіями [202, с. 165]. Відповідно, виходячи з розглянутого авторами підходу розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності більше має на меті утримання існуючих стейкхолдерів, а не залучення нових стейкхолдерів до співпраці з підприємством, їх спонукання для подальшої взаємодії в рамках вже напрацьованих стратегічних напрямів.

Однак результати дослідження, проведеного італійськими дослідниками Дж., Меллоні, А. Кальйо та П. Перего, визнають той факт, що в цілому інтегрована звітність оприлюднюється з метою управління враженнями стейкхолдерів [275, с. 220-221]. Підтвердженням цього стало виявлення авторами тенденції розтягування інтегрованих звітів (здійснення їх менш читабельними) та більш оптимістичними (менш збалансованими) у випадку одержання слабких фінансових результатів в даному звітному періоді. Одержані авторами результати подібні до поглядів Р. Уїттінгтона та Б. Якіса-Дугласа [351, с. 402-403], які в цілому вважали розкриття додаткової інформації про стратегію підприємства та здійснення подібних інформаційних стратегічних комунікацій однією з форм репутаційного менеджменту, внаслідок чого основною ціллю їх здійснення є не розкриття достовірної та релевантної інформації про стратегію підприємства, а лише таке її розкриття, яке покращуватиме репутацію підприємства в стратегічному контексті. Подібні висновки також були одержані нами при проведенні аналізу практики розкриття інформації про корпоративну соціальну відповідальність на прикладі китайських компаній [290, с. 513-514].

Таким чином, розкриття інформації в інтегрованій звітності в окремих випадках базується на припущенні, що підприємства добровільно не розкривають все те, що вони знають про діяльність підприємства в стратегічному контексті та плани його стратегічного розвитку, а також іноді здійснюють часткове розкриття такої інформації в тій її частині, яка спрямована на забезпечення вигід його власникам або стратегічному

менеджменту, а не всім стейкхолдерам підприємства. На думку І. Абейсекери подібні випадки відбуваються через те, що діяльність підприємства визначається її змістом та організаційним контекстом (наприклад, організаційними характеристиками і середовищем, в якому воно функціонує), внаслідок чого доцільність добровільного розкриття інформації стає результатом рішення ради директорів, які визначають, що і як потрібно достовірно розкривати, щоб задовольнити потреби стейкхолдерів, замість нейтрального розкриття інформації [140, с. 228-229].

Існування подібної практики формування інтегрованих звітів підприємствами є свідченням того, що стратегічно орієнтована інформація в них також може подаватись в більш оптимістичному світлі за допомогою тематичних та синтаксичних маніпуляцій з метою управління враженнями потенційних стейкхолдерів підприємства. Тому в якості об'єкту впливу стратегічно орієнтованої інформації, що розкривається в інтегрований звітності, можуть бути стейкхолдери, з якими вже взаємодіє підприємство, так і його потенційні партнери, які можуть розпочати співпрацю з підприємством в результаті ознайомлення з його існуючою стратегією та майбутніми перспективами створення вартості.

Якщо ж розглянути проблему достовірності розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрований звітності на основі емпіричних досліджень вчених, то на сьогодні можна констатувати відсутність єдності в їх поглядах. Наприклад, якщо Д. Феррейра та М. Резенде [202, с. 181] наголошують на тому, що суб'єкти формування інтегрованої звітності достовірно розкривають в ній інформацію про стратегію, турбуючись про свою репутацію, то А.В. Тхакор [335, с. 131] вже відмічає, що певна частина підприємств розкриває суб'єктивну інформацію про стратегію, а окремі підприємства з чітко визначеними стратегіями намагаються зменшувати обсяг інформації, який підлягає оприлюдненню.

Проф. Р.А. Дай, також відмічаючи про розкриття підприємствами різних обсягів інформації для стейкхолдерів, до основних причин приховування

інформації при додатковому розкритті відносить наступні: 1) Менеджери підприємства приховують інформацію від інвесторів, вводячи їх в оману, через існування інформаційної асиметрії; 2) Конфіденційна інформація не підлягає розкриттю через відсутність власності на неї з боку менеджерів; 3) Розкриття додаткової інформації може призвести до загострення проблеми між керівництвом підприємства та його акціонерами [196, с. 141-142]. Тому проблема необхідності забезпечення достовірності та суттєвості розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності є одним з актуальних напрямів досліджень для сучасних вчених.

З іншого боку, підприємство шляхом оприлюднення інтегрованої звітності розкриває свої наміри щодо стратегічного розвитку та про власні стратегічні перспективи, порушуючи рівень своєї інформаційної безпеки, чим можуть скористатись конкуренти. Розкриття стратегічно орієнтованої інформації відображає майбутні наміри стратегічного менеджменту підприємства, тобто інформацію про те, яким вони бачать його майбутнє і які стратегічні ініціативи будуть здійснюватися ними для досягнення визначених стратегічних цілей. Тому зовнішнє розкриття подібної інформації, спрямоване на подолання проблеми інформаційної асиметрії, може стати причиною виникнення іншої проблеми, що також може зумовити необхідність здійснення додаткових трансакційних витрат, які необхідно понести на ліквідацію проблеми витоків конфіденційної стратегічної інформації. Конкуренція на ринку може стримувати добровільне розкриття стратегічної інформації в інтегрованій звітності підприємства через збільшення потенційних витрат, які необхідно буде здійснити на посилення конкурентної боротьби. І чим більшим є рівень конкурентної боротьби, тим меншим буде обсяг інформації про стратегію, який буде підлягати розкриттю.

На існування проблеми виникнення можливих негативних наслідків додаткового розкриття інформації про стратегію підприємства вчені вперше звернули увагу в контексті розгляду моделі «додаткового сигналізування з

двома аудиторіями», коли розкриття інформації інвесторам та позичальникам також призводить до її розкриття конкурентам, що може негативно вплинути в кінцевому випадку на його майбутні грошові потоки. Так, С. Бхаттачарія та Дж. Ріттер [165, с. 335-337] за допомогою розробленої рівноважної моделі довели, що підприємства з більшою інтенсивністю винахідництва та витрат на дослідження та розробки, тобто з більшою кількістю патентів, інновацій та нематеріальних активів, лише частково надають таку інформацію зовнішнім стейкхолдерам при здійсненні додаткового розкриття. Оскільки вони не схильні до розкриття конфіденційної інформації, яка може призвести до розмиття інтересів її власників. В той же час, такі підприємства можуть потребувати додаткового фінансування з ринку капіталу, що зумовлює необхідність пошуку способів та каналів передачі інформації («сигнальної рівноваги»), які одночасно дозволятимуть залучити інвесторів та мінімізувати можливість втрати своїх конкурентних позицій внаслідок такого додаткового розкриття. Таким чином, особлива увага має приділятися розкриттю інформації про стратегічні активи підприємства, наявність яких забезпечує підприємству одержання конкурентних переваг на ринку (див. п. 3.2), оскільки захист інформації про стратегічні активи буде заважати підприємствам-конкурентам в імітуванні або розробці замінників таких активів.

Про існування подібних несприятливих наслідків розкриття стратегічної інформації також відмічає А. Вагенхофер, наголошуючи, що така інформація може мати важливе значення одночасно як для підвищення вартості емітента звітності, так і для його конкурентів. Сприятлива інформація збільшує ринкову вартість підприємства, але може спонукати опонента до дискретних дій, що призведуть до необхідності здійснення підприємством витрат [344, с. 360]. Подібно до С. Бхаттачарії та Дж. Ріттера автор приходять до такого ж висновку, що такий процес розкриття інформації (повної або часткової) завжди знаходиться у рівновазі, оскільки перебуває під впливом двох наступних факторів – потенційні вигоди від розкриття (максимізація вартості

підприємства на ринку) та потенційні витрати, які підприємство буде нести внаслідок несприятливих дій конкурентів на ринку (входження на ринок або збільшення ринкової частки конкурента).

Внаслідок можливості виникнення негативних наслідків додаткового розкриття інформації, передусім внаслідок її використання конкурентами для покращання своєї ринкової позиції, обсяг і зміст стратегічної інформації, яка розкривається в інтегрованих звітах, має обов'язково контролюватися суб'єктами корпоративного управління у взаємодії зі службою інформаційної безпеки, та визначатись на основі порівняльного аналізу наслідків оприлюднення такої інформації в інтегрованому звіті. В той же час, вся стратегічно орієнтована інформація має бути передана різним видам внутрішніх стейкхолдерів підприємства, на основі якої має відбуватись розробка нових стратегій, а також коригування і контроль за реалізацією існуючих стратегій. Окрім цього, в залежності від рівня стратегічної взаємодії підприємства з різними групами стейкхолдерів, окремим з них також може бути надана вся стратегічно орієнтована інформація, що дозволить максимізувати вартість підприємства внаслідок підвищення ефективності такої взаємодії.

З позиції визначення впливу облікової інформаційної безпеки підприємства на процес розкриття стратегічної інформації про його діяльність в інтегрованій звітності підприємства важливе значення мають результати досліджень, проведені М. Ебертом, У. Шафером та Г.Т. Шнейдером. Автори, дослідивши особливості добровільного розкриття облікової інформації компаніями світу встановили, що менеджери пристосовують свою стратегію розкриття інформації до ймовірності та очікуваного масштабу витоків. Зростаюча ймовірність сприяє добровільному розкриттю інформації, якщо витoki просто піддають розкриттю інформацію про менеджера та перешкоджають розкриттю, якщо витoki додатково розкривають зміст інформації про менеджера [198]. Таким чином, розглядаючи одержані результати в контексті розкриття в інтегрованій

звітності стратегічно орієнтованої інформації можна констатувати, що в інтегрованих звітах підприємств буде розкриватись та інформація, яка не становить комерційної таємниці та переваги від оприлюднення якої будуть більшими, ніж можливі загрози його інформаційній безпеці, а також оприлюднюватиметься та стратегічно орієнтована інформація, щодо якої найбільш ймовірно можливі витoki за незалежних від працівників підприємства причин.

Ще однією з причин приховування певної стратегічно орієнтованої інформації та її нерозголошення в інтегрованій звітності може бути існування невпевненості в рішеннях стейкхолдерів, які вони будуть приймати в результаті її оприлюднення. Як відмічає з цього приводу Дж. Суїйс, підприємство може віддати перевагу не розголошувати свою приватну інформацію, якщо його керівництво не впевнене у реакції інвестора [333, с. 407]. Таким чином, до складу інтегрованої звітності підприємства найчастіше включається та стратегічно орієнтована інформація, стосовно якої існує визначеність реакції стейкхолдерів підприємства і оприлюднення якої позитивно впливає на досягнення його цілей (стейкхолдери приймають на її основі позитивні з позиції підприємства рішення), та не включається до інтегрованої звітності така інформація, яка негативно впливає на діяльність підприємства (існує дуже високий ризик прийняття несприятливих рішень) або щодо якої відсутня впевненість щодо рішень, які можуть бути прийняті стейкхолдерами на її основі (існує ризик прийняття несприятливих рішень).

Про необхідність обмеження розкриття окремої інформації про діяльність підприємства також почали наголошувати і розробники МСФЗ. Так, у березні 2019 року Консультативна рада МСФЗ для обговорення питань розкриття конфіденційної інформації, розглянувши питання її розкриття підприємствами, опублікувала дискусійний документ порядку денного, в якому було визначено, що конфіденційна інформація – це інформація, розголошення якої може призвести до комерційних збитків для суб'єкта господарювання [192, с. 7]. Відповідно, розробники МСФЗ, незважаючи на

виділені переваги її розкриття, подібно до розглянутих вище поглядів вчених (С. Бхаттачарія та Дж. Ріттер), відмічають про необхідність його обмеження, внаслідок чого має забезпечуватись певний баланс, як результат узгодження між прозорістю розкриття інформації та недоліками розкриття конфіденційної інформації. Окрім цього в даному документі виділяються типи конфіденційної інформації, зокрема, які безпосередньо стосуються стратегічного планування: 1) Опис капіталізованих нематеріальних активів; 2) Інформація про внесок основного замовника в прибутки підприємства; 3) Стратегічне обґрунтування та ключові цілі придбання. Відповідно, в залежності від специфіки підприємства має бути виявлена та інформація, розкриття якої може призвести до понесення збитків, і щодо її оприлюднення має бути розроблена відповідна політика, яка базуватиметься на балансі переваг та недоліків від такого розкриття стратегічної інформації.

Окрім цього, на політику розкриття стратегічної інформації в інтегрованій звітності також впливають витрати, які підприємство несе на здійснення даного процесу (збір, обробка, оприлюднення та розповсюдження), а також підтвердження достовірності таких даних. Такі витрати є достатньо значними, і їх обсяг залежить від обраного формату (стандарту, моделі, концепції тощо) формування інтегрованої звітності та розміру підприємства, що складає звітність. Чим більшим є підприємство, тим більшими є такі витрати. Існування таких витрат на збір, підготовку стратегічної інформації та її розповсюдження у вигляді інтегрованої звітності також є однією з причин обмеження додаткового розкриття. Дану тезу підтверджує той факт, що зі значним падінням темпів розвитку економіки в Україні після 2014 року значна кількість вітчизняних підприємств перестала оприлюднювати інтегровані звіти, що до цього часу щорічно подавались за допомогою використання різних видів та форматів складання подібних інтегрованих звітів («Звіт з прозорості», «Звіт про корпоративну соціальну відповідальність», «Звіт про соціальну відповідальність», «Звіт про прогрес», «Звіт про сталий розвиток», «Нефінансовий звіт», «Соціальний звіт» тощо).

Одним із шляхів мінімізації таких витрат є пошук нових та менш витратомістких способів донесення та оприлюднення додаткової інформації до користувачів. Так, в останнє десятиліття значно змінились способи донесення корпоративної інформації до стейкхолдерів, тобто технології реалізації засобів облікової стратегічної інформаційної взаємодії, основне місце серед яких зайняв Інтернет. Внаслідок цього саме Інтернет на сьогодні слід розглядати як основний засіб стратегічних облікових комунікацій менеджменту підприємства з його стейкхолдерами (інвестори, позичальники, інституційні інвестори, громадськість, міжнародні партнери тощо), зокрема, шляхом оприлюднення в середовищі Інтернет інтегрованої звітності. Використання такого засобу комунікаційної взаємодії, який надає доступ до облікової інформації з будь-якого місця та в будь-який момент часу, дозволяє значно мінімізувати витрати на процес оприлюднення інтегрованої звітності та в цілому на забезпечення стратегічної облікової комунікації зі стейкхолдерами підприємства.

На сьогодні поняття «інтегрована звітність» або «інтегроване звітування» (передбачає розгляд формування інтегрованої звітності як окремого процесу (С.Ф. Голов, В.М. Костюченко та Р.В. Кузіна [22])) можна розглядати як у вузькому, так і у широкому розумінні. Переважною більшістю вітчизняних науковців в останні роки використовується поняття «інтегрована звітність», під якою розуміється відповідні звіти, які включають фінансові та нефінансові показники, що були сформовані на основі методології їх формування, розробленої «Міжнародною Радою з Інтегрованою звітності» («The International Integrated Reporting Council» – IIRC). Дана організація утворилась у 2010 р. в результаті об'єднання зусиль провідних регуляторів облікової практики в світі (Ради з МСФЗ, Комітету FASB, Міжнародної федерації бухгалтерів та значної кількості професійних організацій, аудиторських та консалтингових компаній, громадських організацій тощо) в напрямі розробки нової інтегрованої форми звітування компаній, яка б базувалась на інтегрованому мисленні, орієнтувалась на цілі

сталого розвитку та забезпечувала б більш достовірне та релевантне розкриття інформації про вартість підприємств.

Бачення IIRC визначається як світ, у якому розподіл капіталу та корпоративна поведінка узгоджуються із загальними цілями фінансової стабільності та сталого розвитку за допомогою циклу інтегрованої звітності та мислення [336]. Виходячи з такого бачення ціллю функціонування IIRC є формування нової концепції корпоративного звітування, яка б стала традиційною практикою і відповідала сучасним потребам всіх груп стейкхолдерів підприємства, дозволяючи як зберігати вартість самого підприємства, так і орієнтуватись на суспільні цінності (соціальні, екологічні, суспільні аспекти діяльності підприємств).

З моменту свого створення у 2010 р. членами IIRC спочатку відбувалась обробка, накопичення ідей та їх систематизація і узагальнення, що завершилось у 2013 р. опублікуванням Проекту міжнародного стандарту інтегрованої звітності <IR>. Протягом 2013-2018 років даний проект проходив обговорення, звіти, сформовані на його основі і практика їх формування піддавалась вивченню та глибокому аналізу науковців різних країн світу. У 2018 році після внесення незначних коригувань даний документ набув статусу «Міжнародного стандарту інтегрованої звітності <IR>», який подібно до практики формування стандартів фінансової звітності в подальшому почали називати міжнародною концептуальною основою інтегрованої звітності (International <IR> Framework).

Швидке (протягом 2010-2013 рр.) формування чітких та зрозумілих методологічних засад формування інтегрованої звітності представниками IIRC та її підтримка міжнародною обліковою спільнотою привернули до концепції інтегрованої звітності <IR> широку увагу облікової спільноти та фактично підтвердили провідну роль IIRC як організації, яка забезпечує міжнародну регламентацію інтегрованої звітності в світі. У серпні 2022 року організації, що забезпечувала подальший розвиток концепції <IR> (Value Reporting Foundation), об'єдналася з IFRS Foundation

В основу всіх документів, які публікувались під егідою ІРС, закладаються три фундаментальні цінності: 1) Орієнтація на створення вартості для підприємства та інших членів суспільства; 2) Розкриття інформації про діяльність підприємства в розрізі шести видів капіталу; 3) Висвітлення всіх процесів підприємства, завдяки яким відбувається створення, збереження або руйнування вартості. Таким чином, визначальним з позиції розвитку бухгалтерського обліку є необхідність оприлюднення в інтегрованих звітах інформації в розрізі шести видів капіталу (фінансовий, фізичний, інтелектуальний, людський, соціально-екологічний, репутаційний) та за допомогою одночасного використання фінансових та нефінансових показників. Це породжує необхідність розробки методик оцінки для нових з позиції обліку видів капіталу та пошуку найбільш оптимальних варіантів показників, які дозволятимуть відобразити вплив даних видів капіталу на процес створення, збереження та руйнування вартості.

При формуванні інтегрованої звітності відбувається перенесення акцентів з фінансової результативності підприємства на його здатність створювати вартість для самого себе та для суспільства в цілому за допомогою наявних в його розпорядженні видів капіталу. Розкриття подібної інформації в інтегрованих звітах дозволяє різним групам стейкхолдерів підприємства оцінити стратегічні перспективи подальшого розвитку підприємства та скоригувати їх прагнення щодо інвестування капіталу або надання в користування позикового капіталу, а також дозволяє власникам та менеджменту різних рівнів підприємства приймати більш ефективні рішення щодо розподілу наявних в розпорядженні ресурсів. Таким чином, у стейкхолдерів з'являється можливість побачити та проаналізувати повну історію створення вартості на підприємстві за допомогою взаємопов'язаної системи оприлюднених фінансових та нефінансових показників.

Як відмічає з цього приводу один з керівників компанії «ЕУ» Х.К. Клімент, для дедалі більшої кількості бізнес-стейкхолдерів традиційні моделі звітності постали перед викликом, щоб не відставати від

переосмислення вартості у XXI-му столітті та від зростаючого бажання бачити далі звичайних фінансових даних. Закріплюється ширше розуміння вартості. Вихід за межі фінансового капіталу визнає ще дві території: по-перше, спільну вартість, яку створює організація, що приносить користь її прямим стейкхолдерам; по-друге, вартість, яку вона породжує для суспільства та навколишнього середовища. Використання всіх цих цінних територій для орієнтування на звітність має величезний потенціал для компаній, що дає змогу глибше зрозуміти їх ризики та, що найважливіше, можливості [242, с. 3]. Таким чином, інтегровану звітність слід розглядати як засіб стратегічних облікових комунікацій підприємства з його стейкхолдерами.

З початку 2020 р. IIRC ініціював процес перегляду «Міжнародного стандарту інтегрованої звітності <IR>» в розрізі трьох основних напрямів: 1) Розуміння бізнес-моделі підприємства; 2) Визначення відповідальності за формування інтегрованої звітності; 3) Визначення перспектив регулювання процесу формування інтегрованих звітів. На основі дискусій, обговорень та аналізу чинної практики (1470 суб'єктів в 55 юрисдикціях) у лютому 2021 року IIRC удосконалив «Міжнародний стандарт інтегрованої звітності <IR>» шляхом внесення значних правок до його змісту, вперше з моменту випуску Проекту міжнародного стандарту, результатом чого стала публікація «Міжнародної концептуальної основою інтегрованої звітності <IR>» (2021 р.), яка замінила «Міжнародний стандарт інтегрованої звітності <IR>», внаслідок чого сам стандарт і його попередні версії були названі консультативними чернетками концептуальної основи інтегрованої звітності <IR>.

Якщо на сьогодні переважною більшістю дослідників формування підприємствами інтегрованої звітності асоціюється з практикою її регулювання IIRC, то до моменту виходу Проекту міжнародного стандарту інтегрованої звітності <IR> вчені розглядали інтегровану звітність як будь-яку звітність, яка включає фінансові та нефінансові показники та формується

на основі використання різноманітних систем стандартів та методологій. Наприклад, в дослідженні В.В. Євдокимова, С.Ф. Легенчука, Д.О. Грицишена та О.М. Барішнікової [65, с. 112-149] розглядаються методичні положення формування показників інтегрованої звітності на основі стандартів «AA 1000», положень Глобального Договору, «Стандартів Саншайн» та «GRI». Подібну позицію також можна спостерігати в праці М.В. Корягіна та П.О. Куцика [76, с. 147-155]. Для того, щоб розмежувати інтегровану звітність, що складається підприємствами на основі регулятивних документів IIRC, від інших форматів інтегрованої звітності, які на сьогодні активно розробляються міжнародними організаціями та інституціями (IAASB, GRI, Accountancy Europe, Corporate Reporting Dialogue, UNCTAD, TCFD, EFRAG тощо), в дослідженні пропонується називати її інтегрована звітність <IR>.

Окрім цього, на рівні окремої країни, зокрема, в Україні, реалізація концепції інтегрованої звітності може відбуватись шляхом введення нормативного регулювання практики формування спеціалізованих інтегрованих (нефінансових) звітів. Такі звіти хоча і не називаються інтегрованими, однак містять у своєму складі набір фінансових та нефінансових показників, які характеризують різноманітні аспекти діяльності підприємства (соціальні, екологічні, інноваційні, людські тощо). Так, у 2017 р., базуючись на положеннях Директиви 2014/95/EU до складу Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [109] було внесено зміни, за якими середні та великі компанії повинні складати спеціалізований «Звіт про управління».

Згідно ст. 1 Директиви 2014/95/EU великі підприємства, що є суб'єктами суспільного інтересу та мають середню кількість працівників більше 500, протягом фінансового року повинні складати Звіт про управління, в який включається нефінансова інформація, що є необхідною для розуміння діяльності і відображає ефективність і стан їх діяльності та стосується як мінімум екологічних, соціальних і службових питань, дотримання прав людини, боротьби з корупцією і хабарництвом [191]. Подібні законодавчі

новації напряду вплинули на вітчизняних суб'єктів регулювання облікової практики, внаслідок чого для окремої групи українських підприємств була введена норма щодо необхідності формування звіту про управління, як вітчизняного і значно скороченого варіанту інтегрованого звіту.

Згідно чинного законодавства звіт про управління є документом, що включає фінансову та нефінансову інформацію про стан і перспективи розвитку підприємства, основні ризики і невизначеності його діяльності. Для удосконалення порядку його складання та уточнення змістовних аспектів Наказом Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018 р. було затверджено Методичні рекомендації зі складання звіту про управління [91], які можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків, бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств), та які значною мірою повторюють основні положення Директиви 2013/34/EU в частині розкриття нефінансової інформації.

Таким чином, Звіт про управління, який складають європейські компанії згідно Директиви 2013/34/EU та Звіт про управління, необхідність формування якого визначається національним законодавством, також можна вважати одним з варіантів інтегрованої звітності, незважаючи на відсутність глибокої філософії (інтегрованого мислення) та деталізованої методології його формування (принципів, спеціалізованих стандартів або концептуальних засад формування) та значно менший обсяг самого звіту, який необхідно складати.

Окрім інтегрованої звітності та Звітів про управління в останні роки зарубіжні та вітчизняні підприємства здійснюють додаткове розкриття інформації про свою діяльність за допомогою Соціальних звітів та Звітів про сталий розвиток. В основі формування двох додаткових видів звітності, яким теж притаманний інтегрований характер, оскільки в них теж передбачено одночасно розкривати фінансові та нефінансові показники підприємства за визначеними напрямками (соціальна діяльність, роль підприємства в контексті

сталого розвитку). При цьому такі звіти не можна розглядати в якості повноцінного інструменту стратегічних облікових комунікацій внаслідок існування наступних відмінностей у порівнянні з інтегрованою звітністю <IR>: 1) Вони не орієнтовані на розкриття інформації для стейкхолдерів, які готові здійснювати довгострокові інвестиції / позичання капіталу; 2) Вони не враховують вплив різних видів капіталу на формування вартості в довгостроковій перспективі.

На сьогодні наукові дослідження в частині розкриття інформації про стратегію підприємства в інтегрованій звітності перебувають на початковій фазі свого розвитку, що пояснюється наступними причинами:

1) Це пов'язано з відсутністю фундаментальних досліджень та одержаних вагомих результатів в цілому щодо необхідності розкриття інформації про стратегію підприємства в бухгалтерській звітності та вплив такої практики на подолання агентської проблеми функціонування корпоративних структур;

2) Це обґрунтовується достатньою новизною концепції інтегрованої звітності <IR>, відсутністю тривалої практики її використання підприємствами, внаслідок чого на сьогодні ще недостатньо емпіричного матеріалу для проведення аналізу ефективності розкриття інформації про стратегію підприємства як засобу підвищення ефективності стратегічних облікових комунікацій.

В Україні подібні дослідження взагалі майже не проводяться вченими, як через вищезазначені причини, так і в цілому через вузьку спрямованість досліджень в сфері обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління суто на систему стратегічного менеджменту, без врахування необхідності здійснення підприємствами окрім внутрішніх, також і зовнішніх стратегічних облікових комунікацій за допомогою додаткових засобів розкриття інформації. В той же час, з проблеми розкриття інформації про стратегію в бухгалтерській звітності можна знайти ряд зарубіжних публікацій в сфері бухгалтерського обліку, фінансів, стратегічного

менеджменту та корпоративного управління. Проведений аналіз літературних джерел дозволив встановити відсутність єдності поглядів стосовно того, яким же саме чином слід забезпечити розкриття інформації про реалізацію існуючих та розробку нових стратегій підприємства. При цьому переважна більшість вчених наголошує на необхідності поширення подібної практики та її ефективності, внаслідок чого з'являються пропозиції щодо необхідності обов'язкового розширення корпоративної звітності в даному напрямі, що є одним із напрямів подолання зростаючого розриву між можливостями корпоративної звітності та інформаційними потребами і запитамі стейкхолдерів.

Так, компанія «KPMG International», провівши аналіз наповнення звітності 270-ти найбільших публічних компаній світу [310] до складу основних напрямів її удосконалення віднесла необхідність надання більш глибокого аналізу стратегії, що дозволить забезпечити усунення розриву між інформаційними потребами стейкхолдерів та інформацією, що надається в корпоративній звітності. Однією з основних причин існування такого розриву було визначено короткострокову орієнтацію корпоративної звітності та відсутність у ній зв'язку з прийнятою корпоративною стратегією. Подібні результати досліджень також були одержані представниками «PwC» [337] на основі аналізу діяльності компаній, що входять до Британського індексу FTSE 350. В результаті було виявлено, що для того, щоб корпоративна звітність забезпечувала підтримку у вирішенні глобальних проблем, вона має бути відповідним чином удосконалена. Зокрема, одним з напрямів такого удосконалення було визначено необхідність її переорієнтації на розкриття стратегічної інформації та додаткове розкриття інформації у відповідь на запити стейкхолдерів. При цьому важливою проблемою формування інтегрованої звітності є необхідність забезпечення балансу інтересів між традиційними користувачами фінансових звітів (акціонерами) та іншими стейкхолдерами, зокрема, користувачами стратегічно орієнтованої інформації.

З іншого боку, про необхідність застосування інтегрованої звітності як засобу стратегічних облікових комунікацій наголошують самі представники бізнесу. Так, менеджмент одного з найбільших банків Австралії «Westpac» прагнув покращити довіру стейкхолдерів шляхом надання більшої прозорості та доступності розкриття інформації у відповідності до вимог Світового банку, який намагався встановити, як різні внутрішні функції сприяють загальній організаційній стратегії. Дану проблему дозволило вирішити застосування інтегрованого підходу до звітування, що дозволив зосередитись на надійних та релевантних нефінансових даних, оцінивши внутрішню узгодженість, щоб переконатися, що всі частини бізнесу працюють разом [242, с. 10].

Внаслідок активного розвитку концепції інтегрованої звітності <IR> в світі та здійснення за її допомогою стратегічних облікових комунікацій на підприємствах різних галузей економіки та сфер економічної діяльності, на сьогодні вже можна спостерігати її поступову інтеграцію в систему стратегічного менеджменту підприємств. Так, представники компанії «ACCA» вивчивши тенденції, які найімовірніше сформуєть професію стратегічного планування та управління ефективністю протягом наступного десятиліття, встановили додаткові навички та атрибути, які професійні бухгалтери в даній сфері повинні будуть розвивати протягом наступних 5-10 років. Вони включають в себе здатність більш ризиковано підходити до ризиків та управління ними, розуміти екологічні норми, стійкість та інтегровану звітність [293]. Таким чином, для ефективного функціонування систем стратегічного планування та управління ефективністю підприємств в майбутньому необхідною є підготовка фахівців, які будуть забезпечувати інформаційну та організаційну підтримку даних процесів, зокрема, володіти навичками формування та аналізу інтегрованої звітності підприємства.

До складу подальших перспектив розвитку інтегрованої звітності як інструменту стратегічних облікових комунікацій можна віднести наступні:

1) Уточнення факторів та причин через які окремі підприємства використовуються інтегровану звітність в її широкому розумінні в якості засобу здійснення зовнішніх стратегічних облікових комунікацій;

2) Аналіз провідного світового досвіду додаткового розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації підприємства (інтегрованої звітності, звітів про управління, стратегічних звітів, нефінансової звітності, звітів про сталий розвиток тощо);

3) Удосконалення змістовного наповнення стратегічно орієнтованої облікової інформації підприємства, яка підлягає додатковому розкриттю підприємствами;

4) Розробка найбільш оптимальних варіантів розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації українськими підприємствами за допомогою використання інтегрованої звітності в її широкому розумінні.

5.2. Розкриття інформації про стратегію підприємства в інтегрованій звітності: аналіз існуючих підходів

Оскільки на сьогодні відсутня єдина концептуальна основа інтегрованої звітності в її широкому розумінні, а також відсутня єдина загальноприйнята модель формування такої звітності, то змістовне наповнення інтегрованих звітів в частині інформації про стратегію підприємства визначається суб'єктами регулювання таких моделей, які формують відповідне нормативне забезпечення.

Встановлені суб'єктами нормативні вимоги визначають специфіку формату інтегрованого звіту та є засобом реалізації цілей, які в цілому покладаються на оприлюднення додаткової інформації про діяльність підприємства (підвищення рівня прозорості та підзвітності, досягнення цілей сталого розвитку, підвищення якості корпоративного звітування тощо). Запровадження подібної практики є наслідком формування загальної тенденції серед бухгалтерської наукової спільноти щодо необхідності

удосконалення корпоративної звітності в частині розкриття інформації про стратегію підприємства, яка знайшла своє відображення в розвитку нормативного регулювання практики нефінансового та інтегрованого звітування.

Проведений аналіз існуючих систем регулювання додаткового розкриття інформації про діяльність підприємств дозволив встановити, що здійснення зовнішніх стратегічних облікових комунікацій забезпечується за допомогою наступних видів інтегрованої звітності в її широкому розумінні (рис. 5.2).

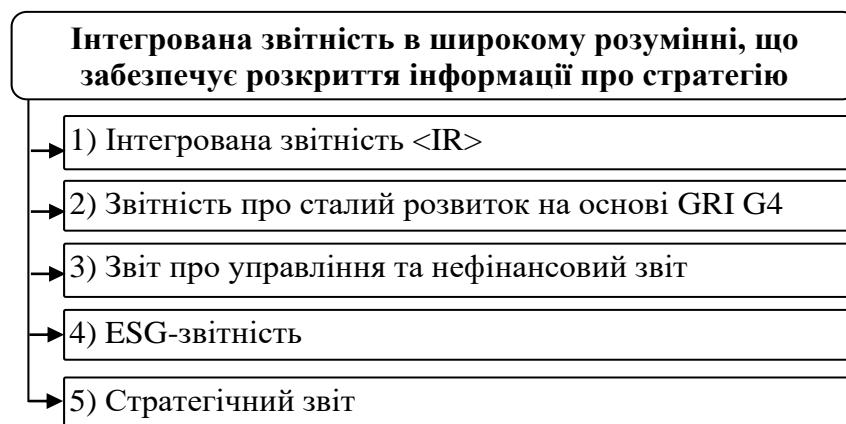


Рис. 5.2. Види інтегрованої звітності в її широкому розумінні, що забезпечують розкриття інформації про стратегію підприємства

Суб'єкти розробки та регулювання даних видів інтегрованої звітності (рис. 5.2) конкурують між собою з позиції набуття статусу основного стандарту інтегрованого звітування в світі. Окремі з них розробляються з метою поширення в рамках певних країн (Стратегічний звіт – Великобританія) або регіональних утворень (Звіт про управління та нефінансовий звіт – країни ЄС, асоційовані члени ЄС – Україна), або з метою поширення на глобальному рівні (<IR>, GRI, ESG-звітність). В останні роки можна побачити як поступову спеціалізацію одних видів стандартів на формування достатньо вузькопрофільної звітності, зокрема, яка забезпечує досягнення цілей сталого розвитку (звітність за GRI та ESG-звітність), так і констатувати загострення боротьби між незалежними міжнародними

регуляторами та урядовими структурами, які регулюють практику інтегрованого звітування в окремих державах та державних об'єднаннях (IIRC, Рада з фінансової звітності, Європейський парламент).

1) *Інтегрована звітність <IR>*. Однією з важливих задач оприлюднення інтегрованої звітності <IR> є інформування різних груп стейкхолдерів про стратегію підприємства, як вона сформована, як реалізується та досягається, і якими є стратегічні перспективи підприємства. У складі «Міжнародного стандарту інтегрованої звітності <IR>» можна виділити цілий ряд аспектів, які підтверджують це:

1) До складу керівних принципів стандарту, які надають поняття про зміст інтегрованого звіту і про спосіб представлення інформації в ньому, включено принцип «стратегічний акцент і майбутні напрямки». Згідно даного принципу інтегрований звіт повинен забезпечити розуміння стратегії організації, і того, як вона відноситься до її здатності створювати цінність в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі та використання нею капіталів та її впливу на капітали [182, с. 6]. А з іншого боку, прийняття стратегічної спрямованості та майбутньої орієнтації в інтегрованому звіті включає в себе чітке формулювання того, як постійна наявність, якість та доступність значних капіталів підвищує здатність організації досягати її стратегічних цілей в майбутньому і тим самим створювати цінність [182, с. 18];

2) Згідно визначення інтегрований звіт є стислим викладом інформації про те, як стратегії організації, управління нею, її діяльність та перспективи в контексті зовнішнього середовища, допомогли створити цінність в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі [182, с. 8];

3) Необхідність включення до змісту інтегрованого звіту інформації про стратегію підприємства та взаємозв'язок поточної діяльності з майбутніми стратегічними цілями в частині наступних розділів: 4А «Огляд організації та зовнішнє середовище» (аналіз зовнішніх факторів, які можуть вплинути на здатність підприємства реалізувати свою стратегію); 4В «Управління»

(процеси прийняття стратегічних рішень, механізми стимулювання на основі досягнення стратегічних цілей); 4C «Можливості та ризики» (стратегічні можливості підприємства, заходи з пом'якшення ризиків для досягнення і реалізації стратегічних цілей, стратегій, політик, цілей і показників продуктивності); 4E «Бізнес-модель» (диференціація підприємства на ринку, адаптація до змін зовнішнього середовища, зв'язок з інформацією щодо стратегії, можливостей, ризиків і продуктивності, 4F «Продуктивність» (показники ефективності досягнення стратегічних цілей); 4G «Погляд на майбутнє» (можливості, ризики, виклики та невизначеності, з якими може зіткнутись підприємство при реалізації своєї стратегії в майбутньому);

4) Виділення окремого розділу, який описує змістовне наповнення інтегрованого звіту, безпосередньо щодо стратегії та розподілу ресурсів підприємства (у якому напрямі організація розвивається, і як вона має туди потрапити), про продуктивність (якою мірою організація досягла своїх стратегічних цілей, і які вона має результати з точки зору капіталів, що з'явилися в результаті здійснення діяльності?), а також про її погляд у майбутнє (Які можливості, ризики, виклики та невизначеність можуть постати перед організацією на шляху до реалізації її стратегії, і які є можливі результати для її бізнес-моделі та майбутньої діяльності?) [182, с. 7] (Додаток Є).

Наведена в розділі 4D «Стратегія та розподіл ресурсів» Міжнародного стандарту інтегрованої звітності <IR> дозволяє встановити, чи має підприємство наміри щодо створення нових видів продукції, розширення виробничих потужностей та виходу на нові ринки. Для надання такої інформації в інтегрованому звіті можна використовувати класичні моделі здійснення стратегічного аналізу діяльності підприємства, які розкривають його довгострокові перспективи під впливом зовнішнього середовища та описують процес створення вартості в довгостроковому періоді. Для користувачів інтегрованих звітів в даному контексті важливою є інформацію щодо фінансових витрат підприємства на подолання загроз зовнішнього

середовища та в цілому щодо подальшої реалізації існуючих та впровадження нових стратегій підприємства.

Наведені вище аспекти, які характеризують спрямованість інтегрованої звітності <IR> на розкриття стратегічно орієнтованої інформації, підтверджують те, що інтегрована звітність розвиває організаційну культуру до управління можливостями підприємства, а також узгоджує стратегію та ключові показники, що характеризують ризики, в цілому забезпечуючи розкриття інформації про процеси створення, збереження та руйнування вартості в довгостроковій перспективі.

В Концептуальній основі інтегрованої звітності <IR> [243], опублікованій у січні 2021 року, стратегічний фокус та орієнтацію на майбутнє також включено до складу керівних принципів, яких слід дотримуватися під час підготовки та презентації інтегрованих звітів. Окрім цього, в даному документі наголошується про необхідність розкриття інформації про стратегію підприємства в контексті змістовного наповнення таких розділів інтегрованого звіту як «Огляд організації та зовнішнє середовище», «Бізнес-модель», «Ризики та можливості», «Стратегія та розподіл ресурсів», «Продуктивність» та «Перспективи». Це дозволяє говорити про те, що розкриття інформації як безпосередньо про самі стратегії підприємства, результати, що підтверджують їх досягнення, та позитивні і негативні фактори, які сприяють / перешкоджають досягненню стратегічних цілей підприємства, «червоною лінією» проходить крізь концептуальні основи, які регулюють питання підготовки та презентації інтегрованої звітності <IR>. В цілому розкриття стратегічно орієнтованої інформації та інформації про поточну діяльність у її взаємозв'язку зі стратегічними цілями підприємства є основоположним елементом інтегрованого мислення, спрямованого на досягнення фінансової стабільності та сталого розвитку підприємств.

2) *Розкриття стратегічних аспектів діяльності підприємства в звітності про сталий розвиток на основі моделі GRI G4.* Американська

компанія «GRI», створена наприкінці 1990-х років після екологічної катастрофи в Мексиканській затоці, розробила методологію додаткового розкриття інформації, первісно спрямовану на дотримання підприємствами добросесної та відповідальної поведінки стосовно навколишнього середовища, яка в подальшому була розширена шляхом включення до її складу економічних та соціальних показників, а також особливостей управління підприємствами.

Розроблені нею у 2000-му році стандарти GRI (G1) – першої версії, набули значного поширення в світі, що призвело до перетворення материнської компанії на некомерційну організацію та переміщення її центрального офісу до Європи. Популярність даних стандартів внаслідок можливості досягнення за їх допомогою цілей сталого розвитку зумовила випуск нових версій стандартів (GRI (G2) – 2002 р., GRI (G3) – 2006 р, GRI (G4) – 2013 р.), в яких розширювався набір найбільш ефективних практик та систем показників, які пропонувались до використання підприємствами, а також зумовила відкриття філій даної організації в різних країнах світу.

За своєю сутністю подібні стандарти не були безпосередньо окремими стандартами, подібно до МСФЗ, а були набором керівних принципів, або концептуальними засадами, які регулювали порядок складання інтегрованої звітності на основі використання методології GRI, яка також застосовувалась українськими підприємствами.

Починаючи з 2016 року «GRI» розпочала випуск вже безпосередньо стандартів формування звітності про сталий розвиток підприємств, одним з яких став стандарт, що регулює складання інтегрованої звітності про відходи підприємств (GRI 306: WASTE, 2020 р.).

В четвертій версії стандартів GRI (G4) (керівних рекомендацій, що базуються на концепції сталого розвитку) [206], є окремий розділ, який присвячений визначенню вимог щодо розкриття стратегічної інформації підприємства в звітності, що складається на основі застосування таких стандартів. Враховуючи орієнтацію стандартів GRI (G4) на забезпечення

цілей сталого розвитку, в даному контексті в них визначені вимоги щодо розкриття інформації, яка характеризує стратегічний розвиток підприємства. Зокрема, в розділі 5.1 зазначається, що в звітності, сформованій на основі стандартів GRI (G4), має бути розкрито загальне стратегічне уявлення про стійкість організації, що має бути покладено в основу більш глибокого розуміння інших елементів такої звітності.

Така стратегічна інформація має надаватись з необхідним рівнем деталізації, щоб забезпечити повне і комплексне розуміння стратегічних аспектів функціонування підприємства та її стратегічне уявлення до реалізації цілей сталого розвитку.

Загальні вимоги до розкриття інформації про стратегію підприємства в звітності, що складається на основі стандартів GRI (G4), наведено в табл. 5.1.

Звіт керівника підприємства, що характеризує індикатор G4-1, має розкривати загальне стратегічне бачення розвитку підприємства в майбутньому, як в коротко-, так і в довгостроковому періодах, з акцентуванням уваги на економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства. Для цього необхідно описати пріоритети та цінності підприємства, які визначають його стратегію, найбільш важливі тенденції, що впливають на її реалізацію, чинні істотні фінансові результати, та фактори, що призвели до їх появи, а також ті основні проблеми, які мають бути вирішені в майбутньому для досягнення стратегічних цілей та завдань підприємства.

До вищенаведеного звіту має бути надано більш детальну характеристику ключових впливів, ризиків і можливостей підприємства, що кодується індикатором G4-2. Така характеристика передбачає як аналіз впливу діяльності підприємства на сталий розвиток і на різні групи стейкхолдерів, дотичних до його діяльності (конкретний опис впливу на стейкхолдерів, їх права, визначені законодавством, вплив одержаних результатів діяльності підприємства на очікування та інтереси стейкхолдерів).

Таблиця 5.1.

Вимоги до розкриття інформації про стратегію підприємства в звітності,
що складається на основі стандартів GRI (G4)
(узагальнено на основі [206, с. 24-25])

<i>Номер індикатора</i>	<i>Назва розділу інформації, що підлягає розкриттю</i>	<i>Характеристика розділу інформації</i>
G4-1	Надання звіту найстаршого керівника організації (наприклад, генерального директора, голови або еквівалентної керівної посади) про відповідність стійкості організації та стратегію організації щодо забезпечення стійкості	<ul style="list-style-type: none"> • Стратегічні пріоритети і ключові теми на коротко- і середньостроковий періоди, що мають відношення до сталого розвитку, включаючи відповідність міжнародним стандартам, а також зв'язок цих пріоритетів і проблем з довгостроковими стратегією і успіхом організації; • Великомасштабні тенденції, що впливають на організацію і її пріоритети в галузі сталого розвитку; • Найважливіші події, досягнення і невдачі організації за звітний період; • Огляд результативності щодо поставлених завдань; • Характеристика основних проблем і завдань організації на наступний рік, а також цілей на найближчі 3-5 років; • Інші елементи, що стосуються стратегії організації
G4-2	Надання опису ключових впливів, ризиків та можливостей	<p>Організація повинна включити в звіт два коротких описових розділи щодо її ключових впливів, ризиків і можливостей:</p> <p>I. Перший розділ повинен бути сконцентрований на основних впливах організації на сталий розвиток і на стейкхолдерів, включаючи вплив на права останніх, визначені національним законодавством та відповідними міжнародними стандартами. При цьому повинні бути прийняті до уваги розумні очікування і інтереси стейкхолдерів організації.</p> <p>II. Другий розділ повинен бути присвячений розкриттю впливу тенденцій, ризиків і можливостей в сфері сталого розвитку на довгострокові перспективи і фінансові результати організації (в інформації, що є істотною для сторін, зацікавлених у фінансових результатах діяльності організації, або що може стати такою в майбутньому)</p>

Тобто на зовнішнє середовище підприємства (в загальному та персоналізовано на конкретних стейкхолдерів), так і аналіз впливу зовнішнього середовища (найбільш важливих ризиків та потенційних можливостей) в контексті сталого розвитку на діяльність підприємства

(проведення ранжування ризиків та можливостей за рівнем значимості та пріоритетності для досягнення стратегічних цілей та завдань підприємства, опис стратегічних завдань підприємства та їх порівняння з минулорічними завданнями, опис системи стратегічного управління підприємством (стратегічне планування, реалізація стратегій, стратегічний контроль)).

3) *Розкриття стратегії в звітах про управління та нефінансових звітах.* Реагуючи на світові тенденції трансформації підходів до розуміння корпоративної звітності, її призначення та необхідність розширення за допомогою системи нефінансових показників, Європейським Парламентом було опубліковано Директиву 2013/34/EU [190], що стосувалась фінансової та консолідованої фінансової звітності та звітів, а також пов'язаних з ними звітів певних типів компаній. Виходячи з її положень до елементів фінансової звітності додавались звіт про управління та консолідований звіт про управління, які мали забезпечувати більш справедливе розкриття розвитку підприємства та його стану, враховуючи його розмір і складність бізнес-процесів. До складу таких звітів повинна включатись інформація про екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства, що є необхідною для розуміння розвитку, результатів діяльності або стану підприємства.

Окрему увагу в Директиві 2013/34/EU (розділ 5, ст. 19) було приділено змісту звіту про управління, до складу якого необхідно включати елементи, які стосуються стратегічних аспектів діяльності підприємства, до яких можна віднести наступні: 1) Опис основних ризиків і невизначеностей, з якими воно стикається; 2) Ймовірні перспективи подальшого розвитку підприємства.

Вже у 2014 році Європейським Парламентом було опубліковано нову Директиву 2014/95/EU [191], яка вносила поправки до Директиви 2013/34/EU безпосередньо в частині розкриття нефінансової інформації. На думку її розробників розкриття інформації нефінансового характеру дозволить інвесторам покращити ефективність інвестицій та в цілому сприятиме розвитку ресурсно-ефективної Європи. В Директиві 2014/95/EU визначено параметри, за якими обираються підприємства, що повинні складати звіти

про управління. До складу звіту про управління може включатись безпосередньо нефінансовий звіт, в якому розкривається інформація нефінансового характеру мінімум про такі аспекти діяльності підприємства: охорона навколишнього середовища; питання зайнятості та соціальні питання; повага прав людини; боротьба з корупцією і хабарництвом (ст. 1) [191]. Зокрема, до звіту про управління також має включатись інформація стратегічного спрямування: 1) Короткий опис діючої бізнес-моделі підприємства; 2) Опис політики, яку здійснює суб'єкт економічної діяльності, щодо вищевказаних аспектів, в рамках якої може бути описана також і його стратегічна політика; 3) Результати стратегічної політики, які були при цьому досягнуті; 4) Істотні ризики, пов'язані із стратегічною політикою, які виникають у в діяльності підприємства, а також інформація про те, які кроки зроблені підприємством для управлінні такими ризиками.

При цьому слід наголосити, що ні в Директиві 2013/34/EU, ні в Директиві 2014/95/EU безпосередньо не наголошувалось на тому, що в звіті про управління повинна бути розкрита інформація про стратегію, стратегічні цілі та стратегічні ініціативи підприємства, заходи щодо реалізації чинних стратегій тощо. Першу безпосередню згадку про необхідність розкриття такої інформації можна побачити в Рекомендаціях з нефінансового звітування [181], підготовлених Європейською комісією для допомоги підприємствам розкривати нефінансову інформацію заінтересованим стейкхолдерам на основі використання найбільш актуальних по ефективних практик звітування, що забезпечать її послідовність та порівнянність. Дані рекомендації не є документом, що потребує обов'язкового застосування, а є допоміжним засобом, який може використовуватись як доповнення до національних або міжнародних моделей, що використовуються підприємствами для здійснення нефінансового або інтегрованого звітування.

В основу Рекомендацій з нефінансового звітування [181] покладено принципи нефінансової звітності, які напряду або опосередковано вказують на необхідність розкриття інформації про стратегічні аспекти діяльності

підприємства. Так, принцип суттєвості передбачає, що при оцінці суттєвості інформації має враховуватись значна кількість факторів, одними серед яких є бізнес-модель, стратегія та принципові ризики. Принцип справедливості, збалансованості і зрозумілості передбачає, що інформація є більш зрозумілою, якщо результати діяльності підприємства можуть бути представлені з посиланням на її стратегії та більш широкі цілі, а її нефінансові проблеми співвідносяться з їхньою довгостроковою стратегією, основними ризиками та політикою.

Напряму на необхідність надання стейкхолдерам інформації про стратегію підприємства вказує принцип стратегічної та перспективної орієнтації нефінансової інформації. Метою впровадження даного принципу є забезпечення надання більш кращого уявлення про бізнес-модель підприємства, стратегію та її впровадження, а також пояснення короткострокових, середньострокових та довгострокових наслідків нефінансової інформації, що розкривається в звіті про управління. Дотримання даного принципу має забезпечити формування у стейкхолдерів стратегічного бачення розвитку підприємства за допомогою розкриття нефінансової інформації, підвищити в їх очах рівень прозорості та достовірності показників звітності щодо майбутніх перспектив підприємства, його ролі в забезпеченні сталого розвитку. При розкритті інформації стратегічного характеру важливо забезпечити її взаємозв'язок з бізнес-моделлю підприємства, та описати, як екологічні, соціальні та управлінські результати можуть допомогти досягти стратегічних цілей підприємства. Також розробники Рекомендацій з нефінансового звітування вказують на можливість варіативного підходу до розкриття стратегічної інформації (більш широке або вузьке розкриття) внаслідок можливості розкриття конфіденційної для підприємства інформації, закликаючи до пошуку розумного балансу між рівнем конфіденційності та корисності такої інформації для стейкхолдерів.

Також в Рекомендаціях з нефінансового звітування [181] надаються приклади змістовного наповнення звіту про управління, які передбачають розкриття стратегічної інформації. Так, при описі бізнес-моделі підприємства слід забезпечувати розкриття інформації про цілі та стратегії підприємства, основні тренди та фактори, що можуть впливати на їх майбутній розвиток (основні товари або продукти, що задовольняють потреби споживачів, фактори конкурентоспроможності продукції, наприклад, стратегічні активи, перспективи розвитку ринків, на яких функціонує підприємство). При розкритті принципових ризиків та порядку їх управління необхідно також приділяти увагу довгостроковим ризикам та опису їх потенційного впливу на діяльність і показники ефективності функціонування підприємства. Довгострокові ризики діяльності також мають враховуватись при розкритті інформації про різноманіття ради директорів підприємства.

На сьогодні добровільне розкриття нефінансової інформації через звіти про управління є одним з найбільш актуальних предметів дослідження вчених в сфері обліку, чому приділена значна кількість теоретичних та емпіричних праць. Результати таких досліджень дозволяють визначити перелік факторів, через які відбувається розкриття інформації і які впливають на змістовний контент звітів про управління. Окремі емпіричні дослідження також присвячені аналізу особливостей розкриття стратегічної інформації в звітах про управління. Наприклад, С. Вінтер та Х. Зюльч проаналізували вплив факторів на розкриття стратегічної інформації в звітах про управління німецьких підприємств, на основі чого було встановлено, що на якість добровільного розкриття стратегії позитивно впливають розмір фірми, зростання фірми та капіталомісткість. Авторами було встановлено, що малі, повільно зростаючі підприємства або підприємства з низьким рівнем нематеріальних активів не бажають розкривати інформацію про свою корпоративну стратегію та стратегічні цілі [352, с. 117]. Подібні результати підтверджують тезу про те, що окремі підприємства використовують нефінансову звітність в якості засобу приховування реальних результатів

діяльності, які характеризують досягнення ними стратегічних цілей або відображають їх довгострокові перспективи розвитку. Виявлення подібних проблем означає, що потребує приділення більшої уваги науковців проблематика удосконалення чинного порядку нефінансового звітування підприємствами в частині розкриття інформації про їх стратегію та стратегічні цілі, зокрема, і в Україні, де подібна практика перебуває лише на початковому етапі свого розвитку.

Виходячи з положень Директиви 2014/95/EU та Рекомендацій з нефінансового звітування, розроблених європейськими регулюючими організаціями, системи регулювання національної системи обліку у 2017 р. також внесли зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [109], за якими середні та великі компанії (віднесення до складу яких визначається виходячи з встановлених вимог) повинні складати звіт про управління. В Законі України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», визначено, що звіт про управління – це документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [191]. Таким чином, вітчизняні зміни в сфері нефінансового звітування стали наслідком прямого запозичення в скороченому вигляді європейської практики регулювання, яка з'явилась після публікації Директиви 2014/95/EU.

Подібно до Рекомендацій з нефінансового звітування, випущеного Європейською комісією, Наказом Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018 р. було затверджено Методичні рекомендації зі складання звіту про управління, спрямовані на удосконалення порядку підготовки та оприлюднення звіту про управління, а також уточнення змістовних аспектів його наповнення. Дані рекомендації можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків, бюджетних установ, мікропідприємств та малих

підприємств) (Розділ I) [91]. В розділі «III. Розкриття інформації у звіті про управління» зазначається, що за напрямом «Організаційна структура та опис діяльності підприємства» має розкриватись організаційна структура підприємства, а також його стратегія та цілі. При цьому, яка саме інформація щодо стратегії і стратегічних цілей підприємства має наводитись у звіті про управління, в рекомендаціях не розкривається.

Також в частині інформації щодо «Корпоративного управління» має розкриватись інформація щодо стратегії корпоративного управління підприємства. Однак, розробники теж чітко не визначають, яка саме інформація може бути включена до даного елемента звіту, оскільки роль корпоративного управління в забезпеченні реалізації стратегій підприємства є досить різноманітною. Наприклад, зв'язки між структурою управління та корпоративною соціальною відповідальністю є надзвичайно важливими з точки зору визначення стратегічного прогресу фірми [291, с. 110], тому навіть інформація про роль корпоративного управління в реалізації механізмів корпоративної соціальної відповідальності підприємства також може бути наведена в даному розділі звіту.

Таким чином, хоча з одного боку вітчизняна модель нефінансового звітування за допомогою впровадження звіту про управління в практику вітчизняних підприємств побудована на основі використання провідного європейського досвіду, в той же час, вимоги щодо розкриття інформації про стратегію підприємства та його стратегічні цілі є дуже обмеженими та поверхневими, що на нашу думку не дозволяє заінтересованим стейкхолдерам приймати ефективні стратегічні рішення внаслідок відсутності прозорого та комплексного бачення довгострокових перспектив розвитку підприємства.

4) *ESG-звітність*. В останнє десятиліття значного розвитку серед науковців, які займаються розвитком системи корпоративного звітування в світі, набуло використання концепції ESG, що передбачає розкриття розширеної інформації про діяльність підприємства (екологічну, соціальну та

корпоративне управління) за допомогою спеціалізованих інтегрованих ESG-звітів. Концепція ESG, в основу реалізації якої покладено дотримання ESG-критеріїв (набору показників), покликана вирішити проблеми забруднення навколишнього середовища, соціальної підтримки бідних верств населення шляхом оптимального розподілу капіталу, а також удосконалення системи управління підприємств в напрямі забезпечення цілей сталого розвитку.

Оскільки концепція ESG на сьогодні перебуває на фазі свого формування і більше є загальною парадигмою (набором загальних стандартів або філософією ведення бізнесу), що визначає цілі функціонування підприємства та регулює напрями розкриття інформації про свою діяльність, її межі є достатньо розмитими, тому вона використовується різними регулюючими організаціями як базис для побудови власних стандартів, які встановлюють правила формування ESG-звітів. Публікація подібних звітів здійснюється для відображення ролі конкретного підприємства в забезпеченні сталого розвитку, розкриття його ролі в функціонуванні громади та суспільства, формування позитивної ділової репутації з позиції стейкхолдерів.

В цілому розкриття ESG-звітів дозволяє просигналізувати різним групам стейкхолдерів про те, що підприємство функціонує на основі концепції сталого розвитку та що воно має гарні перспективи з позиції подальшого виживання в конкурентній боротьбі та стратегічного розвитку. ESG-звіти включають в себе також стратегічну інформацію, яка дозволяє більш глибоко розкрити стратегічні перспективи розвитку, а також процес досягнення стратегічних цілей та завдань на даний момент функціонування підприємства.

На сьогодні існує значна кількість моделей та підходів до змістовного наповнення ESG-звітів, їх більш деталізованих елементів (ESG-критеріїв) та конкретних показників, а також щодо методики та організації їх формування. Такі моделі та підходи розробляються як окремими дослідниками, дослідницькими групами та професійними організаціями, такі регулюючими

організаціями. Як відмічають представники компанії «KPMG», внаслідок цього для багатьох підприємств отримання правильної ESG-звітності є справжньою проблемою. Спектр використовуваних метрик ESG та систем розкриття інформації є величезним і варіюється залежно від сектору, розміру та складності бізнесу, а також глобального розташування [184]. В результаті цього для підприємств процес формування ESG-звітності є причиною понесення значних витрат, що зумовило пошук таких моделей або варіантів їх побудови, які б відповідали вимогам регуляторів та були достовірними, прозорими та релевантними потребам стейкхолдерів. Саме тому регулюючі органи фінансових установ або торгових площадок, які займаються допуском підприємств до ринку капіталу, в останні роки активно розвивають власні критерії до змістовного наповнення ESG-звіттів, вимагаючи їх подавати саме в такому форматі або на основі моделі, що визначена даною установою.

Так, одним з перших (1999 р.) були розроблене сімейство індексів Доу Джонса (Dow Jones Sustainability Indices), що дозволило оцінювати дотримання цілей сталого розвитку публічними компаніями і для формування яких необхідно було складати ESG-звітність у відповідному форматі. Індeksi даного сімейства базуються на розрахунку корпоративних економічних, екологічних та соціальних показників, як базових ESG-критеріїв, та розробляються для загального, галузевого та специфічного рейтингування публічних підприємств, діяльність яких базується на використанні концепції ESG. У 2012 році Dow Jones Sustainability Indices об'єдналися з індексом S&P, що дозволило сформувати нове сімейство індексів S&P ESG Indices (S&P DJI ESG), які дозволяють проаналізувати інвесторам вплив ESG-критеріїв на діяльність підприємств. Дані індекси набули значного поширення в світі, оскільки вони враховують як результати оцінки діяльності підприємств в контексті дотримання ними цілей сталого розвитку, а також визначаються на основі рівня їх корпоративної стійкості, що встановлюється агентством S&P. В основу розрахунку S&P ESG Indices покладено концепцію ESG, за якою визначають бали підприємства за

фінансовий рік в розрізі екологічних (E), соціальних (S), економічних та управлінських (G) показників.

У 2001 році також було розроблено FTSE4Good Index [205], який використовується Лондонською фондовою біржою. Він дозволяє побудувати ESG рейтинг підприємств, цінні папери яких котируються на різних ринках, використовуючи понад 300 ESG-показників, які застосовуються до унікальних ESG-критеріїв кожного підприємства. Такі ESG-показники виділяються в рамках трьох основних видів діяльності за наступними підрозділами: 1) «E» – біорізноманіття, кліматичні зміни, викиди та ресурси, ланцюги постачань, захист водних ресурсів; 2) «S» – відповідальність постачальників, здоров'я та захист, людські права, стандарти праці, ланцюги постачань; 3) «G» – антикорупційні заходи, корпоративне управління, ризик-менеджмент, податкова прозорість. Інформація про стратегічні аспекти функціонування підприємств при формуванні підприємствами ESG-звітності для рейтингування на основі використання FTSE4Good Index розкривається як в частині забезпечення цілей сталого розвитку, тобто в частині діяльності, що стосується навколишнього середовища, а також розкривається в частині корпоративного управління та ризик-менеджменту, при розкритті показників, що характеризують найбільш важливі можливості та ризики, які можуть впливати на досягнення підприємством визначених стратегічних цілей та завдань.

Власні правила для формування ESG-звітності формуються не лише розробниками ESG-індексів, які можуть використовуватись на різних торгових площадках та ринках, а також і окремими фондовими біржами. Наприклад, у 2019 році Фондова біржа «Hong Kong Limited» опублікувала консультативний документ «Огляд керівництва з питань екологічної, соціальної та державної політики (ESG) та відповідних правил лістингу» [341], в якому було визначено нові більш жорсткі вимоги формування ESG-звітності учасниками даної біржі на 2020 рік. Одним із обов'язкових елементів такої звітності є розділ «Корпоративне управління», в якому мають

розкриватись ризики, які можуть перешкоджати досягненню стратегічних цілей підприємства, а також описуватись система управління ними та контролю за реалізацією стратегій підприємства. Також має розкриватись вплив дотримання положень концепції ESG на реалізацію стратегії підприємства, та на одержання ним економічних вигід в середньо- та довгостроковому періодах. Це має бути здійснене шляхом визначення основних ESG-ризиків та можливостей, встановлення їх ролі в досягненні стратегічних цілей та завдань підприємства.

Подібний індивідуальний підхід формування вимог для складання ESG-звітності також розробили представники фондової біржі «NASDAQ». В спеціальному документі «ESG Звітність. Керівництво 2.0 – Ресурс підтримки для компаній» (2019 р.) [201] було описано сутність концепції ESG в її класичному розумінні та її роль в здатності підприємства реалізувати свою бізнес-стратегію та створювати цінність у довгостроковій перспективі, одержувати фінансові вигоди. Якщо для учасників біржі «Hong Kong Limited» розкриття ESG-звітності є обов'язковим, то для учасників «NASDAQ» це є добровільною ініціативою, тобто лише одним з можливих варіантів інформування інвесторів. В розробленому документі наведено короткий зміст драйверів вартості, тобто ESG-показників, які мають бути включені до складу ESG-звітності і які забезпечують найкраще уявлення про досягнення цілей сталого розвитку для більшості підприємств. Однією з цілей складання ESG-звітності за даним керівництвом є оцінка порядку реалізації стратегії підприємства та встановлення ступеня впливу на це ESG факторів, оскільки ESG-звітність дозволяє вимірювати успіх або прогрес у ключових корпоративних стратегіях із врахуванням впливу практики корпоративного управління, зокрема, стратегічного.

В останні роки також можна спостерігати початок часткової інституціоналізації практики формування ESG-звітності в світі завдяки ініціативам міжнародних економічних організацій. Так, в документі «Як участь ESG створює цінність для інвесторів і компаній» (2018 р.) [239],

опублікованому під егідою «Принципів відповідального інвестування», «Фінансової ініціативи UNEP» та «Глобального договору ООН», було висвітлено, яким чином розкриття інформації щодо ESG створює акціонерну вартість для підприємств. Даний документ мав на меті не стільки стандартизувати практику формування ESG-звітності, а сформувати переконливі аргументи щодо необхідності її оприлюднення як з позиції компаній, так і з позиції інвесторів. В ньому належна увага також приділяється необхідності розкриття в ESG-звітності інформації стратегічного спрямування з метою обґрунтування впливу використання концепції ESG на стратегічний розвиток підприємства. Завдяки аналізу такого впливу з'являється можливість виявити проблеми ESG аспектів діяльності підприємства та визначити їх зв'язок з корпоративною стратегією. З іншого боку розкриття інформації про ESG в стратегічному контексті дозволяє забезпечити стратегічну комунікацію менеджменту з інвесторами через залучення до розробки стратегій, програм ESG та удосконалення шляхів досягнення стратегічних цілей, що сприяє налагодженню зворотного зв'язку для просування корпоративної стратегії, що базується на цілях сталого розвитку.

Більший рівень стандартизації процесу формування ESG-звітності можна побачити в доповіді Міжнародної ділової ради (IBC) на Всесвітньому економічному форумі (WEF) «Вимірювання капіталізму зацікавлених сторін: на шляху до загальних метрик та послідовного звітування про створення стійкої вартості» (2020 р.) [274], де за результатами діалогу з понад 200-ми компаніями, інвесторами та іншими стейкхолдерами було надано конкретні рекомендації підприємствам стосовно того, що і яким чином слід оприлюднювати в таких звітах, що дозволить підприємствам вимірювати процес створення вартості в контексті використання концепції ESG. Важливу роль з позиції розвитку практики корпоративного звітування відіграє те, що презентована доповідь була підготовлена за участю компаній великої четвірки («Deloitte», «EY», «KPMG» та «PwC»), що є свідченням чіткого

розуміння ролі ESG-звітності як нового елементу бухгалтерської звітності підприємств та її співвідношення з діючою практикою фінансового звітування.

В даному документі надано ключові показники та об'єкти розкриття інформації, використані з інших концепцій інтегрованої звітності – GRI, <IR>, TCFD, CDSB, SASB та ін. Частина з них стосується розкриття стратегічно-орієнтованої інформації, оскільки однією з цілей формування ESG-звітності в документі «Як участь ESG створює цінність для інвесторів і компаній» визначається демонстрація акціонерам всіх ризиків та можливостей ведення свого бізнесу, зокрема, і в стратегічному контексті, а також презентація стратегії їх діяльності (інвестиційної, інноваційної, корпоративного управління, кадрової, дивідендної тощо) в контексті концепції сталого розвитку. Основна інформація, що стосується стратегії підприємства розкривається в такому підрозділі ESG-звітності як «Корпоративне управління» (управління стратегічними цілями, прогрес у виконанні стратегічних завдань, політика винагород та премій, узгодження стратегії та політики з лобіюванням тощо).

5) *Стратегічний звіт.* Ще одним з облікових засобів розкриття інформації про стратегію підприємства є стратегічний звіт, який зобов'язані формувати окремі види британських компаній. Вимоги щодо складання стратегічного звіту були розроблені Радою з фінансової звітності (Financial Reporting Council, далі – FRC) у 2014 році, що стало відповіддю на вимоги Закону «Про компанії» (2006 р.), який вимагав для всіх великих компаній забезпечити інформування членів компанії та забезпечити допомогу в оцінці того, як директори виконують свої обов'язки відповідно до розділу 172 даного закону, за яким директори мають сприяти ефективному функціонуванню компанії.

Як відмічають представники компанії «KPMG» [162, с. 7], в стратегічному звіті повинен бути описаний стратегічний менеджмент бізнесу, що має бути покладено в основу інших елементів звіту, він має бути

визнаний правлінням та відповідати діловій дійсності бізнесу. Для того, щоб встановити основні драйвери генерування та збереження вартості підприємства, необхідно чітко описати стратегію та бізнес-модель підприємства на основі використання кількісних та якісних показників, що також сприятиме більш точній оцінці стейкхолдерами впливу різних питань розвитку підприємства в довгостроковій перспективі.

Основною складовою розділу «Стратегічний менеджмент бізнесу» є бізнес-стратегія та цілі, що базується на вимозі розкриття в стратегічному звіті опису стратегії суб'єкта господарювання та цілей, яких він має досягти. Зокрема, мають бути описані фінансові та нефінансові цілі, яких підприємство має намір досягти задля досягнення своєї кінцевої мети (отримання прибутку для акціонерів, задоволення потреб стейкхолдерів тощо). Для усунення неоднозначностей щодо трактування таких цілей з боку стейкхолдерів внаслідок їх обмеженого розкриття представники компанії «KPMG» пропонують описувати цілі для самого бізнесу. Наприклад, можливість стати глобальним лідером у певному сегменті або встановити технологічне лідерство в певному секторі [162, с. 7]. Лише за умови подібного чіткого формулювання стратегічних цілей, які мають корелювати зі сформованою на підприємстві бізнес-моделлю, може бути зрозуміло та детально описана загальна стратегія підприємства та її елементи (стратегічні плани та ініціативи), що спрямовані на зростання вартості підприємства. Окрім цього, до складу стратегічно важливої інформації також включається інформація про зовнішнє середовище підприємства, яка має розкриватись в стратегічному звіті. Це інформація про основні тенденції та фактори, які можуть вплинути на його розвиток в довгостроковій перспективі, результати його поточної діяльності та вартість підприємства, яка має важливе значення для його стейкхолдерів.

У 2014 р. було опубліковано керівництво щодо складання стратегічного звіту, в якому значна увага приділяється потребам підприємств враховувати їх вплив на суспільство та звітувати про більш широкі питання, які можуть

вплинути на стійкість бізнесу на довгострокову перспективу. За своєю суттю дане керівництво є набором принципів та найкращих практик звітування, які можуть використовуватись суб'єктами підготовки та оприлюднення стратегічних звітів. В даному керівництві робиться значний акцент на необхідності оприлюднення в стратегічному звіті інформації стратегічного спрямування, зокрема, про заходи підприємства, які воно здійснило для досягнення власних стратегічних цілей, і така інформація є цікавою для значного кола стейкхолдерів компаній. Однак у зв'язку з публікацією Європейським Парламентом Директиви 2014/95/EU [191] щодо необхідності обов'язкового оприлюднення великими підприємствами нефінансової інформації, зокрема тими, що відносяться до суб'єктів суспільного інтересу та мають середню кількість працівників більше 500, виникла потреба в перегляді даних рекомендацій. Окрім цього, дані рекомендації повинні бути уточнені з метою забезпечення більш чіткого виконання вимог розділу 172 Закону «Про компанії» (2006 р.), зокрема, в частині відображення ключових подій діяльності підприємства в корпоративній звітності, що було виявлено за результатами аналізу звітів, що складались британськими компаніями, а також внаслідок вивчення думок різних груп респондентів (представників компаній, інвесторів, бухгалтерських фірм, регулюючих організацій тощо).

Через необхідність наближення до вимог Директиви 2014/95/EU у 2018 році FRC було опубліковано уточнене керівництво щодо складання стратегічного звіту, основною метою якого була допомога підприємствам забезпечити більш ефективне складання стратегічних звітів, що включають фінансову та нефінансову інформацію про результати їх діяльності та довгострокові перспективи. В даній версії керівництва від підприємств, які складатимуть стратегічний звіт, вимагається розкривати більший обсяг інформації, що може впливати на результати діяльності компанії в довгостроковій перспективі, орієнтуючись на інтереси ширшого кола стейкхолдерів. Зокрема, в звіті мають враховуватись інтереси всіх стейкхолдерів, які мають вплив на довгостроковий успіх підприємства, а

такий звіт має надавати контекст для фінансової звітності, яка складається за даний звітний період.

Основною метою складання стратегічного звіту є надання акціонерам цілісного та значимого уявлення про бізнес-модель суб'єкта господарювання, стратегію, розвиток, результативність, становище та майбутні перспективи. FRC вважає, що стратегічний звіт повинен бути чітким та стислим, а результатом має бути чесне, збалансоване та зрозуміле звітування [220, с. 3]. Подібно до загальних цілей формування інтегрованої звітності, оприлюднення стратегічного звіту спрямоване на покращення загальної якості корпоративної звітності, зокрема, в частині інформації стратегічного спрямування, яка надається різним групам стейкхолдерів для прийняття рішень.

Стратегічний звіт повинен мати такі характеристики: 1) Бути справедливим, збалансованим та зрозумілим; 2) Бути лаконічним; 3) Повинен мати орієнтацію на перспективу; 4) Повинен включати інформацію, що стосується конкретної організації; 5) Повинен поєднувати зв'язану інформацію в різних частинах річного звіту. На думку представників FRC стратегічний звіт виконує комунікаційну функцію, виступаючи засобом спілкування між правлінням компанії та її акціонерами [220, с. 4]. Таким чином, представники FRC чітко визначили за допомогою характеристик стратегічного звіту та його розуміння як засобу спілкування, що він в цілому є одним з засобів реалізації зовнішніх стратегічних облікових комунікацій підприємства. Така комунікація реалізується через змістовне наповнення звіту, в основу якого, як і у попередній версії керівництва, покладено положення Закону «Про компанії» (2006 р.), що включає три основні елементи (рис. 5.3).

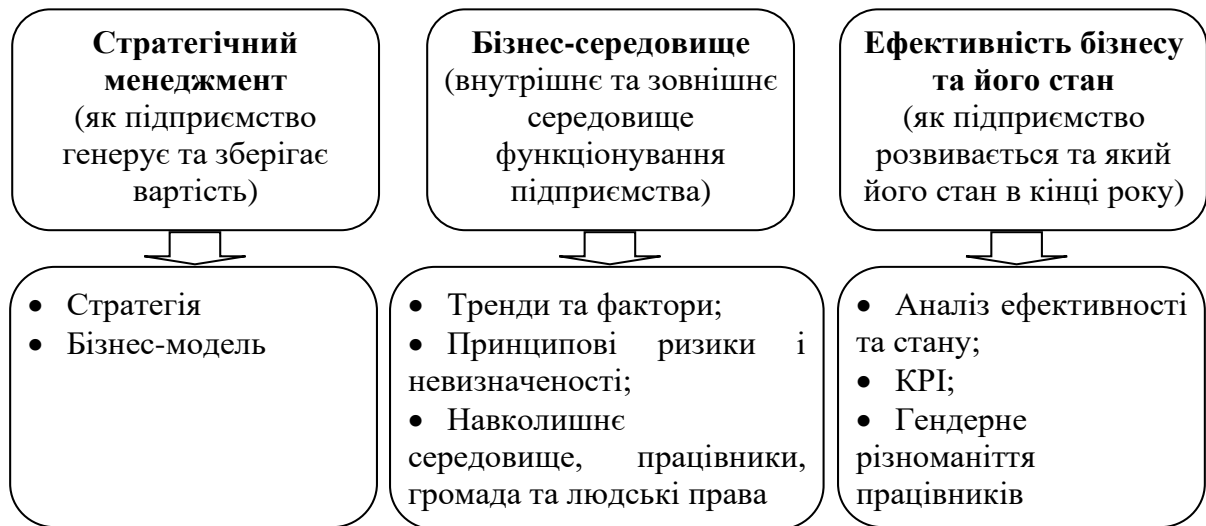


Рис. 5.3. Елементи змістовної структури стратегічного звіту [220, с. 25]

Всі три елементи стратегічного звіту (рис. 5.3) містять пряму або стосуються формування інформації стратегічного спрямування, яка необхідна користувачам для прийняття рішень. Однак, найбільш релевантною в даному контексті є безпосередня інформація про стратегію підприємства, його навколишнє бізнес-середовище (тенденції та фактори, ризики та невизначеності, що впливають на реалізацію стратегії) та його результати діяльності.

Виходячи з назви самого розділу «Стратегічний менеджмент», що безпосередньо стосується стратегії, можна зрозуміти його змістове наповнення. Він стосується ймовірного майбутнього розвитку підприємства, і спрямований на формування картини цілей підприємства на найближче майбутнє і того, як керівництво підприємства планує забезпечити досягнення визначених стратегічних цілей. Також даний розділ дозволяє продемонструвати стратегічну потужність підприємства, висвітлюючи основні драйвери створення та збереження його вартості, навколо яких будується та розвивається його діяльність. Розділ «Стратегічний менеджмент» доповнюється розкриттям інформації про бізнес-модель підприємства та ринки (середовище), на яких воно функціонує, що дозволяє конкретизувати фактори, від яких залежить успішність реалізації стратегії.

Основними користувачами даного розділу є чинні та потенційні інвестори, а також інші групи стейкхолдерів, на рішення яких може вплинути інформація про стратегічні перспективи функціонування підприємства та про особливості реалізації наявних стратегій.

Опис стратегії досягнення цілей підприємства надає уявлення про його розвиток, результативність, становище та перспективи на майбутнє. Розкриття цілей підприємства ставить стратегію в контекст і дозволяє акціонерам зробити оцінку її доцільності [220, с. 26]. В цілому описана стратегія визначає засоби, за допомогою яких підприємство має намір досягти поставлених цілей. Вона є взаємопов'язаною з бізнес-моделлю підприємства, його бізнес-середовищем та характеризується набором КРІ, які дозволяють надати кількісне підтвердження ефективності реалізації обраної стратегії та досягнення цілей.

Як показав проведений аналіз стратегічних звітів британських компаній («Aviva PLC», «Barclays PLC», «Galliford Try Holdings plc», «BT Group PLC», «HSBC Holdings PLC»), опублікованих за 2019-2020 роки, в частині розкриття інформації про стратегію вони містять нарративну та цифрову складові. Якщо нарративна складова передбачає опис цілей, бачення, елементів стратегії підприємства (з виділенням їх більш детальних складових), його цінностей, то цифрова частина характеризує стратегічний прогрес підприємства, тобто ключові показники, що характеризують досягнення цілей, а також перспективні показники (коротко- та довгострокові), яких планує досягти підприємство в контексті обраної стратегії, сформованих в розрізі різних напрямів діяльності (фінансова, екологічна, соціальна тощо). Окремі британські компанії, як і окремі вітчизняні підприємства при формуванні Звіту про управління, достатньо формально підходять до побудови стратегічного звіту, включаючи його у достатньо стислій формі до складу річного звіту (annual report), однак навіть у цьому випадку інформація про стратегію в них наповнена показниками із

оприлюдненої бухгалтерської звітності або безпосередньо з рахунків системи бухгалтерського обліку (accounts).

Незважаючи на наявність рекомендацій стосовно того, що необхідно розкривати підприємствам в стратегічних звітах в частині стратегії підприємства, професійні організації відмічають про існування певних проблем в даній сфері. Так, представники компанії «KPMG», провівши аналіз практики формування стратегічних звітів, наводять наступні рекомендації для забезпечення кращого розкриття стратегії:

1) Здійснення структурованого опису стратегії (від комерційної мети – до проблеми / потреби, яку слід вирішити; як керівництво це здійснює щодня?);

2) Налагодження балансу горизонтів стратегії (розкриття балансу між короткостроковими стратегіями стратегій та стратегіями, що створюють вартість у довгостроковій перспективі);

3) Розкриття результатів управління ключовими бізнес-ресурсами та відносинами, що є ключовою частиною довгострокової стратегії [154, с. 4].

Аналіз вищенаведених рекомендацій представників компанії «KPMG» дозволяє встановити, що при розкритті інформації про стратегію необхідно забезпечити її прив'язку до стратегічних цілей та ключових проблем підприємства, до його поточної діяльності, спрямованої на їх досягнення та вирішення, розмежувати коротко- та довгострокові стратегії, а також розкрити інформацію про різні види стратегічних активів підприємства, що забезпечують генерування та збереження його вартості.

5.3. Розвиток інтегрованої звітності в частині розкриття інформації про стратегію підприємства в Україні

Враховуючи активне впровадження концепції інтегрованої звітності в Україні в останні роки завдяки внесенню змін в нормативне регулювання

системи корпоративного звітування, а також виходячи з чинної практики провідних українських підприємств щодо оприлюднення інтегрованих та нефінансових звітів, можна констатувати появу ще одного інструменту забезпечення зовнішніх стратегічних облікових комунікацій підприємства. Це також підтверджується тим, що переважною більшістю провідних міжнародних організацій, які регулюють процес формування подібних звітів, визначається необхідність розкриття в них стратегічно орієнтованої інформації. Тому інтегровану звітність в її широкому розумінні, як сукупність різноманітних звітів, що включають фінансові та нефінансові показники про результати діяльності підприємства, слід розглядати як засіб облікової стратегічної інформаційної взаємодії між керівництвом підприємства, яке розробляє і реалізує його стратегію, та зовнішніми стейкхолдерами, які здійснюють прийняття рішень на основі використання такої стратегічно орієнтованої інформації.

Незважаючи на важливість проблеми розгляду інтегрованої звітності як засобу облікової стратегічної інформаційної взаємодії в умовах сьогодення з позиції залучення більш дешевого додаткового капіталу для підприємства, даній проблемі зовсім не приділяється увага вітчизняними вченими. Проведений аналіз фахових монографій українських вчених, присвячених проблемам інтегрованого звітування (С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, Р.В. Кузіна (2018 р.) [22], О.О. Нестеренко (2018 р.) [96], О.Г. Сокіл (2018 р.) [123]), дозволив встановити відсутність аналізу змістовного наповнення інтегрованих та нефінансових звітів в частині інформації про стратегію підприємства. Зокрема, окрім необхідності оприлюднення такої інформації, серед дослідників відсутня чітка позиція стосовно того, що саме має розкриватись в інтегрованих звітах відносно стратегій підприємства та їх реалізації, в якому вигляді повинна надаватись така стратегічно орієнтована інформація, яким має бути її обсяг та рівень агрегації, які фінансові та нефінансові показники мають застосовуватись для цього, які можуть існувати внутрішні обмеження на розкриття такої інформації з позиції

системи інформаційної безпеки підприємства. З іншого боку, дана проблематика також залишається поза увагою вітчизняних вчених, які займаються проблемами обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління (Р.Ф. Бруханський, Н.Ю. Єршова, І.І. Криштопа, А.В. Шайкан та ін.), оскільки інтегрована звітність, наприклад, на відміну від фінансової звітності, на сьогодні розглядається суто як інструмент інформаційної взаємодії з зовнішніми стейкхолдерами підприємства, а тому перебуває поза об'єктом їх уваги, а інтегрована звітність не включається менеджментом до складу системи інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємстві.

Існування такої ситуації не дозволяє заповнити існуючі прогалини нормативного регулювання або того «простору для дій», що надають національні та міжнародні регулятори для розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованих звітах. Так, в Методичних рекомендаціях зі складання звіту про управління [91] лише зазначається, що при формуванні звіту про управління в частині «Організаційної структури та опису діяльності підприємства» має розкриватись стратегія та цілі підприємства, його ринкова частка в різних сегментах, а в частині інформації щодо «Корпоративного управління» має розкриватись інформація щодо стратегії корпоративного управління підприємства. Фактично, трьома вищенаведеними елементами і обмежуються всі вимоги, які при цьому мають лише рекомендаційний характер, тобто не є обов'язковими до виконання, що стосуються необхідності розкриття стратегічно орієнтованої інформації підприємства. Відсутність чітких вимог щодо розкриття стратегічно орієнтованої інформації підприємства в звітах про управління та відсутність необхідного запиту на таку інформацію з боку зовнішніх стейкхолдерів в цілому призводить до його деградації як інструменту забезпечення зовнішніх стратегічних облікових комунікацій підприємства.

Вищенаведену ситуацію підтверджують одержані результати дослідження чинної практики нефінансового звітування вітчизняних

аграрних підприємств за останні роки. Дана галузь була взята в якості об'єкта дослідження через важливу роль підприємств даної сфери як в розвитку економіки України, так і через їх безпосередній вплив на навколишнє середовище, внаслідок чого саме у таких підприємств інтегрована звітність виступає засобом зовнішньої комунікації зі стейкхолдерами, способом організації підзвітності за одержані результати та здійснені ініціативи, що сприяють не лише розвитку підприємства, а й суспільства та сприяють благополуччю держави в цілому. Як відмічає з цього приводу О. Баськов, нефінансова звітність підприємств аграрного сектору, що відповідним чином змінюють інтенсивність та природу впливів на стан земель, клімат, безпеку, здоров'я населення, є інструментом комунікації того, яким чином аграрні компанії керують впливами на соціум, економіку та довкілля, що виникають у зв'язку з їх діяльністю. При якісній та продуманій підготовці нефінансової звітності, зацікавлені сторони мають змогу отримати інформацію достатню для розуміння того, наскільки відповідально діє компанія, чи зріло підходить до управління ризиками, прагне до сталого розвитку [3]. Таким чином, як відмічає автор, належна комунікаційна взаємодія між емітентом інтегрованого звіту та стейкхолдерами буде досягнута лише за умови його релевантного змістовного наповнення та правдивого відображення всіх внутрішніх та зовнішніх факторів, які мають позитивний та негативний вплив на діяльність підприємства на поточному етапі та в довгостроковій перспективі.

Проведений аналіз звітів про управління, що були опубліковані аграрними підприємствами та групами компаній України за 2018-2021 роки (Група компаній «АТК», ПрАТ «Продовольча компанія «Поділля», аграрний підрозділ ТОВ «Байер», «Адама Україна», ТОВ «Агротехсоюз», ТОВ «Солома», ТОВ «Сингента», ТОВ «Бурат Агро», ТОВ «Суффле Агро Україна», ТОВ «Зерно-Агротрейд», ТОВ «Глобинський переробний завод», ТОВ «Агрофірма «Ім. Довженка», ТОВ АФ «Добробут», ТОВ «Астарта Прихоролля», ТОВ «Волочиськ-Агро», ТОВ «Хмільницьке», ТОВ «Житниця

Поділля»), а також інших видів нефінансових звітів та звітів зі сталого розвитку (АХ «МХП», «Astarta Holding N.V.»), дозволив встановити, що в них майже не розкривається інформація стратегічного спрямування або розкривається дуже поверхово та узагальнено, без опису довгострокових перспектив розвитку.

Досить часто така інформація обмежується описом стратегічних ініціатив та завдань (здійснення інновацій та впровадження інноваційних рішень, забезпечення цілей сталого розвитку, впровадження цифрового землеробства, забезпечення фінансового зростання (оперативна ефективність, прибутковість, ринкова капіталізація), розвиток персоналу, забезпечення клієнтоорієнтованості, дотримання екологічної безпеки, здійснення соціального захисту, взаємодія з громадами), без виокремлення жодних цифрових показників. Наприклад, для більшості підприємств стратегічною перспективою є оптимізація витрат виробництва, що є загальною стратегічною ціллю для всіх підприємств, незалежно від галузі економіки, в якій вони функціонують. При цьому майже відсутні ключові показники як щодо намічених стратегічних цілей, так і щодо досягнення елементів вже впроваджених стратегій і цільові орієнтири відносно нових стратегій. Також відсутність жодних цифрових показників можна і побачити при описі стратегічних ризиків підприємства (ринкових, валютних, виробничих, кредитних) та щодо заходів, які здійснюють підприємства задля їх усунення та мінімізації впливу, що не дозволяє стейкхолдерам сформулювати реальне бачення стосовно стратегічних перспектив функціонування підприємства та доцільності вкладення в нього капіталу.

Аграрні холдинги (АХ «МХП», «Astarta Holding N.V.»), які формують нефінансові звіти та звіти про сталий розвиток, що базуються на використанні методології формування нефінансової інформації GRI, розкривають стратегічні аспекти свого функціонування переважно в контексті цілей сталого розвитку, екологічних та соціальних аспектів своєї діяльності.

Проведений аналіз дозволив виділити три основні групи стратегічних цілей підприємства, які розкриваються в звітах про управління аграрними підприємствами: 1) Стратегічні цілі, що стосуються основної діяльності підприємства (розширення, диверсифікація, вертикальна інтеграція), та спрямовані на досягнення відповідних показників (виробничих, фінансових, ринкових); 2) Стратегічні цілі, що стосуються системи управління підприємствами (нові методи і моделі управління, облікова система, система контролю); 3) Стратегічні цілі щодо впливу підприємства на його навколишнє екологічне та соціальне середовище, забезпечення досягнення цілей сталого розвитку. Вищенаведена класифікація стратегічних цілей може бути покладена в основу розробки системи показників, що характеризують стратегічні аспекти функціонування підприємства, та може бути інкорпорована в інтегровану звітність вітчизняних підприємств з метою покращання їх стратегічних облікових комунікацій.

Обмежене або поверхове розкриття інформації про стратегію підприємства є свідченням порушення принципу повноти та транспарентності при формуванні звітів про управління, що в цілому перешкоджає стратегічним обліковим комунікаціям підприємства з його стейкхолдерами. Одержання такої інформації не дозволяє стейкхолдерами сформулювати чітке уявлення щодо подальшого стратегічного розвитку підприємства, конкретних стратегічних ініціатив та планів щодо розвитку підприємства в мінливому ринковому середовищі та його здатності створювати довгострокову вартість в майбутньому. Існування подібної ситуації може бути зумовлено наступними причинами:

1) Відсутністю конкретних рекомендацій щодо розкриття стратегічно орієнтованої інформації;

2) Відсутністю досвіду розкриття інформації про стратегію підприємства;

3) Відсутністю потреби з боку стейкхолдерів щодо розкриття стратегічно орієнтованої інформації внаслідок недостатньої розвиненості

ринку капіталу в Україні та досвіду щодо можливості впливу на стратегію підприємства;

4) Небажанням розкривати свої стратегічні переваги перед конкурентами, а також основні стратегічні ризики та загрози діяльності підприємства, якими можуть скористатись конкуренти для одержання власних економічних вигід та покращання свого становища на ринку.

Таким чином, виходячи з можливості застосування гнучкої політики щодо розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності, від максимально деталізованого розкриття до максимального агрегованого (стислого) розкриття, з позиції прийняття рішень стейкхолдерами може виникати ряд проблем та недоліків, що в цілому може привести до виникнення інформаційної асиметрії щодо стратегії підприємства. Чим більшою є така гнучкість, тим меншою є порівнянність оприлюдненої стратегічної інформації, що розкривається різними підприємствами, внаслідок чого зменшується рівень її корисності з позиції рішень, що приймаються стейкхолдерами. Відсутність єдиного формату представлення стратегічно орієнтованої інформації підприємства, обмеженість контролю щодо процесів її формування, призводять до появи недовіри до неї з боку стейкхолдерів через відсутність впевненості в її достовірності та повноті, що в цілому ставить під сумнів доцільність використання інтегрованої звітності як інструменту зовнішніх стратегічних облікових комунікацій підприємства. Для подолання вищенаведених проблем необхідним є формування ряду теоретико-методологічних засад, які забезпечуватимуть поступову уніфікацію практики інтегрованого звітування підприємств в Україні.

Для того, щоб інтегрована звітність, зокрема, звіт про управління, забезпечував повноцінне виконання функцій інструменту реалізації зовнішніх стратегічних облікових комунікацій підприємства, потребує удосконалення його змістовного наповнення в частині стратегічно орієнтованої інформації. В той же час, враховуючи вагоме значення такої інформації в конкурентній боротьбі підприємства і виходячи з вимог системи

інформаційної безпеки на підприємстві має бути встановлений прийнятний рівень розкриття такої інформації виходячи із системи критеріїв, які є унікальними для кожного підприємства, дотримання яких забезпечує баланс між можливостями та потребами розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності.

I. Удосконалення змісту інтегрованої звітності в частині стратегічно орієнтованої інформації підприємства. Для цього пропонується використовувати як провідну світову практику організацій, які регулюють формування інтегрованої та нефінансової звітності, а також авторські напрацювання в частині виокремлення та розкриття інформації про стратегічні активи підприємства, стратегічні чисті активи та чисті пасиви підприємства, одержувані в результаті здійснення гіпотетичних та інжинірингових облікових процедур.

Оскільки зовнішні стейкхолдери приймають стратегічні рішення на основі фінансової та нефінансової стратегічно орієнтованої інформації, що розкривається в інтегрованій звітності, враховуючи особливості представлення (оптимістична, песимістична) такої інформації (див п. 3.3), то її перевірюваність та релевантність відіграють вирішальну роль в підвищенні точності прогнозів аналітиків відносно стратегічного розвитку підприємства та його перспективних фінансових показників. Це зумовлює необхідність застосування більш обачливого підходу до розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованих звітах.

З метою удосконалення структури звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації, яка має розкриватись за напрямом «Організаційна структура та опис діяльності підприємства», запропоновано включити до її складу наступні елементи (табл. 5.2).

Таблиця 5.2.

Пропозиції з удосконалення структури Звіту про управління в частині
стратегічно орієнтованої інформації

<i>Назва показника /показників</i>	<i>Напрями деталізації</i>
<i>I. Фінансова інформація</i>	
Поточні показники досягнення стратегічних цілей підприємства	За видами цілей
Вартість стратегічних активів	За видами активів
Вартість стратегічних чистих активів	-
Вартість чистих пасивів	-
Показники, що характеризують стратегічні ризики підприємства	За видами ризиків
<i>II. Нефінансова інформація</i>	
Опис стратегій підприємства	За видами стратегій
Опис здійснених стратегічних ініціатив та стратегічних політик підприємства	За видами ініціатив та стратегій
Опис стратегічних можливостей підприємства і наслідків їх використання	За видами можливостей та стратегій
Опис стратегічних ризиків підприємства і наслідків їх настання	За видами ризиків та стратегій
Опис ринків, на яких функціонує підприємство, та тенденцій їх розвитку	За видами ринків та стратегій
Опис загальної стратегічної стійкості підприємства	За аспектами діяльності підприємства (економічні, екологічні, соціальні)
Опис системи стратегічного менеджменту підприємства, зокрема:	За елементами системи
– опис системи стратегічного обліку;	За підсистемами
– опис системи стратегічного контролю	За напрямками здійснення контролю

Наведені пропозиції щодо удосконалення структури звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації (табл. 5.2) враховують авторські розробки показників, які можуть використовуватись для формалізації опису стратегічних можливостей підприємства (стратегічні активи, стратегічні чисті активи, чисті пасиви), а також враховують провідний світовий досвід розкриття стратегічної нефінансової інформації в інтегрованій звітності. В цілому вони спрямовані на забезпечення більшої порівнянності інформації, що оприлюднюється підприємствами про стратегію підприємства та особливості її реалізації, а також на підвищення стратегічних облікових комунікацій підприємства на основі використання інструментарію інтегрованої звітності. В кінцевому випадку це має сприяти

більш ефективному розподілу капіталу на ринку завдяки більш точному аналізу поточної та перспективної діяльності підприємства на основі оприлюдненої стратегічно орієнтованої інформації.

На сьогодні українські підприємства намагаються приховувати свої стратегічні переваги, і переважно наводять в звітності інформацію про стратегічні ризики, що має враховуватись стейкхолдерами при подальшій взаємодії з ними. Так, для ПрАТ «Український графіт» основним стратегічним ризиком є невизначеність, спричинена військовою агресією російської федерації проти України, внаслідок якої відбувається значне скорочення виробництва, різке порушення ланцюгів постачання та збуту, дефіцит енергетичних ресурсів через нанесення ракетних ударів по енергетичній інфраструктурі, що в цілому призвело до зростання собівартості продукції та падіння ефективності діяльності ПрАТ «Український графіт». Основним поясненням такої ситуації є конфіденційність стратегічно орієнтованої інформації та проблеми функціонування фінансового ринку України в умовах військових дій.

В той же час, для того щоб краще візуалізувати стратегічні можливості підприємства і деталізувати обмежену інформацію про стратегію в Звіті про управління, як це фактично відбувається на АТ «Запорізький завод феросплавів», де наведено лише завдання стратегії (ефективне використання наявних ресурсів для досягнення основної мети) і розшифрування вищої мети діяльності (створення високоякісної, конкурентоспроможної продукції, що відповідає кращим світовим зразкам, що задовольняє очікуванням і вимогам споживачів, та забезпечує стабільне фінансове становище підприємства), запропоновано розширити Звіт про управління на основі удосконалень в частині розкриття фінансової та нефінансової інформації стратегічного спрямування.

II. Удосконалення організаційних аспектів розкриття стратегічно орієнтованої інформації підприємства в інтегрованій звітності.
Удосконалення організації формування та оприлюднення інтегрованих звітів

передбачає необхідність застосування сукупності способів і прийомів, які забезпечать підвищення ефективності як процесу підготовки інтегрованої звітності, так і процесу її передачі стейкхолдерам для прийняття рішень.

Процес підготовки інтегрованого звіту на конкретному підприємстві має індивідуальний характер, що залежить від наступних факторів: 1) Рівня розвитку облікової системи підприємства, передусім, системи управлінського обліку; 2) Рівня комп'ютеризації облікової системи підприємства; 3) Обсягів діяльності підприємства, яка має знайти відображення в інтегрованому звіті; 4) Особливостей розвитку зовнішнього середовища підприємства, відносно якого в інтегрованому звіті мають бути наведені стратегічні ризики та переваги підприємства.

Внаслідок цього процес створення інтегрованих звітів, як засобів додаткового розкриття інформації з чітко невизначеною структурою та змістовним наповненням, може набувати різноманітних форм, на остаточний варіант яких окрім визначених вище факторів також можуть впливати особливості галузі підприємства, в якій воно функціонує, специфіка системи корпоративного управління, структура власності тощо.

Вищенаведені фактори також визначають те, яка саме стратегічно орієнтована інформація підприємства може бути наведена в інтегрованій звітності, зокрема, виходячи з позиції того, які рішення на її основі зможуть приймати стейкхолдери. Тому при формуванні інтегрованої звітності, зокрема, в частині розкриття в ній стратегічно орієнтованої інформації, зі стейкхолдерами має бути налагоджена чітка взаємодія, на основі якої мають визначатись як змістовні аспекти розкриття інформації, так і способи та формат її донесення до стейкхолдерів.

Для того, щоб удосконалити процес підготовки інтегрованого звіту на підприємстві, зокрема, в частині стратегічно орієнтованої інформації, необхідно чітко визначити можливості підприємства по його формуванню, а також цілі, які ставить для себе підприємство при його формуванні та

оприлюдненні. Для цього необхідно дати відповідь на ряд концептуальних питань, наведених в табл. 5.3.

Таблиця 5.3.

Концептуальні питання розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності підприємства

<i>Концептуальні питання</i>	<i>Конкретизація концептуальних питань щодо інтегрованої звітності</i>	<i>Варіанти відповіді</i>
<i>Що?</i>	Що стейкхолдери повинні знати про стратегію підприємства і особливості досягнення стратегічних цілей, і що саме має бути розкрито в інтегрованому звіті?	Повний; Обмежений; Стислий
<i>Хто?</i>	Хто з представників підприємства забезпечуватиме формування стратегічно орієнтованої інформації, що розкриватиметься в інтегрованій звітності?	Корпоративний менеджмент; Менеджмент; Бухгалтери
<i>Коли?</i>	Коли має оприлюднюватись інтегрована звітність, зокрема, стратегічно орієнтована інформація, і яким чином про це мають бути повідомлені стейкхолдери?	Річна; Квартальна; Он-лайн
<i>Де?</i>	Де має розмішуватись інтегрована звітність підприємства, щоб бути доступною для стейкхолдерів?	Сайт підприємства; Спеціалізовані ресурси
<i>Чому?</i>	Чому і яким чином до складу інтегрованої звітності має включатись стратегічно орієнтована інформація? Чому і яким чином в інтегрованому звіті має розкриватись певний чітко визначений обсяг стратегічно орієнтованої інформації?	Відокремлено подана; Інтегровано подана
<i>Наскільки?</i>	Наскільки стейкхолдери вимагають, а підприємства розкривають в інтегрованій звітності стратегічно орієнтовану інформацію?	Чітка взаємодія; Без взаємодії
<i>Як?</i>	Як стейкхолдери сприймають, а підприємства забезпечують розкриття в інтегрованій звітності стратегічно орієнтованої інформації?	Рівні сприйняття/ розкриття: високий; середній; низький
<i>За допомогою яких засобів?</i>	Які засоби використовують стейкхолдери для одержання та використання стратегічно орієнтованої інформації з інтегрованих звітів, а підприємства – для того, щоб забезпечити її розкриття та донесення до стейкхолдерів?	Формальні канали; Неформальні канали

Надання вичерпної відповіді на концептуальні питання розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності підприємства (табл. 5.3) дозволить забезпечити дієву стратегічну комунікаційну взаємодію між суб'єктами формування та оприлюднення інтегрованих звітів, а також

стейкхолдерами, які приймають на основі такої інформації економічні рішення.

Відповідь на питання «що саме розкривати в частині стратегії підприємства?» залежить від специфіки самого підприємства, особливостей реалізовуваних стратегій та сформованих стратегічних планів і визначених стратегічних цілей, які встановлюють межі розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності підприємства. Передусім, така інформація має бути істотною, збалансовано, взаємопов'язано та повно висвітлювати діяльність підприємства в стратегічному контексті. Інтегрована звітність повинна забезпечити розкриття стратегічних ініціатив підприємства і показників досягнення визначених стратегічних цілей у взаємозв'язку з поточними результатами діяльності (сполучення прогнозних та ретроспективних даних), на основі врахування стратегічних можливостей та стратегічних ризиків, а також здатності їх використовувати / протидіяти їм виходячи з поточних можливостей системи управління підприємством.

Обсяг стратегічно орієнтованої інформації, яка має бути оприлюднена в інтегрованому звіті (повний; обмежений; стислий), також має визначатись виходячи з політики розкриття конфіденційної інформації підприємства. Якщо її розкриття може призвести до комерційних збитків або втрати конкурентних переваг підприємства, то на рівні керівництва має бути визначено варіант та обсяг такого розкриття, що має стати результатом компромісу між вигодами від задоволення запитів стейкхолдерів та втратою економічних вигід підприємства в результаті такого розкриття.

Оскільки остаточні змістовні та формальні характеристики стратегічно орієнтованої інформації, що розкривається в інтегрованій звітності, залежать від суб'єкта, який здійснює її підготовку та розкриття, а також від стейкхолдерів, на які орієнтоване таке розкриття інформації, то всі виділені вище концептуальні питання розглядаються в контексті стратегічної комунікаційної взаємодії пари «емітент (підприємство) – стейкхолдер». Відповідно, питання про те, що має включатись до складу стратегічно

орієнтованої інформації як елементу інтегрованого звіту залежить від суб'єктів, які готують таку інформацію (корпоративний менеджмент, менеджмент (стратегічний), бухгалтери), а також від особливостей запитів і потреб стейкхолдерів. Підприємства повинні враховувати достатньо широку аудиторію, яка виступає стейкхолдерами та потенційними стейкхолдерами, що можуть використовувати стратегічно орієнтовану інформацію для прийняття рішень.

Приймаючи рішення щодо орієнтації на окрему групу стейкхолдерів може бути надана більш конкретна відповідь на питання щодо того, коли, де, чому, наскільки і як забезпечувати розкриття в інтегрованій звітності стратегічно орієнтованої інформації, а також за допомогою яких засобів це здійснювати. Наприклад, якщо такими стейкхолдерами є інвестори, то для них розкриватиметься інформація щодо стратегічних ризиків і можливостей підприємства, його стратегічних ресурсів, які впливають на доходність підприємства в довгостроковому періоді. У випадку, якщо такими стейкхолдерами є місцева громадськість або місцеві органи влади, які меншою мірою заінтересовані або не лише заінтересовані в довгостроковій прибутковості підприємства, то для них має розкриватись інформація про методи і процедури, які забезпечуватимуть зменшення негативного впливу підприємства на навколишнє зовнішнє середовище та сприятимуть покращенню соціального захисту суб'єктів, пов'язаних з його діяльністю, в довгостроковому періоді.

Питання періодичності та конкретного часу розкриття інтегрованої звітності може визначатись як законодавчо, так і в залежності від очікувань емітента звітності. Якщо у підприємства є цілі щодо додаткового залучення інвестицій або зменшення вартості залучення додаткового капіталу, то інтегрована звітність може оприлюднюватись не лише згідно встановлених законодавством вимог, а частіше – для досягнення конкретних цілей (наприклад, щоквартально) чи у відповідності до наявного запиту чи потреби стейкхолдерів (епізодично). В залежності від варіанту оприлюднення

(регулярна, цільова, епізодична) інтегрована звітність може мати різний вміст стратегічно орієнтованої інформації.

Для оприлюднення інтегрованої звітності може використовуватись як сайт підприємства, так і спеціалізовані інформаційні ресурси, платформи та бази даних звітності, які забезпечуватимуть до неї доступ чинним та потенційним стейкхолдерам. В залежності від форми інтегрованого звіту стратегічно орієнтована інформація в них може бути подана у вигляді окремого розділу або подана інтегровано, розкриваючи стратегічний контекст діяльності підприємства в межах інших структурних елементів звіту. При цьому залишається незмінною ціль її розкриття – вичерпне надання істотної та релевантної інформації про стратегію підприємства та досягнення його стратегічних цілей. Обсяг та глибина такої інформації, зважаючи на вимоги конфіденційності, також повинні визначатись вимогами і потребами стейкхолдерів, щоб вони одержали необхідне розуміння щодо стратегічного розвитку підприємства та поточного виконання стратегічних планів та визначених стратегічних цілей. Результатом взаємодії зі стейкхолдерами в даному аспекті є формування чіткого та лаконічного набору показників, які відображатимуть ефективність стратегічного розвитку підприємства, реалізації визначених стратегій та здійснення стратегічного контролю. Оскільки досить часто за великими обсягами стратегічних показників можуть приховуватись ризики та обмеження стратегічному розвитку підприємства, що може викликати у стейкхолдерів занепокоєння щодо можливості подальшої співпраці.

З метою забезпечення більш кращого сприйняття стейкхолдерами стратегічно орієнтованої інформації з інтегрованих звітів слід забезпечити її наповнення на основі використання провідних концептуальних основ інтегрованого / нефінансового звітування, які враховують як досвід сучасних компаній-емітентів, так і потреби стейкхолдерів з позиції прийняття ними стратегічних рішень. Окрім цього, такі концептуальні основи побудовані на системі принципів (суттєвість, зрозумілість, релевантність, узгодженість

тощо), які дозволяють сформувати якісний інформаційний продукт, що буде корисним для кінцевого користувача, сприяючи прийняттю дієвих економічних рішень, ефективному розподілу капіталу між галузями економіки та функціонуванню економіки на засадах сталого розвитку.

Для забезпечення ефективних стратегічних облікових комунікацій підприємства необхідною є розробка дієвих методів та каналів поширення інтегрованої звітності (формальні; неформальні). Формальні канали – це сукупність традиційних інструментів для поширення інформації, що мають нормативне регулювання. Наприклад, звіт про управління відноситься до формальних каналів. Однак, стратегічно орієнтована інформація також може поширюватись за допомогою інших спеціалізованих нефінансових звітів (нефінансовий звіт, звіт про сталий розвиток, звіт про соціальну відповідальність тощо), що буде прикладом використання неформального каналу. Вибір каналу передачі стратегічно орієнтованої інформації визначається як цілями суб'єктів її розкриття, так і специфікою запитів стейкхолдерів. Наприклад, потенційні інвестори можуть вимагати більшого розкриття стратегічної фінансової інформації в звіті про управління або в окремому інтегрованому звіті, а місцеві органи влади, які видаватимуть дозвіл на провадження діяльності, турбуючись про екологічні наслідки функціонування підприємства, вимагатимуть формування окремого звіту про сталий розвиток, в якому мають бути детально описані стратегічні цілі підприємства та його стратегічні ініціативи в контексті впливу на навколишнє середовище. Вибір каналу поширення стратегічної облікової інформації до стейкхолдерів має вагоме значення, оскільки він, з одного боку, обмежує інформацію певною групою стейкхолдерів, а з іншого боку, забезпечує формування відповідного контексту її представлення під конкретні потреби стейкхолдерів.

Висновки до розділу 5

1. Додаткове добровільне розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності на сьогодні слід розглядати як інструмент взаємодії зстейкхолдерами підприємства, використання якого призводить до одержання позитивних результатів через зменшення вартості залученого капіталу та мінімізації інформаційної асиметрії. Розкриття більшого обсягу інформації про стратегію підприємства скорочує інформаційні розриви між суб'єктами її генерування (стратегічний менеджмент, суб'єкти організації обліку) та стейкхолдерами підприємства, що дозволяє підвищити ліквідність підприємства, знижує вартість залучення додаткового капіталу та сприяє одержанню нових джерел фінансування діяльності, в цілому підвищуючи рівень довіри до підприємства з боку учасників ринку капіталу.

2. Проведені дослідження особливостей використання інтегрованої звітності як інструмента стратегічних облікових комунікацій дозволили встановити, що на кожному підприємстві має бути встановлена політика інтегрованого звітування, якою буде визначатись зміст та ступінь розкриття інформації стратегічного спрямування. Така політика є результатом встановлення компромісу між перевагами від розкриття стратегічної інформації в інтегрованій звітності (зменшення вартості залучення капіталу; мінімізація інформаційної асиметрії) та системою облікової інформаційної безпеки підприємства, оскільки розкриття інформації стратегічного спрямування може призводити до виникнення загроз від конкурентів та до виникнення додаткових трансакційних витрат. Інтегровану звітність як інструмент стратегічних облікових комунікацій слід розуміти в широкому розумінні як сукупність різних видів звітів що передбачають розкриття фінансової та нефінансової інформації про діяльність підприємства, зокрема, про її стратегію. Проведений аналіз праць вітчизняних вчених, що займаються проблематикою інтегрованої звітності, дозволив встановити відсутність значних напрацювань щодо розкриття в ній інформації про

стратегію підприємства, що актуалізує необхідність здійснення наукових розвідок в даному напрямі.

3. З метою виявлення найбільш ефективних практик розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності проаналізовано провідні системи регулювання додаткового розкриття інформації про діяльність підприємств. Встановлено, що на сьогодні найбільш поширеними є п'ять видів інтегрованої звітності в її широкому розумінні («Інтегрована звітність <IR>»; «Звітність про сталий розвиток на основі GRI G4»; «Звіт про управління та нефінансовий звіт»; «ESG-звітність»; «Стратегічний звіт»), в яких здійснюється розкриття інформації про стратегію підприємства. В кожному з варіантів інтегрованої звітності застосовується власний підхід до розкриття стратегічно орієнтованої інформації, що передусім визначається цілями оприлюднення таких звітів та особливостями методології її формування, розробленої відповідними регуляторами. Найбільш детальна методика розкриття стратегічно орієнтованої інформації розроблена суб'єктами регулювання процесу формування «Інтегрованої звітності <IR>» та «Стратегічного звіту», що обґрунтовується наявністю окремих стандартів, в яких визначені теоретичні засади та чітко описана методологія формування подібних звітів. «Звітність про сталий розвиток на основі GRI G4» та «ESG-звітність» передбачають розкриття стратегічно орієнтованої інформації лише в безпосередньому її взаємозв'язку з цілями сталого розвитку або в контексті екологічно-соціальних аспектів діяльності підприємства, що визначається чіткою спрямованістю даних звітів на підзвітність певним видам стейкхолдерів (суспільству в цілому, окремій громаді, неурядовим організаціям тощо) та забезпечення виконання цілей сталого розвитку. Існуючі нормативні рекомендації щодо формування «Звіту про управління та нефінансового звіту», які є обов'язковими для оприлюднення окремими видами вітчизняних підприємств, є достатньо обмеженими в частині вимог щодо розкриття стратегічно орієнтованої інформації, що зумовлює

необхідність їх удосконалення на основі врахування провідного досвіду компаній та світової практики регулювання розкриття додаткової інформації.

4. В результаті аналізу фахових наукових публікацій вітчизняних вчених з проблематики інтегрованої звітності було виявлено відсутність наукових праць та рекомендацій щодо покращання практики розкриття в ній стратегічно орієнтованої інформації. Проведений аналіз інтегрованої звітності (звітів про управління та нефінансових звітів) аграрних підприємств України за 2018-2020 роки дозволив виявити проблему недостатнього розкриття стратегічно орієнтованої інформації, що перешкоджає дієвій стратегічній обліковій комунікації підприємств зі стейкхолдерами. З метою вирішення цієї проблеми запропоновано: 1) Удосконалити структуру звіту про управління в частині розкриття стратегічно орієнтованої інформації шляхом додавання блоків фінансової та нефінансової інформації, а також визначення напрямів їх деталізації; 2) Удосконалити організаційні аспекти розкриття стратегічно орієнтованої інформації підприємства в інтегрованій звітності шляхом визначення концептуальних питань, на які мають бути надані відповіді для забезпечення дієвості стратегічних облікових комунікацій підприємства на основі використання інструментарію інтегрованої звітності.

Детальніше зазначені питання розкрито у таких працях: [26; 31; 44; 52; 290; 291; 296].

ВИСНОВКИ

1. На основі історичного аналізу розвитку системи стратегічного управління виділено етапи (фази) процесу формування стратегічного управління та роль облікової системи в них: 1) фінансове планування (бюджетування); 2) прогнозне стратегічне планування; 3) зовнішньо-орієнтоване стратегічне планування; 4) комплексний стратегічний менеджмент. Обґрунтувавши необхідність застосування в дослідженні концепції стратегічних комунікацій виділено стратегічні облікові комунікації як сукупність цілеспрямованих заходів, що стосуються створення та передачі облікової інформації про стратегію підприємства різним групам користувачів на основі використання комунікаційних ресурсів, засобів та інструментів, і які здійснюються для досягнення місії підприємства. Побудовано загальну модель реалізації сучасної концепції стратегічного менеджменту, яка передбачає послідовне здійснення ряду етапів (сканування внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства; формулювання стратегії; імплементація стратегії; оцінка стратегії), та визначено необхідність розвитку теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку на основі врахування особливостей реалізації внутрішніх та зовнішніх стратегічних облікових комунікацій підприємства на кожному з таких етапів.

2. На основі аналізу еволюції підходів до наукових досліджень щодо взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством встановлено, що на сьогодні облікова система є основним елементом інформаційного забезпечення системи управління підприємством, яке створюється з метою покращання процесу підготовки та прийняття управлінських рішень. З метою підвищення рівня ефективності взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення обґрунтовано доцільність її «нормального» розвитку, що передбачає постійний моніторинг та адаптивне реагування вченими на зміни потреб та запитів суб'єктів управління стосовно облікової інформації та на зміни

особливостей її функціонування, що має втілюватись в удосконаленні теоретико-методологічних та організаційних аспектів функціонування облікової системи підприємства та національної системи обліку.

3. Виокремлено загальні напрями подальшого вдосконалення системи обліку в напрямі забезпечення відповідності потребам суб'єктів стратегічного управління (надання прогностичної та стратегічної інформації; розкриття у фінансовій звітності більш широкого впливу факторів зовнішнього середовища; підвищення рівня аналітичності бухгалтерської інформації, доповнення фінансової звітності нефінансовою інформацією про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства, введення до складу об'єктів обліку стратегічних ресурсів підприємства, стратегічних ризиків та формування окремої інформації про них для внутрішніх та зовнішніх користувачів). На основі використання парадигмальної концепції наукових змін Т.С. Куна виділено існування двох видів криз в бухгалтерському обліку: 1) криза облікової науки; 2) криза облікової практики. Неможливість облікової системи підприємства забезпечити надання необхідної інформації для прийняття стратегічних рішень є свідченням виникнення функціональної кризи, що перешкоджає подальшому розвитку бухгалтерського обліку як системи, підриває статус бухгалтерської процесії в суспільній свідомості, затримує розвиток інституційної теорії бухгалтерського обліку тощо. Одним із шляхів вирішення існуючої кризи визначено розвиток облікового забезпечення стратегічного управління відповідно до потреб користувачів стратегічно орієнтованої інформації.

4. За результатами аналізу наукової літератури з проблематики реалізації стратегічних облікових комунікацій виділено та проаналізовано основні проблемні питання, які потребують вирішення в даній сфері в розрізі трьох рівнів облікової системи: 1) теоретичний (розгляд стратегічного обліку як окремого виду чи напряму; виділення стратегічної парадигми бухгалтерського обліку); 2) методологічний (розвиток системи стратегічної звітності; застосування стратегічного бухгалтерського інжинірингу;

застосування інструментів стратегічного управлінського обліку (BSC, VCC тощо); 3) організаційний (розробка стратегічно-орієнтованої системи обліку; організаційна регламентація обліково-аналітичного процесу; розвиток організаційних засад формування стратегічної бухгалтерії). В розрізі даних рівнів та видів стратегічних облікових комунікацій підприємства виділено сім основних напрямів розвитку бухгалтерського обліку, реалізація яких сприятиме як підвищенню рівня якості облікової інформації стратегічного спрямування, так і сприятимуть підвищенню ефективності функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства.

5. Виходячи з положень комунікаційної теорії обліку обґрунтовано поняття стратегічних облікових комунікацій як процесу взаємодії між суб'єктами перетворення, суб'єктами передачі та її одержувачами (приймачами), що стосується створення та передачі облікової інформації стратегічного спрямування на основі використання комунікаційних ресурсів, засобів та інструментів через інформаційні канали у відповідне місце призначення. Визначальними характеристиками стратегічних облікових комунікацій є наступні: 1) спрямованість на розкриття особливостей діяльності підприємства в стратегічному контексті; 2) здійснення на вимоги і відповідно до потреб суб'єктів прийняття стратегічних рішень; 3) реалізація через організаційні зусилля суб'єктів реалізації стратегічного менеджменту та осіб, відповідальних за здійснення стратегічних облікових комунікацій на підприємстві; врахування стратегічного контексту.

6. На основі комунікаційної теорії обліку виділено і обґрунтовані поняття стратегічного облікового інформаційного простору як сукупності різноманітних видів облікової інформації стратегічного спрямування, джерел її виникнення, місць її обробки, збереження та передачі, що стосується як обліково-інформаційної системи окремої бізнес-одиниці, так і окремих елементів такої системи. У складі стратегічного облікового інформаційного простору виділено три основні компоненти: 1) облікові стратегічні інформаційні ресурси; 2) засоби облікової стратегічної інформаційної

інфраструктури; 3) засоби облікової стратегічної інформаційної взаємодії. Введення даного теоретичного конструкту до складу системи бухгалтерських наукових знань сприятиме більш глибокому розумінню вимог суб'єктів стратегічного управління як до бухгалтерської звітності (фінансової, управлінської, стратегічної), так і до процесу її збору, формування та представлення суб'єктам прийняття стратегічних управлінських рішень, що в цілому підвищуватиме ефективність організації системи бухгалтерського обліку як складової інформаційного забезпечення системи стратегічного управління підприємством.

7. За результатами проведеного аналізу поглядів дослідників стосовно застосування концепції Т.С. Куна в бухгалтерському обліку встановлено існування відмінних поглядів щодо можливості її використання при здійсненні бухгалтерських наукових досліджень в контексті інформаційного забезпечення стратегічного управління. Обґрунтовано необхідність виділення стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку, яка дозволяє нівелювати недоліки існуючих підходів, що базуються на основі парадигмального методу Т.С. Куна, та може використовуватись в якості теоретичної основи концепції стратегічних облікових комунікацій. У складі даної парадигми виділено основоположні поняття (нормальна облікова наука з позиції стратегічного управління; наукове співтовариство; наукова парадигма; наукова революція), розкрито її змістовне наповнення за допомогою її характеристик (мета формування; методологічна основа; інструментальна основа; кінцева ціль (практичне спрямування)), визначено траєкторію розвитку системи наукових знань, що стосується обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, в контексті виділення даної парадигми.

8. На основі аналізу поглядів дослідників виділено дві групи інструментів розвитку системи фінансового обліку як засобу стратегічних облікових комунікацій: 1) традиційні інструменти розвитку системи фінансового обліку, що передбачають її удосконалення шляхом розробки

методики облікового відображення стратегічних об'єктів обліку, розвитку положень стратегічної облікової політики та формування стратегічної звітності підприємства; 2) інжинірингові інструменти розвитку системи фінансового обліку, що передбачають її удосконалення на основі використання положень інжинірингової теорії бухгалтерського обліку. Здійснення подальших наукових досліджень в контексті двох виділених груп інструментів розвитку системи фінансового обліку як засобу стратегічних облікових комунікацій (традиційні, інжинірингові) сприятиме наближенню системи бухгалтерського обліку до вимог внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів, що приймають стратегічні управлінські рішення, забезпечуючи більш ефективну комунікаційну взаємодію, а також в цілому збагачуючи можливості облікової системи щодо генерування корисної інформації на основі використання інжинірингового інструментарію.

9. З урахуванням положень ресурсної теорії для удосконалення стратегічних облікових комунікацій було обґрунтовано використовувати поняття стратегічних активів, які забезпечують одержання стійких конкурентних переваг підприємства. Для ефективного управління менеджментом стратегічними активами підприємства та прийняття стратегічних рішень зовнішніми стейкхолдерами запропоновано удосконалити систему їх обліково-інформаційного забезпечення. Розроблено теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку стратегічних активів підприємства (ідентифікація, класифікація, оцінка, аналітичні рахунки, відображення в звітності (Звіт про стратегічні активи), що дозволяє більш ефективно управляти наявними стратегічними ресурсами та забезпечувати зовнішніх користувачів необхідною інформацією щодо виникнення потенційних ризиків у випадку втрати таких стратегічних ресурсів.

10. На основі розуміння бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики визначено, що він виконує в суспільстві активну функцію, а не лише виступає засобом інформаційного відображення економічної дійсності підприємства. З позиції стратегічного управління

система бухгалтерського обліку забезпечує не лише інформаційну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємстві, а також розглядається в якості інструменту досягнення стратегічних цілей завдяки додатковому розкриттю стратегічно важливої інформації та здійсненню стратегічно-орієнтованого бухгалтерського вибору серед наведених в облікових стандартах альтернатив. Введено в науковий обіг поняття стратегічної облікової політики підприємства, основними напрямками реалізації є наступні: 1) прийняття професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування; 2) стратегічне коригування політики звітування підприємства. Використання першого напрямку спрямоване на досягнення фінансових показників, які сприятимуть досягненню стратегічних цілей підприємства, а другого – на створення необхідного інформаційного впливу на зовнішніх користувачів, що є суб'єктами прийняття управлінських рішень (інвестиційних, позикових тощо), від реалізації яких залежить досягнення таких стратегічних цілей.

11 З метою формування додаткової облікової інформації стратегічного спрямування про діяльність підприємства було обґрунтовано доцільність формування інжинірингової надбудови до системи фінансового обліку. В основу розробки такої надбудови було покладено інжинірингову теорію бухгалтерського обліку, яка описує порядок практичного застосування інжинірингових інструментів та процедур для формування інжинірингової звітності підприємства. В основі функціонування такої системи покладено методику формування похідного стратегічного балансового звіту підприємства, що базується на застосуванні наступних інжинірингових процедур та відповідних інструментів: 1) агрегація елементів фінансової звітності – побудова агрегованого балансового звіту; 2) здійснення коригуючих операцій – побудова скоригованого балансового звіту; 3) здійснення трансформаційних (хеджованих) операцій – побудова хеджованого балансового звіту; 4) здійснення стратегічних операцій – побудова стратегічного балансового звіту; 5) здійснення гіпотетичних

операцій – побудова похідного стратегічного балансового звіту. В процесі формування похідного стратегічного балансового звіту з'являється можливість розрахувати ряд нових показників (чисті активи, чисті активи після здійснення коригувань, хеджовані чисті активи, стратегічні чисті активи, чисті пасиви), які надають користувачам можливість більш детально проаналізувати особливості реалізації існуючих стратегій підприємства та визначити перспективи його розвитку в майбутньому.

12. Дослідивши історичні аспекти виникнення стратегічного управлінського обліку в контексті розвитку управлінського обліку наприкінці ХХ-го століття, виділено наступні причини його появи як самостійної сфери наукової діяльності: 1) виникнення кризи в системі управлінського обліку у 1980-х рр.; 2) нездатність облікової системи задовольнити потреби стратегічного менеджменту; 3) недостатній рівень теоретизації управлінського обліку та недостатня розвиненість концепції стратегічного управління. Об'єктом дослідження стратегічного управлінського обліку є інформація про діяльність підприємства та його зовнішнє середовище, необхідна для суб'єктів стратегічного управління, а також інших заінтересованих осіб. Метод стратегічного управлінського обліку – це сукупність практик, технік, прийомів та способів (методичних інструментів), які забезпечують збирання, обробку, аналіз та надання облікової інформації, необхідної для ефективної реалізації стратегічного управління, а також підтримку інших управлінських систем підприємства. Ознаками системи стратегічного управлінського обліку, що вирізняють його зі складу інших інформаційних підсистем управління є наступні: 1) стратегічна управлінська спрямованість; 2) зовнішня орієнтація; 3) орієнтація на майбутнє; 4) застосування фінансових та нефінансових показників.

13. Неможливість систем фінансового та управлінського обліку створити необхідні інформаційні передумови для функціонування підприємств в умовах глобалізації економіки та ускладнення конкурентної

боротьби зумовили необхідність створення та впровадження в діяльність підприємств збалансованої системи показників, що дозволяє усунути існуючі методологічні прогалини шляхом використання фінансових та нефінансових показників і задовольнити зростаючі запити користувачів облікової інформації, особливо в контексті інформаційної підтримки стратегічних управлінських рішень. Збалансована система показників доповнює традиційні фінансові показники нефінансовими індикаторами, орієнтованими принаймні на три інші перспективи – клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання. Графічною формою реалізації збалансованої системи показників є стратегічні карти, які дозволяють забезпечувати комплексне вимірювання процесу створення вартості в результаті аналізу внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства та налагодження дієвого контролю за процесами створення та реалізації стратегій підприємства. Застосування збалансованої системи показників змінює спосіб вимірювання ефективності функціонування підприємства та управління його бізнес-процесами, зокрема, в контексті досягнення стратегічних цілей.

14. Подальший розвиток системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві на основі використання збалансованої системи показників вбачається через реалізацію двох наступних шляхів: 1) удосконалення змістовних аспектів збалансованої системи показників як основи для побудови системи стратегічного управлінського обліку; 2) удосконалення організаційно-методичних аспектів збалансованої системи показників на підприємстві як методу стратегічного управлінського обліку. Для безперешкодної реалізації першого шляху розвитку да допомогою чотирьох можливих варіантів запропоновано напрями їх облікового забезпечення. Для реалізації другого шляху розвитку стратегічного управлінського обліку на підприємстві на основі використання збалансованої системи показників розроблено послідовність її впровадження в практичну діяльність підприємств (розкрито порядок реалізації загальноорганізаційних та внутрішньосистемних процедур) на основі використання програмного

продукту «BSC Designer», що дозволило більш чітко виокремити функції стратегічних управлінських бухгалтерів у порівнянні зі стратегічним менеджментом підприємства.

15. Додаткове добровільне розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності на сьогодні слід розглядати як інструмент взаємодії з стейкхолдерами підприємства, використання якого призводить до одержання позитивних результатів через зменшення вартості залученого капіталу та мінімізації інформаційної асиметрії. Розкриття більшого обсягу інформації про стратегію підприємства скорочує інформаційні розриви між суб'єктами її генерування (стратегічний менеджмент, суб'єкти організації обліку) та стейкхолдерами підприємства, що дозволяє підвищити ліквідність підприємства, знижує вартість залучення додаткового капіталу та сприяє одержанню нових джерел фінансування діяльності, в цілому підвищуючи рівень довіри до підприємства з боку учасників ринку капіталу. Інтегровану звітність як інструмент стратегічних облікових комунікацій слід розуміти в широкому розумінні як сукупність різних видів звітів що передбачають розкриття фінансової та нефінансової інформації про діяльність підприємства, зокрема, про її стратегію.

16. З метою виявлення найбільш ефективних практик розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності проаналізовано провідні системи регулювання додаткового розкриття інформації про діяльність підприємств. Встановлено, що на сьогодні найбільш поширеними є п'ять видів інтегрованої звітності в її широкому розумінні («Інтегрована звітність <IR>»; «Звітність про сталий розвиток на основі GRI G4»; «Звіт про управління та нефінансовий звіт»; «ESG-звітність»; «Стратегічний звіт»), в яких здійснюється розкриття інформації про стратегію підприємства. В кожному з варіантів інтегрованої звітності застосовується власний підхід до розкриття стратегічно орієнтованої інформації, що передусім визначається цілями оприлюднення таких звітів та особливостями методології її формування, розробленої відповідними регуляторами. Найбільш детальна

методика розкриття стратегічно орієнтованої інформації розроблена суб'єктами регулювання процесу формування «Інтегрованої звітності <IR>» та «Стратегічного звіту», що обґрунтовується наявністю окремих стандартів, в яких визначені теоретичні засади та чітко описана методологія формування подібних звітів. Існуючі нормативні рекомендації щодо формування «Звіту про управління та нефінансового звіту», які є обов'язковими для оприлюднення окремими видами вітчизняних підприємств, є достатньо обмеженими в частині вимог щодо розкриття стратегічно орієнтованої інформації, що зумовлює необхідність їх удосконалення на основі врахування провідного досвіду компаній та світової практики регулювання розкриття додаткової інформації.

17. За результатами аналізу фахових наукових публікацій вітчизняних вчених з проблематики інтегрованої звітності було виявлено відсутність наукових праць та рекомендацій щодо покращання практики розкриття в ній стратегічно орієнтованої інформації. Проведений аналіз інтегрованої звітності (звітів про управління та нефінансових звітів) аграрних підприємств України за 2018-2021 роки дозволив виявити проблему недостатнього розкриття стратегічно орієнтованої інформації, що перешкоджає дієвій стратегічній обліковій комунікації підприємств зі стейкхолдерами. З метою вирішення цієї проблеми запропоновано: 1) удосконалити структуру звіту про управління в частині розкриття стратегічно орієнтованої інформації шляхом додавання блоків фінансової та нефінансової інформації, а також визначення напрямів їх деталізації; 2) удосконалити організаційні аспекти розкриття стратегічно орієнтованої інформації підприємства в інтегрованій звітності шляхом визначення концептуальних питань, на які мають бути надані відповіді для забезпечення дієвості стратегічних облікових комунікацій підприємства на основі використання інструментарію інтегрованої звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури. 2009. – 440 с.
2. Бандура Д., Вейкрута Л. Функціональна роль обліку в управлінні підприємством. Вісник Львів. ун-ту. Серія екон. 2009. Вип. 41. С. 80-83.
3. Баськов О. Нефінансова звітність та сталий розвиток аграрного сектору в Україні. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://bakertilly.ua/news/id49277>
4. Болдуєв М.В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії. Вісник Запорізького національного університету. 2010. №3 (7). С. 122-128.
5. Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління. Вісник НУ «Львівська політехніка». 2012. № 721. С. 50-53.
6. Бочуля Т.В. Методологія адаптивної інтегрованої облікової системи в інформаційному середовищі. Бізнес Інформ. 2013. № 12. С. 130-135.
7. Боярко І. Атрибути стратегічно-орієнтованої системи обліку. Інститут бухгалтерського обліку і контроль та аналіз в умовах глобалізації Міжнародний збірник наукових праць. 2015. Вип. 4. С. 5-14.
8. Боярко І.М. Праксеологічні та ситуаційний підходи у формуванні системи стратегічного обліку. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2016. Вип. 2. С. 80-90.
9. Бруханський Р.Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект. Облік і фінанси. 2014. № 3 (65). С. 15-20.
10. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва [Текст]: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.

11. Букало Н. Облікова політика, її суть та призначення. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2015. № 1. С. 71-76.
12. Вакун О.В. Теоретичні аспекти стратегічної бухгалтерської звітності підприємства. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. Вип. 3 (33). С. 19-29.
13. Валуев Б. О недостаточной связи науки о бухгалтерском учете с проблемами развития целостной системы управления. Економіст. 2006. № 12. С. 58-63.
14. Валуев Б., Дроздова О. Учетная политика предприятия: спорность исходной концепции. Економіст. 2012. № 7. С. 58-62.
15. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. М.: Финансы и статистика, 1984. 215 с.
16. Валуев Б.И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии: монография. Одесса: Пальмира, 2012. 216 с.
17. Владичин М.Б., Струк Н.С. Особливості застосування збалансованої системи показників у стратегічному управлінському обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств України. Проблеми економіки. 2015. № 4. С. 202-209.
18. Власова О.Є. Науково-методичні засади організації стратегічного управлінського обліку в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. Комунальне господарство міст. 2014. Вип. 115. С. 105-110.
19. Герасимович А.М., Герасимович І.А. Сутність та особливості формування стратегічної звітності на основі бухгалтерського інжинірингу. Облік і фінанси. 2019. № 2 (84). С. 5-12.
20. Герасимович І.А. Механізми та інструменти бухгалтерського і фінансового інжинірингу в управлінні підприємством. Облік і фінанси. 2017. № 1 (75). С. 25-32.

21. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
22. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кузіна Р.В. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація. Херсон: Гельветика, 2018. 251 с.
23. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручн. 3-тє вид. К.: Лібра, 2006. 704 с.
24. Голуб Н.О. Облік та контроль у системі стратегічного управління. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 2(4). С. 59-65.
25. Гриліцька А.В., Криворучко М.Ю. Сучасні парадигми й тенденції розвитку бухгалтерського обліку в мережевому суспільстві. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2018. № 4 (89). С. 88-93.
- 26.Гринь В.П. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект. Запоріжжя: ЗНУ, 2021. 346 с.
- 27.Гринь В.П. Бухгалтерський облік в системі управління підприємством: історичні аспекти та сучасні особливості здійснення наукових досліджень. Проблеми системного підходу в економіці: збірник наукових праць. 2019. Т. 2. № 3 (71). С. 194-202.
- 28.Гринь В.П. Детермінанти та причини необхідності розвитку облікового забезпечення стратегічного управління. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»: збірник наукових праць. 2019. № 34. С. 139-144.
- 29.Гринь В.П. Евристичні аспекти системи стратегічного управління та її облікового забезпечення. Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». (24-26 жовтня 2019 р.). Львів: Львівська політехніка, 2019. С. 58-59.

30.Гринь В.П. Збалансована система показників та система стратегічного управлінського обліку: напрями взаємодії. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»: збірник наукових праць. 2021. № 42. С. 72-79.

31.Гринь В.П. Інтегрована звітність як інструмент стратегічних облікових комунікацій. Економіка, управління та адміністрування: науковий журнал. Житомир: ЖДТУ. 2021. № 2 (96). С. 47-53.

32.Гринь В.П. Інформаційні шуми в стратегічному обліковому комунікаційному процесі. Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції: «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції». (16 квітня 2020 р.). Ужгород: УжНУ «Говерла», 2020. С. 22–24.

33.Гринь В.П. Історичний аналіз розвитку системи стратегічного управління та її облікового забезпечення. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць Житомирської політехніки. 2019. № 2 (43). С. 29-35.

34.Гринь В.П. Історичні аспекти виникнення стратегічного управлінського обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. 2021. № 1 (48). С. 13-19.

35.Гринь В.П. Кризи в бухгалтерському обліку: стратегічний аспект. Бізнес інформ : науковий журнал. 2019. № 4 (495). С. 261-268.

36.Гринь В.П. Методи стратегічного управлінського обліку: існуючий стан та проблеми. Механізми забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, перспективи, міжнародний досвід: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (23 квітня 2021 р.). Харків: ХДУХТ. 2021. С. 136-138.

37.Гринь В.П. Наслідки виникнення функціональної кризи облікової системи. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу та фінансів в агропромисловому виробництві України: матеріали II Всеукраїнської наук.-

практ. інтернет-конференції молодих учених, студентів, аспірантів. (25 квітня 2019 р.), Харків: ХНАУ, 2019. С. 43-44.

38.Гринь В.П. Облік як соціальна практика в стратегічному управлінні. Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика: збірник тез Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (05-06 листопада 2020 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 40-42.

39.Гринь В.П. Обліковий стратегічний інформаційний простір як складова системи бухгалтерських наукових праць. Global economic trends: new opportunities and threats: матеріали Міжнародної наукової конференції (20 листопада 2020 р.). La Mans, 2020. С. 104-107.

40.Гринь В.П. Парадигмальна концепція Т.С. Куна в бухгалтерському обліку: стратегічний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. 2020. № 3 (47). С. 23-28.

41.Гринь В.П. Парадигмальна модель розвитку науки Т.С. Куна в бухгалтерському обліку: перспективи застосування. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку: VI Міжнародна науково-практична конференція (10 грудня 2020 р.). Київ: КНЕУ, 2020. С. 25-27.

42.Гринь В.П. Проблемні аспекти обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління суб'єктом господарювання. Вісник Запорізького національного університету. Серія Економічні науки: збірник наукових праць. 2019. Т. 2. № 42. С. 24-29.

43.Гринь В.П. Розвиток бухгалтерського обліку на основі комунікаційного підходу. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка: наукове видання. 2020. Том 25. Вип. № 6 (85). С. 245–252.

44.Гринь В.П. Розвиток звітності щодо стратегічних активів підприємства. Підприємництво і торгівля: збірник наукових праць. 2021. № 28. С. 20-27.

45.Гринь В.П. Розвиток системи стратегічного управлінського обліку на основі збалансованої системи показників. Проблеми системного підходу в економіці: збірник наукових праць. 2021. № 2 (82). С. 179–187.

46.Гринь В.П. Роль и место бухгалтерського учета в системе стратегического менеджмента: современное состояние и перспективы развития. *Studia universitatis moldaviae: seria Stiinte exacte si economice : collection of scientific works*. Молдова, 2019. № 7 (127). С. 181-185.

47.Гринь В.П. Система фінансового обліку як засіб стратегічних облікових комунікацій: сучасний стан і перспективи розвитку. Економіка, управління та адміністрування: науковий журнал. 2020. № 4 (94). С. 55-62.

48.Гринь В.П. Стратегічна комунікаційна парадигма бухгалтерського обліку. Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції. (23 жовтня 2020 р.). Тернопіль: Видавництво ЗУНУ, 2020. С. 104–106.

49.Гринь В.П. Стратегічна облікова політика підприємства: сутність та напрями реалізації. Проблеми системного підходу в економіці: збірник наукових праць. Київ: НАУ, 2020. Т. Ч. 1. № 6 (80). С. 101-108.

50.Гринь В.П. Стратегічне коригування політики звітування підприємства. Облік і фінанси: міжнародний науково-виробничий журнал. 2021. № 1 (91). С. 5-11.

51.Гринь В.П. Стратегічне спрямування системи фінансового обліку. «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної інтеграції»: збірник тез доповідей учасників ІХ Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції (27 травня 2021 р.). Херсон: ХНТУ, 2020. С. 39-41.

52.Гринь В.П. Стратегічні облікові комунікації та інтегрована звітність. Розвиток інтегрованої звітності підприємств: матеріали міжнар. наук.-практ. конференції (04-05 жовтня 2019 р.). Житомир, 2019. С. 38-40.

53.Гринь В.П. Стратегічні облікові парадигми: критичний аналіз. Бізнес Інформ: науковий журнал. 2020. № 11 (514). С. 275-282.

54.Гринь В.П. Сутність облікового стратегічного інформаційного простору. Теоретико-практичні аспекти аналізу, економіки, обліку, фінансів права: збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції: (18 червня 2020 р.). Полтава: ЦФЕНД, 2020. Ч. 1. С. 34-35.

55.Гринь В.П. Сутність та види облікового інформаційного простору. Економіка управління та адміністрування: науковий журнал. 2019. № 4 (90). С. 141-148.

56.Гринь В.П. Сучасні проблеми облікового забезпечення стратегічного управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць Житомирської політехніки. 2019. № 1 (42). С. 12-18.

57.Гринь В.П. Теоретичні засади обліку стратегічних активів. Економіка, управління та адміністрування: науковий журнал. 2021. № 1 (95). С. 33-39.

58.Гринь В.П. Теоретичні засади стратегічних облікових комунікацій. Підприємництво і торгівля : збірник наукових статей. 2019. № 25. С. 38-44.

59.Гринь В.П. Формування облікового стратегічного інформаційного простору : комунікаційний аспект. Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць. Одеса: Одеський національний економічний університет. 2020. № 2 (73). С. 73-82.

60. Гриценко В.І., Вовк М.І., Котова А.Б. Введення в архітектуру інформаційного простору. Моделі. Проблеми розвитку. К.: «Наукова думка», 2003. 168 с.

61. Гуцайлюк З.В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 2. С. 14-19.

62. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2010. 372 с.

63. Джитти В. Прошлое и будущее счетоводства. Счетоводство. 1890. № 31-32. С. 376-377.
64. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку [Текст]: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 516 с.
65. Євдокимов В.В., Легенчук С.Ф., Грицишен Д.О., Баришнікова О.М. Інтегрована звітність підприємств : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2014. 180 с.
66. Єршова Н.Ю. Актуальні проблеми впровадження стратегічного управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/01/50.pdf>
67. Єршова Н.Ю. Розвиток інструментарію для реалізації прогностичної функції стратегічного управлінського обліку в управлінні підприємствами. Економіка і суспільство. 2016. Вип. № 2. С. 694-701.
68. Єршова Н.Ю. Розвиток теоретичних засад стратегічного управлінського обліку в контексті трансформації управлінських парадигм. Вісник Одеського національного університету. Сер. : Економіка. 2017. Т. 22, Вип. 2 (55). С. 156-162.
69. Єршова Н.Ю. Стратегічний управлінський облік в інноваційній економіці. Автореф. дис... д.е.н. зі спец. 08.00.09. - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. К.: КНЕУ ім. В. Гетьмана, 2019. 35 с.
70. Єфименко Т.І. Зауваження на користь концепції адаптивності системи бухгалтерського обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2013. Вип. 3 (27). С. 68-81.
71. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 8-9. С. 14-23.
72. Жук В.М. Розвиток і модернізація інформаційно-облікової системи. Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери: наукова доповідь / за заг. ред. акад. НААН П.Т. Саблука. К.: ННЦ ІАЕ, 2011. 342 с.

73. Жук В.М. Розвиток функцій бухгалтерського обліку. Економіка АПК. 2016. № 6. С. 71-76.
74. Касич А.О., Циган Р.М. Теоретичні та практичні аспекти стратегічного обліку з урахуванням перспективного розвитку підприємства. Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. 2011. Вип. 5 (70). С. 183-186.
75. Концептуальна основа фінансової звітності. Електронний ресурс. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text
76. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності. Монографія. Київ: Інтерсервіс, 2016. 276 с.
77. Корягін М.В., Куцик П.О. Сутність та особливості формування стратегічної звітності на основі бухгалтерського інжинірингу. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 7. С. 26-32.
78. Костюченко В., Малиновська А., Мамонова А. Теоретичні та практичні аспекти оподаткування операцій із крипто валютами. Глобальні та національні проблеми в економіці. 2018. № 21. С. 671-676.
79. Криштопа І.І. Побудова стратегічного обліку об'єднаного бізнесу. Дис... на здоб. наук. ступ. д.е.н. зі спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). К.: ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана», 2016. 578 с.
80. Кузь В.І. Побудова інформаційної системи в контексті реалізації функцій стратегічного управління. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2016. Т. 21, Вип. 5. С. 191-195.
81. Кундря-Висоцька О.П. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2010. №3, Ч. 2. С. 137-139.
82. Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 676 с.

83. Лаговська О.А. Організаційні комунікації в системі управління: обліковий контекст. Міжнародний збірник наукових праць. 2011. Вип. 3 (21). С. 222-232.
84. Лаговська О.А. Система збалансованих показників у вартісно орієнтованому управлінні: напрями використання. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. Вип. 2 (29). С. 70-79.
85. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 336 с.
86. Легенчук С.Ф. От парадигм Т.С. Куна – к научно-исследовательским программам И. Лакатоса: отечественные особенности и перспективы применения концепций философии науки в бухгалтерском учете. Аудит и финансовый анализ. 2009. № 6. С. 61-68.
87. Легенчук С.Ф. Парадигмальный метод Т.С. Куна в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: монография / под ред. Ф.Ф. Бутынца. Ж. : ЖГТУ, 2008. С. 279-337.
88. Лепетан І.М., Химич Г.М. Управлінський облік в системі стратегічного управління. *Regional economics and management*. 2014. Vol. 1 (01). P. 187-189.
89. Макаренко І.О. Інтеграція сучасних видів та концепції бухгалтерського обліку для цілей сталого розвитку. Фінансовий простір. 2017. № 1 (25). С. 83-88.
90. Максименко Д.В., Чекан Ю.Ю. Збалансована система показників у системі стратегічного управлінського обліку. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Економічні науки. Журнал наукових праць. 2016. №21 (16). С. 209-215.
91. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018.

Електронний ресурс. Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18/ed20181207#n10>

92. Мошковська О. Методичні засади впровадження стратегічного управлінського обліку в діяльність молокопереробних підприємств. Економічний дискурс. 2019. Вип. 2. С. 93-103.

93. Муравський В.В. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 486 с.

94. Муравський В.В. Облікові комунікації: класифікація, етапи та компоненти. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2014. № 2 (64). С. 165-170.

95. Науменко М.О., Черкашина М.В. Стратегічний управлінський облік і збалансована система показників у циклі антикризового управління інтегрованими корпоративними структурами. БІЗНЕС-ІНФОРМ. 2013. № 9. С. 370-375.

96. Нестеренко О. О. Інтегрована звітність: теорія, методологія, практика. Харків: Видавець Іванченко І.С., 2018. 410 с.

97. Облік і аналіз в системі стратегічного управління підприємством [Текст]: монографія / З.Л. Бандура, В.Р. Шевчук, Л. В. Семенюк; за наук. ред. проф. О.М. Ковалюка; Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2016. 247 с.

98. Обліково-аналітичне забезпечення стратегії розвитку підприємств в сучасних умовах господарювання [Текст] : колективна монографія / В.І. Кузь, С.А. Ілащук, Л.Ф. Маценко, І.І. Чала, Н.В. Кудлаєва, В.Д. Попова, М.В. Косминко, В.С. Кравчук. – Чернівці : Технодрук, 2016. – 240 с.

99. Олійник Я.В. Облікова політика як інструмент вирішення методичних питань складання фінансової звітності підприємств. Фінанси, облік і аудит. 2012. № 20. С. 347-354.

100. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с.

101. Петренко І. Вплив обліку на стратегію розвитку бізнесу. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://blog.liga.net/user/ikurgan/article/32337>

102. Петренко С.М. Оцінка інформаційних потреб управління в обліковій інформації. Торгівля і ринок України. Тематичний збірник наукових праць. 2012. Вип. 33. С. 513-518.

103. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: наукове видання. Х.: ВИД. ХНЕУ, 2007. 276 с.

104. Пилипенко А.А., Пилипенко Д.Р. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2010. № 3 (53). С. 196-200.

105. Пилипів Н.І., П'ятничук І.Д., Вакун О.В. Застосування інструментарію стратегічного управлінського обліку для прийняття інвестиційних рішень. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоелектронному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування» 11-12 травня 2017 р. Тернопіль: ТНТУ ім. І. Пулюя, 2017. С. 118-119.

106. Плікус І.Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством. Вісник Української академії банківської справи. 2002. № 12. С. 94-95.

107. Помазков Н.С. Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. Л.: Экономическое образование, 1929. 268 с.

108. Портер М.Е. Конкурентна стратегія. Техніки аналізу галузей і конкурентів. К.: Наш формат, 2020. 424 с.

109. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19#n14>

110. Проданчук М.А. Стратегічне управління витратами аграрних підприємств. Облік і фінанси. 2012. № 3. С. 150-156.
111. Пушкар М., Семанюк В. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку [Текст]. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. 2017. Вип. 1-2. С. 7-20.
112. Пушкар М.С. Бухгалтерский учет в системе управления. М.: Финансы и статистика, 1991. 176 с.
113. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): моногр. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 334 с
114. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління. Тернопіль: Карт-Бланш, 2006. 178 с.
115. Радіонова Н.Й. Збалансована система показників, як інноваційний інструмент стратегічного управлінського обліку. Інноваційно-інвестиційні засади стійкого розвитку базових галузей національного господарства: колективна монографія / за заг. ред. В.П. Ільчука. Чернігів: Чернігів. нац. технол. ун-т, 2016. С. 185-195.
116. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Пер с англ. Под ред. В.А. Микрюкова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 616 с.
117. Рета М.В. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку. БІЗНЕСІНФОРМ. 2014. № 10. С. 287-293.
118. Рета М.В. Формування парадигми бухгалтерського обліку для забезпечення стратегічного управління. Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія». Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 55-56.
119. Розвиток теоретико-методологічних засад обліку, аналізу, контролю і аудиту: Монографія / під заг. ред. д.е.н., проф. А.А. Пилипенка та к.е.н., проф. Г.Ф. Азаренкова. Х.: ФОП Александрова К.М.; ВД «ІНЖЕК», 2012. 640 с.
120. Рузмайкіна І.В. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством. Економіст. 2010. № 5 (283). С. 36-41.

121. Садовська І.Б., Нагірська К.Є. Стратегічні орієнтири управлінського обліку в економіці сталого розвитку. Економічний форум. 2015. № 3. С. 419-424.

122. Семанюк В.З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2012. № 722. С. 236-241.

123. Сокіл О.Г. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств : монографія / Мелітополь : ТОВ «Колор Принт», 2018. 454 с.

124. Сотнікова Д.В. Ідентифікація поняття стратегічних ресурсів підприємства. Ефективна економіка. 2012. – № 10. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua>

125. Титенко Л.В. Логістичні принципи формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством. Економіка і суспільство. 2017. Вип. # 13. С. 1408-1418.

126. Трачова Д.М. Обліково-інформаційне забезпечення формування амортизаційної політики: теорія, методологія, організація. Дис ... на здоб. наук ступ. д.е.н. зі спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). К.: ННЦ «ІАЕ» НААНУ, 2018. 555 с.

127. Труш В.Є., Чебан Т.М., Яценко В.Ф. Сучасна парадигма стратегічного обліку. Вісник НУ «Львівська політехніка». 2007. №5. С. 379-384.

128. Фатенок-Ткачук А.О., Замойська К.П. Стратегічний облік у системі управління підприємством. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. № 721. С. 241-245.

129. Ходзицька В.В. Прийняття стратегічних управлінських рішень за даними інструментарію бухгалтерського обліку і звітності. Розвиток малого та середнього бізнесу в умовах глобалізації світової економіки: матеріали виступів Всеукраїнського молодіжного економічного форуму з міжнародною

участю (в онлайн форматі). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/7134?locale-attribute=ru>

130. Хомин П.Я., Палюх М.С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики. «Економічні науки». Серія «Облік і фінанси». Вип. 11 (41). Ч. 2. 2014. С. 390-396.

131. Царук В.Ю. Теорія і методологія обліку і аналізу в системі корпоративного управління. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2020. 404 с.

132. Цветкова Н.М. Методологічні питання формування управлінського обліку та звітності для прийняття стратегічних рішень. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2015. № 1. С. 200-207.

133. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: монографія. К.: КНЕУ, 2009. 303 с.

134. Шигун М.М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. 2009. Вип. 3 (15). С. 30-35.

135. Юхименко-Назарук І.А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії [Текст]: монографія. Житомир : Вид. О.О. Євенок, 2017. 300 с.

136. Яремко І.Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії. Вісник Національного університету «Львівська Політехніка». 2010. № 691. С. 246-252.

137. Яценко В.Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами виробництва на підприємстві (на прикладі підприємств будівництва). Автореф. дис... к.е.н. зі спец. 08.06.04 - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. К.: КНЕУ ім. В. Гетьмана, 2006. 20 с.

138. A Statement of Basic Accounting Theory. Evanston: American Accounting Association, 1966.

139. Aaker D.A. Strategic Market Management. 7th ed. Wiley, 2004. 368 p.

140. Abeysekera I. A template for integrated reporting. *Journal of Intellectual Capital*. 2013. Vol. 14 (2). P. 227-245
141. *Accountancy and Business Management*. Vol. II. Chicago: American technical society, 1921. 399 p.
142. Agarwal S., Chomsisengphet S., Wang Q. Strategic Information Disclosure and Bank Lending. Электронный ресурс. Режим доступа: https://www.researchgate.net/publication/314472914_Strategic_Information_Disclosure_and_Bank_Lending
143. Ali A. The Soaring Value of Intangible Assets in the S&P 500. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://www.visualcapitalist.com/the-soaring-value-of-intangible-assets-in-the-sp-500/>
144. Almaryani M.A., Sadik H.H. Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence. *Procedia Economics and Finance*. 2012. Vol. 3. P. 387-396.
145. Al-Zwyalif I.M. Using a Balanced Scorecard Approach to Measure Environmental Performance: A Proposed Model. *International Journal of Economics and Finance*. 2017. Vol. 9, No. 8. P. 118-126.
146. Amit R., Schoemaker P.J. Strategic assets and organizational rent. *Strategic Management Journal*. 1993. Vol. 14, No. 1. P. 33-46.
147. Ansoff H.I. *Strategic Management*. Palgrave Macmillan UK, 1979. 236 p.
148. Anthony R.N. *Management accounting. Text and Cases*. Homewood: Richard D. Irwin, inc., 1956. 511 p.
149. Aobdia D., Cheng L. Unionization, product market competition, and strategic disclosure. *Journal of Accounting and Economics*. 2018. Vol. 65, Iss. 2-3. P. 331-357.
150. Aparisi J.A., Giner A., Pérez E.M. Evidence on implementing a balanced scorecard system at the port authority of Valencia. *Global Journal of Business Research*. 2009. Vol. 3. No. 2. P. 93-116.

151. Armstrong C.S., Guay W.R., Weber J.P. The role of information and financial reporting in corporate governance and debt contracting. *Journal of Accounting and Economics*. 2010. Vol. 50 (2). P. 179-234.
152. Ashton D. Discussion of Cost of Capital, Strategic Disclosures and Accounting Choice. *Journal of Business Finance & Accounting*. 2005. Vol. 32, Iss. 3-4. P. 635-641.
153. Asiaei K., Bontis N. Using a balanced scorecard to manage corporate social responsibility. *Knowledge and Process Management*. 2019. Vol. 26. P. 371-379.
154. *Assessing Your Strategic Report*. KPMG LLP, 2019. 11 p.
155. Aver B., Cadez S. Management Accountant's Participation in Strategic Management Processes: A Cross-industry Comparison. *Journal for East European Management Studies*. 2009. Vol. 3. P. 310-322.
156. Babich G. The Application of Information Theory to Accounting Reports: An Appraisal. *Abacus*. 1975. Vol. 11, Iss. 2. P. 172-181.
157. *Balanced Scorecard Basics*. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://balancedscorecard.org/bsc-basics-overview/>
158. Banerjee B.K. *Financial accounting: a dynamic approach*. PHI Learning Pvt. Ltd., 2008. 1097 p.
159. Barney J. Firm resources and sustainable competitive advantage. *Journal of Management*. 1991. Vol. 17, No. 1. P. 99-120.
160. Barney J.B., Hesterly W.S. *Strategic management and competitive advantage. Concepts and Cases*. 6th. ed. New York: Pearson, 2019. 368 p.
161. Bedford N.M., Baladouni V. Communication theory approach to accountancy. *Accounting Review*. 1962. Vol. 37 (4). P. 650-659.
162. *Better business reporting. A practical guide to the strategic report*. KPMG LLP, 2014. 20 p.
163. *Better Communication in Financial Reporting. Making disclosures more meaningful*. London: IFRS Foundation, 2017. 46 p.

164. Beyer A.Ю., Cohen D.A., Lys T.Z., Walther B.R. The financial reporting environment: Review of the recent literature. *Journal of Accounting and Economics*. 2010. Vol. 50, Iss. 2-3. P. 296-343.

165. Bhattacharya S., Ritter J. Innovation and communication: signaling with partial disclosure. *The Review of Economic Studies*. 1983. Vol. 50 (2). P. 331–346.

166. Bourveau T., D. Sticez, Wang R. Strategic Disclosure and Debt Covenant Violation. *Research Collection School Of Accountancy*. 2017. P. 1-50.
Электронный ресурс. Режим доступа: https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/1855

167. Bouwens J., Abernethy M.A. The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*. 2000. Vol. 25. P. 221-241.

168. Bratton W.W. Rules, principles, and the accounting crisis in the United States. *European Business Organization Law Review*. 2004. Vol. 5. P. 7-36.

169. Bromwich M. The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*. 1990. Vol. 15(1-2). P. 27-46.

170. Bromwich M., Bhimani A. *Management Accounting - Pathways to Progress*. London: CIMA Publishing, 1994. 286 p.

171. BSC DESIGNER. Strategy execution software. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://www.webbsc.com/>

172. Bull M. «Balance»: the development of a social enterprise business performance analysis tool. *Social Enterprise Journal*. 2007. Vol. 3, No. 1. P. 49-66.

173. Cadez S., Guilding C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*. 2008. Vol. 33. P. 836-863.

174. Cescon F., Costantini A. , Grasseti L. Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*. 2019. Vol. 23 (3). P. 605-636.

175. Chenhall R.H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*. 2005. Vol. 30. P. 395-422.
176. Cherchata A., Popovychenko I., Andrusiv U., Shevchenko N., Shkuropatskyi O. Innovations in logistics management as a direction for improving the logistics activities of enterprises. *Management Systems in Production Engineering: collection of scientific works*. 2022. Vol. 30, Iss. 1. P. 9-17.
177. Choi F.D.S., Meek G.K. *International accounting*. 7-th Edition. Prentice Hall, 2011. 476 p.
178. CIMA. *Official Terminology*. London: CIMA publishing, 2005. 156 p.
179. Cinquini L., Tenucci A. Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really «strategy-driven»? Evidence from a survey. *Електронний ресурс*. Режим доступу: https://mpr.aub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf
180. Cinquini L., Tenucci A. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2010. Vol. 6, No. 2. P. 228-259.
181. Communication from the Commission – Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information). C/2017/4234. *Електронний ресурс*. Режим доступу: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017XC0705(01))
182. Consultation Draft of the International <IR> Framework. *Integrated Reporting*. IIRC, 2013. 37 p. *Електронний ресурс*. Режим доступу: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf>
183. Cooper D.J., Ezzamel M., Qu S.Q. Popularizing a Management Accounting Idea: The Case of the Balanced Scorecard. *Contemporary accounting research*. 2017. Vol. 34, Iss. 2. P. 991-1025.

184. Corporate reporting. Understanding and increasing confidence in ESG disclosures. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://home.kpmg/uk/en/home/services/environmental-social-governance/corporate-reporting.html>

185. Cravens K.S., Guilding C. An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. *Advances in Management Accounting*. 2001. Vol. 10. P. 95-124.

186. Crossman P.T. The Nature of Management Accounting. *The Accounting Review*. 1958. Vol. 33, No. 2. P. 222-227.

187. Cushing B.E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting. *The Accounting Historians Journal*. 1989. Vol. 16, No. 2. P. 1-41.

188. David F.R. *Strategic management: concepts and cases*. 13th ed. Pearson Education, Inc., 2011. 695 p.

189. De Geuser F., Mooraj S., Oyon D. Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance. *European Accounting Review*. 2009. Vol.18, Iss. 1. P. 93-122.

190. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>

191. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014, amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

192. Disclosure of sensitive information. IFRS Foundation Advisory Council, 2019. 28 p.

193. Dmitrović-Šaponja L., Suljović E. Strategic management accounting in the Republic of Serbia. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*. 2017. Vol. 30:1. P. 1829-1839.
194. Dos Santos R.C., Pinho T.H.M. Disclosure of strategic resources: is a competitive advantage of companies of stock exchange the Brazilian? *Independent Journal of Management & Production (IJM&P)*. 2019. Vol. 10, No. 6. P. 1269-1292.
195. Drejer A. *Strategic management and core competencies: theory and application*. Greenwood Publishing Group, 2002. 224 p.
196. Dye R.A. Disclosure of Non-Proprietary Information. *Journal of Accounting Research*. 1985. Vol. 23. P. 123-145.
197. Dye R.A. Strategic Accounting Choice and the Effects of Alternative Financial Reporting Requirements. *Journal of Accounting Research*. 1985. Vol. 23, No. 2. P. 544-574.
198. Ebert M., Schäfer U., Schneider G.T. Information Leaks and Voluntary Disclosure. *SSRN Electronic Journal*. 2019. P. 1-34. Электронный ресурс. Режим доступа: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3372141
199. Elias N. The Effects of Financial Information Symmetry on Conflict Resolution: An Experiment in the Context of Labor Negotiations. *The Accounting Review*. 1990. Vol. 65, No. 3. P. 606-623.
200. Erskine A.R. Importance of accounting to management. *Journal of Accountancy*. 1924. Aug. P. 107-111.
201. ESG Reporting. Guide 2.0 A Support Resource for Companies. Nasdaq, inc., 2019. 34 p.
202. Ferreira D., Rezende M. Corporate Strategy and Information Disclosure. *The RAND Journal of Economics*. 2007. Vol. 38, No. 1. P. 164-184.
203. Figge F., Hahn T., Schaltegger S., Wagner M. The sustainability balanced scorecard – linking sustainability management to business strategy/ *Business Strategy and the Environment*. 2002. Vol. 11 (5). P. 269-284.

204. Fomina O., Zadniprotsky O., Korol S., Romashko O. Professional judgement in accounting: contents and conditions of application. *Business: Theory and Practice*. Vol. 23, Iss. 1. P. 26-38.

205. FTSE4Good Index Series/ Электронный ресурс. Режим доступа: <https://research.ftserussell.com/products/downloads/FTSE4Good-brochure.pdf>

206. G4 Sustainability Reporting Guidelines. Amsterdam: Global Reporting Initiative, 2013. 94 p.

207. Gadbois B. A social BSC for social business projects. HEC Montréal, 2012. 29 p.

208. Gama N., da Silva M.M., Ataíde J. Innovation scorecard: a balanced scorecard for measuring the value added by innovation. In: Cunha P.F., Maropoulos P.G. (eds) *Digital Enterprise Technology*. Boston: Springer, 2007. P. 417-424.

209. García-Sánchez I., Noguera-Gámez L. Integrated Reporting and Stakeholder Engagement: The Effect on Information Asymmetry. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2017. Vol. 24. P. 395-413.

210. Gietzmann M.B., Ireland J. Cost of Capital, Strategic Disclosures and Accounting Choice. *Journal of Business Finance & Accounting*. 2005. Vol. 32. P. 599-634.

211. Gietzmann M.B., Trombetta M. Disclosure Interactions: Accounting Policy Choice and Voluntary Disclosure Effects on the Cost of Raising Capital. *Accounting and Business Research*. 2003. Vol. 33, No. 3. P. 187-205.

212. Gluck F.W., Kaufman S.P., Walleck A.S. Strategic management for competitive advantage. *Harvard Business Review*. 1980. July-August. P. 154-161.

213. Goetz B.E. *Managing planning and control. A managerial approach to industrial accounting*. New York: McGraw Hill Book Company, Inc. 1949. 294 p.

214. Grant R. *Contemporary strategy analysis*. 7th ed. John Wiley & Sons Ltd, 2010. 499 p.

215. Gryn V. Accounting support of strategic management and main directions of its improvement. *Financial Strategies of Innovative Economic*

Development: Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences: collection of scientific works. 2022. Vol. 2, Iss. 54. P. 48-52.

216. Gryn V. Identification and accounting of strategic assets in the formation of competitive potential of the enterprise. Financial Strategies of Innovative Economic Development: Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences: collection of scientific works. 2022. Vol. 3, Iss. 55. P. 40-45.

217. Gryn V. Logistic principles of formation of accounting information space for provision of strategic management of the enterprise. Financial Strategies of Innovative Economic Development: Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences : collection of scientific works. 2020. Vol 4 (48). P. 44-48.

218. Gryn V. Strategic policy of accounting and reporting of enterprises. Financial Strategies of Innovative Economic Development: Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences : collection of scientific works. 2021. Vol. 2. Iss. 50. P. 34-38.

219. Gryn V. Challenges of accounting and analytical support of business entity`s strategic management. Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences : collection of scientific works. 2019. Vol. 2 (42). P. 24-29.

220. Guidance on the Strategic Report. London: Financial Reporting Council, 2018. 98 p.

221. Guidance on the Strategic Report. London: FRC Publications, 2018. 98 p.

222. Guilding C., Cravens K.S., Tayles M. An international comparison of strategic management accounting practices. Management Accounting Research. 2000. Vol. 11. P. 113-135.

223. Gupta A. Financial Accounting for Management: An Analytical Perspective. Pearson Education India, 2008. 986 p.

224. Hall R. The strategic analysis of intangible resources. Strategic management journal. 1992. Vol. 13. P. 135-144.

225. Hallahan K., Holtzhausen D., van Ruler B., Verčič D., Sriramesh K. Defining Strategic Communication. *International Journal of Strategic Communication*. 2007. Vol. 1, Iss. 1. P. 3-35.

226. Hamel G., Prahalad C.K. *Competing for the future*. Boston: Harvard Business School Press, 1994. 328 p.

227. Hansen A., Mouritsen J. *Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes. Controlling Strategy Management, Accounting, and Performance Measurement*. Ed. By C.S. Chapman. Oxford University Press, 2005. P. 125-150.

228. Hansen E.G., Schaltegger S. The Sustainability Balanced Scorecard: A Systematic Review of Architectures. *Journal of Business Ethics*. 2016. Vol. 133. P. 193-221.

229. Harris J.G. How to turn data into a strategic asset. *Электронный ресурс*. Режим доступа: https://na.eventscloud.com/file_uploads/8fe42952af6a22ec92ee93ff8c9ea248_Accenture_Outlook_Turn_data_into_strategic_asset_analytics.pdf

230. Hassan A. Accounting reports as means of communication: A research note on the linguistic approach to accounting. *Nigerian Journal of Accounting and Finance*. 2013. Vol. 5, Num. 1. P. 92-98.

231. Herz R.H. Remarks of Robert H. Herz. AICPA National Conference on Current SEC and PCAOB Reporting Developments, 2005. 12 p.

232. Hill Ch.W.L., Jones G.R. *Strategic Management Theory: An Integrated Approach*. Ninth Edition. South-Western, Cengage Learning, 2010. 518 c.

233. Hitt M.A., Ireland R.D., Hoskisson R.E. *Strategic Management: Competitiveness and Globalization (Concepts and Cases)*. Seventh Edition. Mason: Thomson South-Western, 2007. 840 p.

234. Hopwood A. Accounting and Organization Change. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 1990. Vol. 3, No. 1. P. 7-17.

235. Hopwood A.G. Editorial. *Accounting, Organizations and Society*. 1976. Vol. 1, Iss. 1. P. 1-4.

236. Hoque Z. Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues. Pearson Education Australia, 2006. 395 p.

237. Horngren Ch.T Effects of managerial decision models on accounting. Journal of Accountancy. 1969. Jun. P. 78-80.

238. Horvat R., Korošec B. The Role of Accounting in a Society: Only a techn(olog)ical solution for the problem of economic measurement or also a tool of social ideology? Naše Gospodarstvo – Our Economy. 2015. Vol. 61 (4). P. 32-40.

239. How ESG engagement creates value for investors and companies. London, 2018. 32 p.

240. Ievdokymov V., Zavalii T. Conceptual framework of a Balanced Scorecard: a value-oriented approach. Fundamental and applied researches in practice of leading scientific schools. 2020. Vol. 37. № 1. P. 17-26.

241. Imhoff E. The relation between perceived accounting quality and economic characteristics of the firm. Journal of Accounting and Public Policy. 1992. Vol. 11 (2). P. 97-118.

242. Integrated reporting. Linking strategy, purpose and value. EYGM Limited, 2016. 12 p.

243. International <IR> Framework. International Integrated Reporting Council, 2021. 56 p.

244. Jassem S., Azmi A., Zakaria Z. Impact of Sustainability Balanced Scorecard Types on Environmental Investment Decision-Making. Sustainability. 2018. Vol. 10 (2). P. 1-18.

245. Johnson H.Th., Kaplan R.S. The Rise and Fall of Management Accounting. Management Accounting. 1987. Jan. P. 22-30.

246. Jones Ph. Designing an Effective Environmental Balanced Scorecard: Avoiding mistakes that undermine sustainable thinking. Incorporating your Environmental and Social Strategy into your Balanced Scorecard so you embed it in your organisation. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://www.excitant.co.uk/wp->

content/uploads/2012/07/Excitant_WP_Designing_Environmental_Balanced_Scorecard.pdf

247. Jovanovic J.Š., Fragassa C., Krivokapi Z., Vujovic A. Environmental Management Systems and Balanced Scorecard: An Integrated Analysis of the Marine Transport. *Journal of Marine Science and Engineering*. 2019. Vol. 7 (119). P. 1-25.

248. Jung W.-O. Strategic choice of inventory accounting methods. *Contemporary Accounting Research*. 1989. Vol. 6, No. 1. P. 1-25.

249. Juras A. Strategic management accounting – What Is the Current State of the Concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition*. 2014. Vol. 17(2). P. 76-83.

250. Kalender Z.T., Vayvay Ö. The Fifth Pillar of the Balanced Scorecard: Sustainability. 12th International Strategic Management Conference, ISMC 2016. Antalya, 2016. P. 76-83.

251. Kaplan R.S., Norton D.P. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*. 1992. January-February. P. 71-79.

252. Kaplan R.S., Norton D.P. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business Review Press, 1996. 336 p.

253. Kaplan R.S., Norton D.P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*. 1996. Jan.-Feb. P. 75-85.

254. Khodzycka V.V. Strategic accounting directions of Ukrainian enterprises development in the context of european integration. *Цифрова економіка : зб. матеріалів II Нац. наук.-метод. конф., 17–18 жовт. 2019 р., м. Київ / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» [та ін.]; [оргком.: Д. Г. Лук'яненко (голова) та ін.]. Електрон. текст. дані. Київ : КНЕУ, 2019. С. 476-479.*

255. Kuhn Th.S. *The Structure of Scientific Revolutions*. 3rd ed. University of Chicago Press, 1996. 212 p.

256. Lambert C., Pezet E. The making of the management accountant – becoming the producer of truthful knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 2010. Vol. 35. P. 10-30.

257. Langfield-Smith K. Management Control Systems and Strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*. 1997. Vol 22 (2). P. 207-232.
258. Langfield-Smith K. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2008. Vol. 21(2). P. 204-228.
259. Lau Y.W. Noise in Accounting Information: The Signal Detection Theory Perspective. *International Journal of Economics and Management*. 2008. Vol. 2 (1). P. 179-193.
260. Lee L.C., Bedford N.M. An information theory analysis of the accounting process. *Accounting Review*. 1969. Vol. 44 (2). P. 256-275.
261. Lee T.A. Chambers and Accounting Communication. *Abacus*. 1982. Vol. 18, No. 2. P. 152-165.
262. Leverage your people as a strategic asset. *Электронный ресурс*. Режим доступа: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/advisory/management-consulting/people-change.html>
263. Littleton A.C. Old and New in Management and Accounting. *The Accounting Review*. 1954. Vol. 29, No. 2 (Apr.). P. 196-200.
264. Lord B.R. Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*. 1996. Vol. 7. P. 347-366.
265. Lougee B.A., Marquardt C. Earnings Informativeness and Strategic Disclosure: An Empirical Examination of «Pro Forma» Earnings. *The Accounting Review*. 2004. Vol. 79, No. 3. P. 769-795.
266. Lynch R.L. *Corporate strategy*. 4th ed. Pearson Education Limited, 2006. 830 p.
267. Makarenko I., Gryn V., Proskurina N., Pushkar L., Goncharova V. Transparency and information asymmetry in the financial market: Strategic dependencies between sustainability disclosure, SDG achievement and financial and information efficiency. *Investment Management and Financial Innovations*. 2023. Vol. 20(4). P. 127-137.

268. Malina M.A., Selto F.H. Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*. 2001. Vol. 13. P. 47-90.

269. Manachynska Yu., Yevdoshchak V., Fomina O., Semenova S., Moshkovska O. Risk-oriented strategic management accounting in Ukraine. *Business: Theory and Practice, Business, Management and Accounting Strategy and Management*. Publisher: Vilnius Gediminas Technical University. 2023, Vol. 24.№ 3, P. 533-543.

270. Marchuk U. Accounting policies - strategic component of effective business entities. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 97-107.

271. Marr B., Schiuma G., Neely A. Assessing strategic knowledge assets in e-business. *International Journal of Business Performance Management*. 2002. Vol. 4, Nos. 2/3/4. P. 279-295.

272. Mathews M.R., Perera M.H.B. *Accounting Theory and Development*. Thomson Publishing Company, 1996. 402 p.

273. Mattessich R. *Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science*. London: Quorum Books, 1995. 284 p.

274. *Measuring Stakeholder Capitalism: Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation White Paper*. Geneva: World Economic Forum, 2020. 95 p.

275. Melloni G., Caglio A., Perego P. Saying more with less? Disclosure conciseness, completeness and balance in integrated reports. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2017. Vol. 36, Iss. 3. P. 220-238.

276. Merkl-Davies D.M., Brennan N.M. A theoretical framework of external accounting communication: research perspectives, traditions, and theories. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2017. Vol. 30 (2). P. 433-469.

277. Mintzberg H. *Managing*. Berrett-Koehler Publishers, 2011. 320 p.

278. Mintzberg H., Ahlstrand B.W., Lampel J. *Strategy Safari: A Guided Tour Through The Wilds of Strategic Management*. Simon and Schuster, 2005. 407 p.

279. Morrill C., Morrill J., Sprakman G. *Financial Reporting Choices and Labor Contract Negotiations: A Case Study in the University Sector*. *Accounting Perspectives*. 2018. Vol. 17, Iss. 4. P. 589-621.

280. Mouck T. *Positive Accounting Theory as a Lakatosian Research Programme*. *Accounting and Business Research*. 1990. Vol. 20, No. 79. P. 231-239.

281. Mueller G.G., Gernon H., Meek G.K. *Accounting: An international perspective: fourth edition*. Chicago: R.D. Irwin, 1997, 215 p.

282. Naranjo-Gil D. *The role of sophisticated accounting system in strategy management*. *The International Journal of Digital Accounting Research*. 2004. Vol. 4, N. 8. P. 125-144.

283. Nilsson F., Rapp B. *Implementing business unit strategies: the role of management control systems*. *Scandinavian Journal of Management*. 1999. Vol 15. P. 65-88.

284. Nixon B., Burns J. *The paradox of strategic management accounting*. *Management Accounting Research*. 2012. Vol. 23 (4). P. 229-244.

285. Nobes C., Parker R. *Comparative international accounting*. 9-th Edition. Pearson Education Limited, 2006. 576 p.

286. Osma B.G., Mora A., Sabater A.M. *Strategic Accounting Choice Around Firm-Level Labor Negotiations*. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 2015. Vol. 30 (2). P. 246-277.

287. Otley D. *Performance management: a framework for management control systems research*. *Management Accounting Research*. 1999. Vol. 10. P. 363-382.

288. Oyewo B., Ajibolade S. *Does the use of strategic management accounting techniques creates and sustains competitive advantage? Some empirical evidence*. *Annals of Spiru Harret University. Economic Series*. 2019. Iss. 2. P. 61-91.

289. Palepu K.G., Bernard V.L., Healy P.M., Peek E. *Business Analysis and Valuation: Text and Cases*. Cengage Learning EMEA, 2007. 788 p.

290. Pasko O., Chen F., Proskurina N., Mao R., Gryn V., Pushkar I. Are corporate social responsibility active firms less involved in earnings management? empirical evidence from china. *Business: Theory and Practice: collection of scientific works*. 2021. Vol 22, No 2. P. 504-516.

291. Pasko O., Zhang L., Tuzhyk K., Proskurina N., Gryn, V. Do sustainability reporting conduct and corporate governance attributes relate? Empirical evidence from China. *Problems and Perspectives in Management: collection of scientific works*. 2021. Vol. 19 (4). P. 110-123.

292. Patell J.M., Wolfson M. Good News, Bad news, and the Intraday timing of Corporate Disclosures. *The Accounting Review*. 1982. Vol. 57, No. 3. P. 509-527.

293. Perrin S. How strategic planning and performance management could change in the future. *Электронный ресурс*. Режим доступа: <https://www.accaglobal.com/gb/en/member/member/accounting-business/2016/10/insights/patf-3.html>

294. Pires R.A., Alves M.C.G., Rodrigues L.L. Strategic management accounting: definitions and dimensions. In XVIII Congreso AECA Innovación y internacionalización: factores de éxito para la pyme. Cartagena, 2015. P. 1-17.

295. Pitcher G.S. Management accounting in support of the strategic management process. *CIMA Executive Summary Report*. 2015. Vol. 11, Iss. 1. P. 1-18.

296. Plastun A., Gryn V., Proskurina N., Potapov Y., Gryn O. Filling a financial gap in SDG3 achievement: Investments vs. budget funds. *Public and Municipal Finance*. 2023. Vol. 12(2). P. 91-103.

297. Poincelot E., Wegmann G. Perspectives on non-financial indicators as a strategic management accounting tool: a French inquiry. *Working Papers CREGO*. Université de Bourgogne. 2006. N. 1060905. P. 1-28.

298. Porter G.A., Norton C.L. Using Financial Accounting Information: The Alternative to Debits and Credits. Cengage Learning, 2014. 848 p.
299. Potter B. Accounting as a social and institutional practice: perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*. 2008. Vol. 41(3). P. 265-289.
300. Prahalad C.K., Hamel G. Strategy as a Field of Study: Why Search for a New Paradigm? *Strategic Management Journal*. 1994. Vol. 15. P. 5-16
301. Prahalad C.K., Hamel G. The core competence of the corporation. *Harvard Business Review*. 1990. Vol. 68, No. 3. P. 79-91.
302. Proskurina N., Gryn V. Development of the strategic financial engineering accounting system. *Public Policy and Accounting*. 2021. Vol. 1(3). P. 22-31.
303. Puca A., Zyla M.L. The Intangible Valuation Renaissance: Five Methods. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://blogs.cfainstitute.org/investor/2019/01/11/a-renaissance-in-intangible-valuation-five-methods/>
304. Purnamasari V., Hastuti T.D., Agnes D. Environmental perspective: a new perspective in balanced scorecard. *South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law*. 2014. Vol. 5, Iss. 1 (Dec.). P. 56-63.
305. Ramljak B., Rogošić A. Strategic management accounting practices in Croatia. *The Journal of International Management Studies*. 2012. Vol. 7 (2). P. 93-100.
306. Rashid M.M., Ali M.M., Hossain D.M. Revisiting the relevance of strategic management accounting research. *PSU Research Review*. 2020. Vol. 4, No. 2. P. 129-148.
307. Reilly R.F. Valuation of Technology-Related Intangible Assets. *Insights*. 2015. Summer. P. 37-50.
308. Ribeiro E.M.S., Prativiera G.A. Information theoretic approach for accounting classification. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*. 2014. Vol. 416. P. 651-660.

309. Roney C.W. Strategic Management Methodology: Generally Accepted Principles for Practitioners. Greenwood Publishing Group, 2004. 342 p.
310. Room for improvement. The KPMG Survey of Business Reporting, second edition. KPMG International, 2016. – 32 p.
311. Roslender R. Accounting for strategic positioning: responding to the crisis in Management accounting. British Journal of Management. 1995. Vol. 6 (1). P. 45-57.
312. Roslender R., Hart S. Strategic Management Accounting: Lots in a Name? Электронный ресурс. Режим доступа: <http://www.dl.edi-info.ir/Strategic%20Management%20Accounting%20Lots%20in%20a%20Nam.pdf>
313. Roslender R., Hart S.J. In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. Management Accounting Research. 2003. Vol.14 (3). P. 255-279.
314. Ross J.F. The Information Content of Accounting Reports: An Information Theory Perspective. Information. 2016. Vol. 7 (3). P. 1-23.
315. Rowe H.M. Accountancy and business management. Part one. Chicago: H.M. Rowe Company, 1922. 132 p.
316. Salvary S.C. Accounting in context of communication, language, and information theories: a partial analysis. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?RequestTimeout=50000000>
317. San N.A. Building a strategy focused organization with the Balanced Scorecard. Balanced Scorecard intro to basic concepts. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://www.slideshare.net/ngaungsan/balanced-scorecard-intro-to-basic-concepts>
318. Saudagaran Sh.M. International Accounting: A User Perspective. CCH, 2009. 269 p.
319. Shah H., Malik A., Malik M.Sh. Strategic management accounting – a messiah for management accounting? Australian Journal of Business and Management Research. 2011. Vol. 1, No.4. P. 1-7.

320. Shank J.H., Shank J.K., Govindarajan V., Govindarajan Sh. Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. Simon and Schuster, 1993. 271 p.

321. Shannon C.E. A Mathematical Theory of Communication. The Bell System Technical Journal. 1948. Vol. 27. P. 379-423.

322. Simmonds K. Strategic management accounting. Management Accounting (UK). 1981. Vol. 59 (4). P. 26-29.

323. Simões A.M., Rodrigues J.A. The Effectiveness of the Balanced Scorecard on Strategy Management Processes: A Case Study in a Portuguese Industrial Company. Global Advanced Research Journal of Management and Business Studies. 2013. Vol. 2 (3). P. 154-164.

324. Simons R. Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems. Strategic Management Journal. 1991. Jan. P. 49-62.

325. Smith S.S. Strategic Management Accounting – A Strategic Role for Accountancy. International Journal of Business and Social Science. 2017. Vol. 8, No. 2. P. 21-28.

326. Šoljaková L. Strategic Management Accounting Development during Last 30 Years. European Financial and Accounting Journal. 2012. Vol. 7. No. 2. P. 24-35.

327. Somers A.B. Shaping the balanced score card for use in UK social enterprises. Social Enterprise Journal. 2005. Vol. 1, No. 1. P. 43-56.

328. Special report - Strategic planning. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://www.icaew.com/technical/business-and-management/strategy-risk-and-innovation/strategy/special-report-strategic-planning?fromSearch=1>

329. Sriani D., Agustia D. Does voluntary integrated reporting reduce information asymmetry? Evidence from Europe and Asia. Heliyon. 2020. Vol. 6, Iss. 12. P. 1-11.

330. Stacey R.D. Strategic management and organisational dynamics. The challenge of complexity to ways of thinking about organisations. 6th ed. Harlow: Pearson Education Limited, 2011. 536 p.

331. Sterling R.R. A statement of basic accounting theory: a review article. *Journal of Accounting Research*. 1967. Vol. 5, No. 1 (Spring). P. 95-112.
332. Stocken Ph.C. Strategic Accounting Disclosure. *Foundations and Trends in Accounting*. 2013. Vol. 7, No. 4. P 197-291.
333. Suijs J. Voluntary disclosure of information when firms are uncertain of investor response. *Journal of Accounting and Economics*. 2007. Vol. 43, Iss. 2-3. P. 391-410.
334. Sunder Sh. Minding our manners: Accounting as social norms. *British Accounting Review*. 2005. Vol.37. P. 367-387.
335. Thakor A.V. Strategic information disclosure when there is fundamental disagreement. *Journal of Financial Intermediation*. 2015. Vol. 24. P. 131-153.
336. The IIRC. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/>
337. The reporting dilemma – balancing the needs of shareholders and other stakeholders. PwC's Annual Review of Corporate Reporting in the FTSE 350 2018/19. PwC, 2019. 32 p.
338. The Routledge Companion to Accounting Communication. Ed. by L. Jack, J. Davison, R. Craig. Routledge, 2013. 266 p.
339. Tillmann K., Goddard A. Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*. 2008. Vol. 19. P. 80-102.
340. Toler L.H. A Communications Approach to the Accounting Process. With Special Reference to General Semantic Concepts. Louisiana State University, PhD, 1963. 156 p.
341. Tougher ESG reporting requirements to take effect from July 2020. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://www.deacons.com/news-and-insights/publications/tougher-esg-reporting-requirements-to-take-effect-from-july-2020.html>
342. Understanding the importance of communication. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://www.accaglobal.com/hk/en/student/exam-support->

resources/fundamentals-exams-study-resources/f1/technical-articles/understanding-importance.html

343. Vitez O. The importance of strategic management accounting. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://bizfluent.com/about-6363155-importance-strategic-management-accounting.html>

344. Wagenhofer A. Voluntary disclosure with a strategic opponent. *Journal of Accounting and Economics*. 1990. Vol. 12. P. 341-363.

345. Wahyudi I. Mainstream Accounting and its Paradigm: A Critical Analysis. *International Journal of Business*. 1999. Vol. 1, No. 2. P. 99-112.

346. Waterhouse J., Gibbins M., Richardson A. Strategic financial disclosure: Evidence from labor negotiations. *Contemporary Accounting Research*. 1993. Vol. 9, No. 2. P. 526-550.

347. Watts R., Zimmerman J. *Positive accounting theory*. Prentice-Hall, 1986. 388 p.

348. Weaver W. The mathematics of communication. *Scientific American*. 1949. Vol.181, No.1. P. 11-15.

349. Wegmann G. The Strategic Scorecards - An instrumentation of the strategic management accounting: Exploration of a concept, instrumentation and results from a french empirical study. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00584772>

350. White C. *Strategic management*. New-York: Palgrave Macmillan, 2004. – 840 p.

351. Whittington R., Yakis-Douglas B. Strategic disclosure: strategy as a form of reputation management. *The Oxford handbook of corporate reputation*. Oxford : Oxford Univ. Press, 2012. P. 402-419.

352. Winter S., Zülch H. Determinants of Strategy Disclosure Quality: Empirical Evidence from Germany. *Problems and Perspectives in Management*. 2019. Vol. 17, Iss. 4. P. 104-120.

353. Yaremko I.J., Pylypenko L.M., Tyvonchuk O.I. The Paradigms of Accounting and Financial Reporting. *International Journal of Synergy and Research*. 2016. Vol. 5. P. 135-146.

354. Zlatkovich Ch.T. A new accounting theory statement. *The Journal of accountancy*. 1966. August. P. 31-36.

355. Zmijewski M.E., Hagerman R.L. An Income Strategy Approach to the Positive Theory of Accounting Standard Setting/Choice. *Journal of Accounting and Economics*. 1981. Vol. 3, Iss. 2. P. 129-149.

Додатки

Додаток А

Школи стратегій за Г. Мінцбергом, Б. Астрельдом та Дж. Лемпелом

(узагальнено на основі [278])

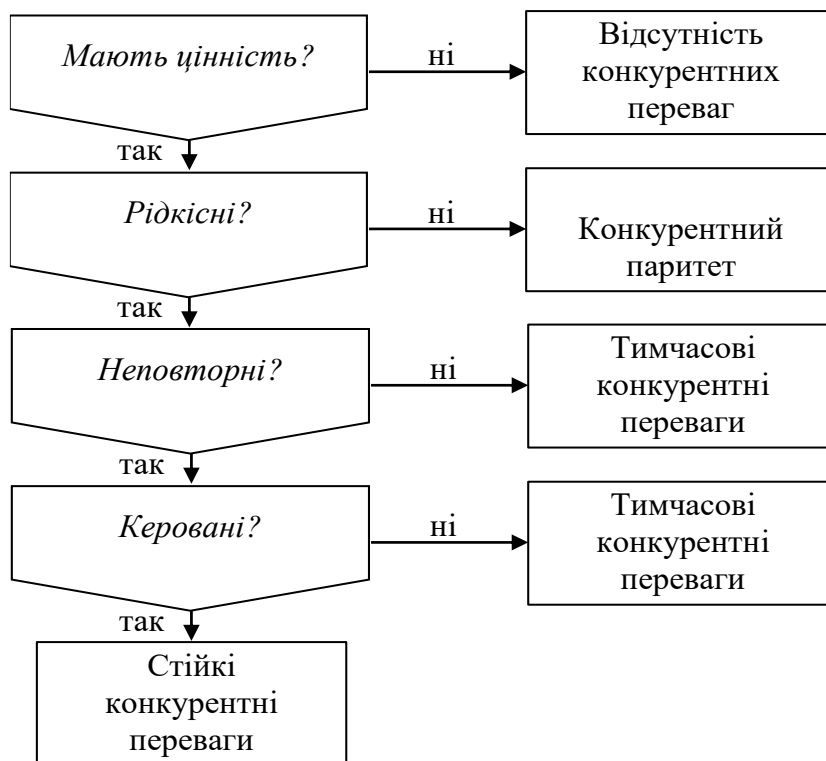
<i>Назва школи</i>	<i>Яким чином розглядали процес формування стратегії</i>	<i>Основні представники</i>
Школа дизайну	як процес осмислення	А. Чендлер, Ф. Селзнік
Школа планування	як формальний процес	І. Ансофф, Дж. Штейнер
Школа позиціонування	як аналітичний процес	М. Портер, Д. Шендел
Школа підприємництва	як процес передбачення	Ф. Уестлі, Г. Мінцберг
Когнітивна школа	як ментальний процес	Г. Саймон, С. Макрідакіс, К. Вейк
Школа навчання	як процес, що розвивається	Дж. Куїнн, Ч. Ліндблом, Д. Брейбрук, Р. Бургельман
Школа влади	як процес ведення переговорів	Дж. Пфедфер, Г. Салансік, М. Портер
Школа культури	як колективний процес	С. Фельдман, Дж. Лорш, Дж. Барні
Школа зовнішнього середовища	як реактивний процес	М. Ханнан, Дж. Фріман,
Школа конфігурації	як процес трансформації	Е. Петтігрю, Д. Джонсон, Д. Герст

Узагальнені підходи дослідників щодо причин невідповідності чинної системи обліку потребам суб'єктів стратегічного управління

<i>Автор</i>	<i>Причини невідповідності чинної системи обліку потребам суб'єктів стратегічного управління</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Р.Ф. Бруханський [10, с. 113]	Неможливість забезпечити: відображення майбутніх фактів господарського життя; виокремлення складових зовнішнього середовища як об'єктів стратегічного обліку; введення нових видів об'єктів стратегічного обліку шляхом капіталізації витрат; застосування методів стратегічного обліку до традиційних видів фактів господарського життя і об'єктів обліку; удосконалення порядку застосування методів стратегічного обліку відповідно до нових об'єктів стратегічного обліку
О.В. Вакун [12, с. 21]	Неможливість отримання повної та достовірної інформації про зовнішнє середовище з облікової системи
С.Ф. Голов [21, с. 349]	Ретроспективний характер даних бухгалтерського обліку та їх спрямованість на внутрішні аспекти господарської діяльності
Н.О. Голуб [24, с. 60]	Необхідність надавання не лише фактичних, а й прогнозних, очікуваних результатів
З.В. Гуцайлюк [61, с. 19]	Неможливість формування інформації про зовнішнє середовище та безпосередньо стратегію діяльності підприємства в чинній системі обліку через відсутність відповідних об'єктів
Н.Ю. Єршова [67, с. 697-698]	Неможливість забезпечити: 1) Інформаційне забезпечення розробки кількох варіантів стратегії розвитку підприємства і вибору найбільш оптимального з них; 2) Оцінку досягнення оперативних і стратегічних цілей, фінансового стану та виробничого потенціалу підприємства; 3) Інтеграцію прогнозних, планових, нормативних і фактичних даних фінансово-виробничої діяльності та їх обчислення для довгострокової перспективи; 4) Облік факторів зовнішнього середовища, ризиків тощо
І.І. Криштопа [79, с. 5]	Ретроспективний характер інформації та її спрямованість на внутрішні факти господарської діяльності
В.І. Кузь [80, с. 194]	Відсутність інформації про тенденції розвитку зовнішнього середовища та про факти господарського життя з невизначеними наслідками
О.П. Кундря-Висоцька [81, с. 137]	Спрямування чинної системи обліку на минулі події, неприділення достатньої уваги окремим стратегічним спеціальним ресурсам, неврахування зовнішніх чинників та ризиків підприємства
А.А. Пилипенко [103, с. 3]	Орієнтація фінансового обліку в минуле; залежність фінансової звітності від бухгалтерських професійних суджень; недосконалість процедури оцінки ефективності діяльності підприємства; недосконалість системи обліку й оцінки інтелектуального капіталу; необхідність облікового відображення складових зовнішнього середовища
І.Й. Плікус [106, с. 94]	Відсутність інформації для оцінки діяльності підприємства інвесторів

<i>1</i>	<i>2</i>
В.З. Семанюк [122, с. 237]	Відсутність своєчасної інформації для менеджменту, неврахування стратегічних питань, неспроможність надати потрібну інформацію для визначення вартості підприємства та його ефективності, а також для створення стратегічних планів та контролю їх досягнення
А.О. Фатенок-Ткачук, К.П. Замойська [128, с. 243]	Неврахування впливу зовнішніх факторів макросередовища
А.В. Шайкан [133, с. 45-46]	Неможливість доставки інформації менеджерам певного рівня в межах відведеного часу та нездатність забезпечення менеджменту фінансовою та нефінансовою інформацією про внутрішні господарські процеси та зовнішнє середовище підприємства

Додаток В

Алгоритм визначення відповідності стратегічних активів видам конкурентних переваг

Складові методу стратегічного управлінського обліку в працях вчених

№ з/п	Методи, практики та техніки стратегічного управлінського обліку	К. Гілдінг, К.С. Кревенс, М. Тейлес (2000 р.) [222, с. 118-120]	К.С. Кревенс, К. Гілдінг (2001 р.) [185, с. 98-99]	Л. Цінкіні, А. Тенуччі, 2007 р. [179, с. 18]	С. Кадез, К. Гілдінг, 2008 р. [173, с. 839].	Х. Шах, А. Малік, М.Ш. Малік (2011 р.) [319, с. 3-4]	М.А. Алмаріяні та Х.Х. Садік (2012 р.) [144, с. 392-393]	Б. Рамляк, А. Рогошич, (2012 р.) [305, с. 93]	Р.Ф. Бруханський (2014 р.) [10, с. 239]	Л. Дмитрович-Сапоня, Е. Сулійович (2015 р.) [193, с. 183]	Дж.С. Пітчер (2015 р.) [295, с.10]	[294, с. 9]	Б. Ойєво, С. Аджіболаде (2019) р. [288, с. 67-69]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Атрибутне калькулювання	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+
2	Бюджетування та моніторинг вартості бренду	+			+	+		+	+	+	+	+	+
3	Оцінка витрат конкурента	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+
4	Моніторинг конкурентних позицій	+	+	+	+			+	+	+	+	+	+
5	Оцінка конкурентів на основі опублікованої фінансової звітності	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+
6	Калькулювання вартості життєвого циклу	+	+	+	+			+	+	+	+	+	+
7	Якісна собівартість (калькулювання якості)	+	+	+	+			+	+	+	+	+	+

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
8	Стратегічне калькулювання	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+
9	Стратегічне ціноутворення	+	+	+	+			+	+	+	+	+	+
10	Цільове калькулювання (таргет-костинг)	+	+	+	+			+	+	+	+	+	+
11	Калькулювання на основі ланцюжка вартості	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
12	Калькулювання на основі діяльності (ABC)		+	+		+	+	+	+	+	+	+	+
13	Бенчмаркінг		+	+	+			+	+	+	+	+	+
14	Інтегрована оцінка ефективності / BSC		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
15	Аналіз доходності клієнтів		+	+	+					+	+	+	+
16	Аналіз прибутковості позитивної вартості клієнтів				+						+	+	+
17	Оцінка вартості клієнтських активів				+	+		+	+			+	+
18	Капітальне бюджетування										+		
19	Управлінський облік зовнішнього середовища							+	+	+		+	+

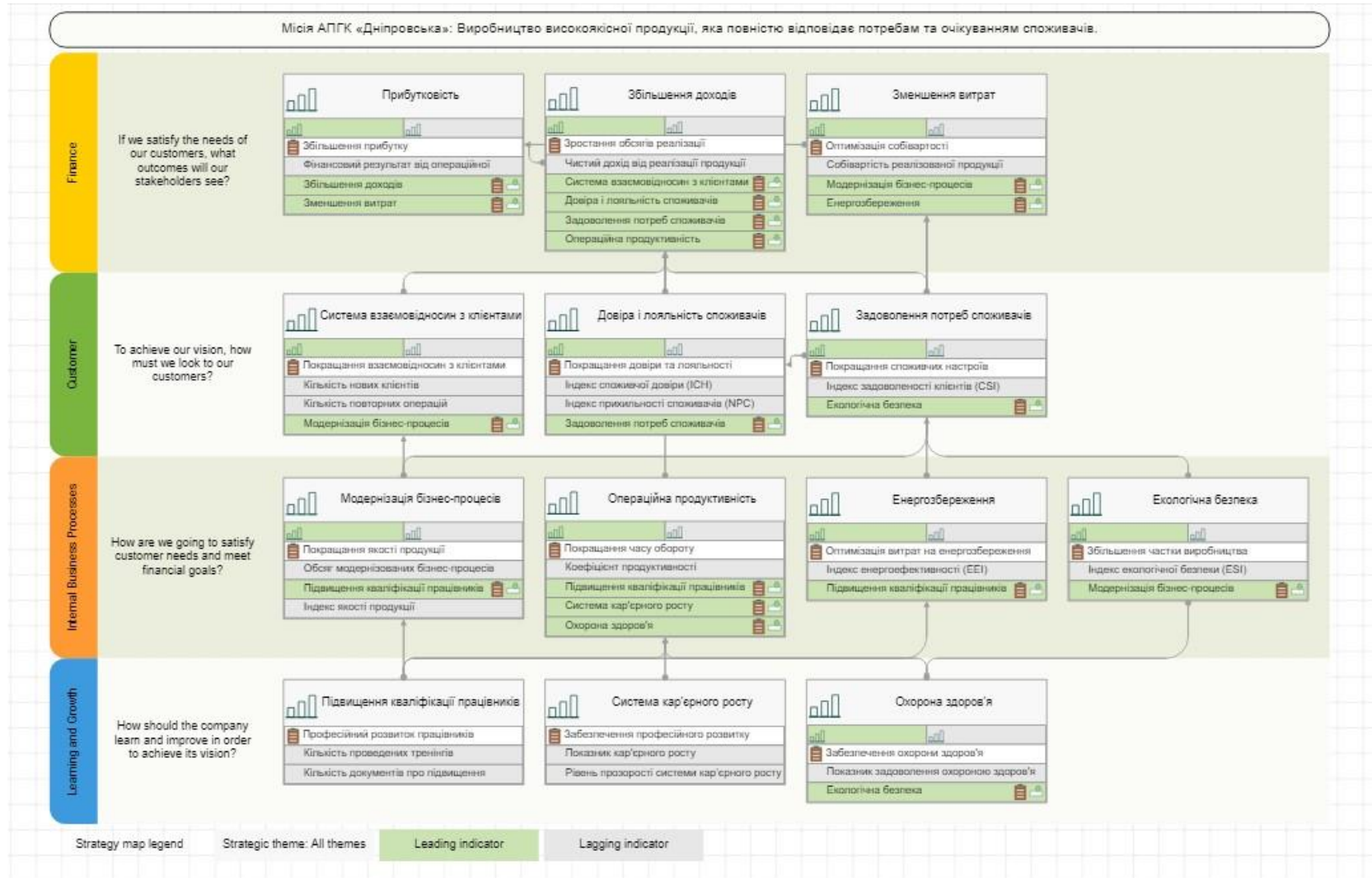
Додаток Е

Складові методу стратегічного управлінського обліку

<i>Категорії методу стратегічного управлінського обліку</i>	<i>Методи, практики та техніки стратегічного управлінського обліку</i>	<i>Категорії методу стратегічного управлінського обліку</i>	<i>Методи, практики та техніки стратегічного управлінського обліку</i>	<i>Категорії методу стратегічного управлінського обліку</i>	<i>Методи, практики та техніки стратегічного управлінського обліку</i>
<i>С. Кадез, К. Гілдінг (2008 р.) [173, с. 839], А. Юрас (2014 р.) [249, с. 80], Б. Ойєво, С. Аджіболаде (2019 р.) [288, с. 67-69], Р.А. Пірес, М.К. Алвес та Л.Л. Родрігес [294, с. 10-12].</i>		<i>Л. Цінкіні та А. Тенуччі (2007 р.) [179, с. 19]</i>		<i>Ф. Цескон, А. Константіні, Л. Грассетті (2019 р.) [174, с. 610].</i>	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Методи, що стосуються витрат	Атрибутне калькулювання	Техніки, орієнтовані на конкурентів	Оцінка витрат конкурента	Стратегічне калькулювання	Атрибутне калькулювання
	Калькулювання вартості життєвого циклу		Моніторинг конкурентних позицій		Цільове калькулювання (таргет-костинг)
	Якісна собівартість (калькулювання якості)		Оцінка конкурентів на основі опублікованої фінансової звітності		Калькулювання вартості життєвого циклу
	Якісна собівартість (калькулювання якості)		Стратегічне ціноутворення		Якісна собівартість (калькулювання якості)
	Цільове калькулювання (таргет-костинг)	Техніки довгострокової орієнтації	Якісна собівартість (калькулювання якості)	Прийняття стратегічних рішень	Калькулювання на основі ланцюжка вартості
	Калькулювання на основі ланцюжка вартості		Калькулювання вартості життєвого циклу		Стратегічне ціноутворення
	Стратегічне калькулювання		Оцінка брендів		

1	2	3	4	5	6
Методи, що стосуються стратегічного планування, контролю та управління ефективністю	Бенчмаркінг	Техніки, орієнтовані на діяльність	Калькулювання на основі діяльності (ABC)	Облік споживачів	Оцінка витрат конкурента
Методи, що стосуються прийняття стратегічних рішень	Інтегрована оцінка ефективності / BSC		Цільове калькулювання (таргет-костинг)		Моніторинг конкурентних позицій
	Стратегічне ціноутворення		Калькулювання на основі ланцюжка вартості		Оцінка конкурентів на основі опублікованої фінансової звітності
Методи, пов'язані з обліком конкурентів	Оцінка брендів	Техніки, орієнтовані на споживачів	Облік споживачів	Стратегічна оцінка ефективності	BSC
	Оцінка витрат конкурента		Атрибутне калькулювання		Аналіз ризику / управління
	Моніторинг конкурентних позицій	Техніки без віднесення до конкретної групи -	Бенчмаркінг		
Методи, пов'язані з обліком клієнтів	Оцінка конкурентів на основі опублікованої фінансової звітності		Інтегрована оцінка ефективності		
	Аналіз доходності клієнтів				
	Аналіз прибутковості позитивної вартості клієнтів				
	Оцінка вартості клієнтських активів				

Стратегічна карта АПГК «Дніпровська», сформована із використанням програмного середовища «BSC Designer»



**Порядок формування аналітичних інформаційних панелей для ініціатив,
що характеризують основні цілі стратегічної карти
АПК «Дніпровська».**

Initiatives (Strategy Scorecard)				
Name	Context	Aligned KPI (July 2024)	Status	Budget
 Збільшення прибутку	 Прибутковість		Analysis	
 Зростання обсягів реалізації	 Збільшення доходів		Analysis	
 Оптимізація собівартості	 Зменшення витрат		Analysis	
 Покращання взаємовідносин з клієнтами	 Система взаємовідносин з клієнтами		Analysis	
 Покращання довіри та лояльності споживачів	 Довіра і лояльність споживачів		Analysis	
 Покращання споживчих настроїв	 Задоволення потреб споживачів		Analysis	
 Покращання якості продукції	 Модернізація бізнес-процесів		Analysis	
 Оптимізація витрат на енергозбереження	 Енергозбереження		Analysis	
 Покращання часу обороту	 Операційна продуктивність		Analysis	
 Збільшення частки виробництва екопродукції	 Екологічна безпека		Analysis	
 Професійний розвиток працівників	 Підвищення кваліфікації працівників		Analysis	
 Забезпечення професійного розвитку	 Система кар'єрного росту		Analysis	
 Забезпечення охорони здоров'я	 Охорона здоров'я		Analysis	

Додаток І

Порядок формування аналітичних інформаційних панелей для індикаторів, що характеризують основні цілі стратегічної карти АПГК «Дніпровська».

Indicators (Strategy Scorecard)						
Name	Progress	Value	Dynamic	Unit of measure	Update in	Context
  Фінансовий результат від операційної діяльності			→ 0%	€	9 day(s)	 Прибутковість
  Чистий дохід від реалізації продукції			→ 0%	€	9 day(s)	 Збільшення доходів
  Собівартість реалізованої продукції			→ 0%		9 day(s)	 Зменшення витрат
  Кількість нових клієнтів			→ 0%		9 day(s)	Система взаємовідносин з клієнтами 
  Кількість повторних операцій			→ 0%		9 day(s)	Система взаємовідносин з клієнтами 
  Індекс споживчої довіри (ICH)			→ 0%		9 day(s)	Довіра і лояльність споживачів 
  Індекс прихильності споживачів (NPC)			→ 0%	%	9 day(s)	Довіра і лояльність споживачів 
  Індекс задоволеності клієнтів (CSI)			→ 0%	%	9 day(s)	Задоволення потреб споживачів 
  Обсяг модернізованих бізнес-процесів			→ 0%	%	9 day(s)	Модернізація бізнес-процесів 
  Індекс якості продукції			→ 0%	%	9 day(s)	Модернізація бізнес-процесів 
  Індекс енергоефективності (EEI)			→ 0%		9 day(s)	 Енергозбереження
  Коефіцієнт продуктивності			→ 0%		9 day(s)	Операційна продуктивність 
  Індекс екологічної безпеки (ESI)			→ 0%	%	9 day(s)	 Екологічна безпека
  Кількість проведених тренінгів			→ 0%		9 day(s)	Підвищення кваліфікації 
  Кількість документів про підвищення кваліфікації			→ 0%		9 day(s)	Підвищення кваліфікації працівників 
  Показник кар'єрного росту			→ 0%		9 day(s)	Система кар'єрного росту 
  Рівень прозорості системи кар'єрного росту			→ 0%		9 day(s)	Система кар'єрного росту 
  Показник задоволення охороною здоров'я			→ 0%		9 day(s)	 Охорона здоров'я

Розкриття стратегічної інформації в розділі 4D «Стратегія та розподіл ресурсів» Міжнародного стандарту інтегрованої звітності <IR> [182, с. 33-34].

<i>Стратегічні аспекти інтегрованого звіту</i>	<i>Характеристика стратегічних аспектів інтегрованого звіту</i>
Стратегічне призначення інтегрованого звіту	Інтегрований звіт повинен відповісти на питання: Куди прагне рухатись організація і яким чином намагатиметься туди дістатися?
Стратегічне спрямування інтегрованого звіту	Інтегрований звіт визначає: 1. Короткострокові, середньострокові та довгострокові стратегічні цілі організації 2. Стратегії, що були запроваджені або плануються запроваджуватися для досягнення цих стратегічних цілей; 3. Плани по розподілу ресурсів, що були прийняті або будуть прийняті для виконання стратегії організації; 4. Як будуть оцінюватися досягнення та цільові результати в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі.
Змістовне стратегічне наповнення інтегрованого звіту	Інтегрований звіт описує: 1. Зв'язок між стратегією організації і планами розподілу ресурсів, а також інформацією, вказаною в інших компонентах змісту, в тому числі те, як її стратегії і планів розподілу ресурсів: – відносяться до бізнес-моделі організації і які зміни в цій бізнес-моделі можуть бути необхідні для здійснення обраної стратегії; – реагують на зовнішнє середовище та на визначені можливості та ризики; – впливають на капітал, та заходи управління ризиками, пов'язані з цим капіталом; 2. Що відрізняє організацію, надаючи їй конкурентні переваги та здатність створювати цінність в майбутньому, а саме: – роль інновацій; – як організація розвиває та використовує інтелектуальний капітал; – якою мірою екологічні та соціальні міркування були включені в стратегію організації, щоб надати їй конкурентну чи стратегічну перевагу. 3. Ключові особливості і результати консультацій з зацікавленими сторонами, які були використані при розробці стратегій та планів розподілу ресурсів.

**Список публікацій здобувача,
в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:**

1. Гринь В.П. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект. Запоріжжя: видавець ФОП Мокшанов В.В., 2022. 396 с.

2. Гринь В.П. Бухгалтерський облік в системі управління підприємством: історичні аспекти та сучасні особливості здійснення наукових досліджень. Проблеми системного підходу в економіці: збірник наукових праць. 2019. Т. 2. № 3 (71). С. 194-202.

3. Гринь В.П. Детермінанти та причини необхідності розвитку облікового забезпечення стратегічного управління. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»: збірник наукових праць. 2019. № 34. С. 139-144.

4. Гринь В.П. Евристичні аспекти системи стратегічного управління та її облікового забезпечення. Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». (24-26 жовтня 2019 р.). Львів: Львівська політехніка, 2019. С. 58-59.

5. Гринь В.П. Збалансована система показників та система стратегічного управлінського обліку: напрями взаємодії. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»: збірник наукових праць. 2021. № 42. С. 72-79.

6. Гринь В.П. Інтегрована звітність як інструмент стратегічних облікових комунікацій. Економіка, управління та адміністрування: науковий журнал. Житомир: ЖДТУ. 2021. № 2 (96). С. 47-53.

7. Гринь В.П. Інформаційні шуми в стратегічному обліковому комунікаційному процесі. Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції: «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку,

аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції». (16 квітня 2020 р.). Ужгород: УжНУ «Говерла», 2020. С. 22–24.

8. Гринь В.П. Історичний аналіз розвитку системи стратегічного управління та її облікового забезпечення. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць Житомирської політехніки. 2019. № 2 (43). С. 29-35.

9. Гринь В.П. Історичні аспекти виникнення стратегічного управлінського обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. 2021. № 1 (48). С. 13-19.

10. Гринь В.П. Кризи в бухгалтерському обліку: стратегічний аспект. Бізнес інформ : науковий журнал. 2019. № 4 (495). С. 261-268.

11. Гринь В.П. Методи стратегічного управлінського обліку: існуючий стан та проблеми. Механізми забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, перспективи, міжнародний досвід: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (23 квітня 2021 р.). Харків: ХДУХТ. 2021. С. 136-138.

12. Гринь В.П. Наслідки виникнення функціональної кризи облікової системи. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу та фінансів в агропромисловому виробництві України: матеріали II Всеукраїнської наук.-практ. інтернет-конференції молодих учених, студентів, аспірантів. (25 квітня 2019 р.), Харків: ХНАУ, 2019. С. 43-44.

13. Гринь В.П. Облік як соціальна практика в стратегічному управлінні. Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика: збірник тез Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (05-06 листопада 2020 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 40-42.

14. Гринь В.П. Обліковий стратегічний інформаційний простір як складова системи бухгалтерських наукових праць. Global economic trends: new opportunities and threats: матеріали Міжнародної наукової конференції (20 листопада 2020 р.). La Mans, 2020. С. 104-107.

15. Гринь В.П. Парадигмальна концепція Т.С. Куна в бухгалтерському обліку: стратегічний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. 2020. № 3 (47). С. 23-28.
16. Гринь В.П. Парадигмальна модель розвитку науки Т.С. Куна в бухгалтерському обліку: перспективи застосування. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку: VI Міжнародна науково-практична конференція (10 грудня 2020 р.). Київ: КНЕУ, 2020. С. 25-27.
17. Гринь В.П. Проблемні аспекти обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління суб'єктом господарювання. Вісник Запорізького національного університету. Серія Економічні науки: збірник наукових праць. 2019. Т. 2. № 42. С. 24-29.
18. Гринь В.П. Розвиток бухгалтерського обліку на основі комунікаційного підходу. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка: наукове видання. 2020. Том 25. Вип. № 6 (85). С. 245–252.
19. Гринь В.П. Розвиток звітності щодо стратегічних активів підприємства. Підприємництво і торгівля: збірник наукових праць. 2021. № 28. С. 20-27.
20. Гринь В.П. Розвиток системи стратегічного управлінського обліку на основі збалансованої системи показників. Проблеми системного підходу в економіці: збірник наукових праць. 2021. № 2 (82). С. 179–187.
21. Гринь В.П. Роль и место бухгалтерського учета в системе стратегического менеджмента: современное состояние и перспективы развития. *Studia universitatis moldaviae: seria Stiinte exacte si economice : collection of scientific works*. Молдова, 2019. № 7 (127). С. 181-185.
22. Гринь В.П. Система фінансового обліку як засіб стратегічних облікових комунікацій: сучасний стан і перспективи розвитку. Економіка, управління та адміністрування: науковий журнал. 2020. № 4 (94). С. 55-62.

23. Гринь В.П. Стратегічна комунікаційна парадигма бухгалтерського обліку. Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції. (23 жовтня 2020 р.). Тернопіль: Видавництво ЗУНУ, 2020. С. 104–106.

24. Гринь В.П. Стратегічна облікова політика підприємства: сутність та напрями реалізації. Проблеми системного підходу в економіці: збірник наукових праць. Київ: НАУ, 2020. Т. Ч. 1. № 6 (80). С. 101-108.

25. Гринь В.П. Стратегічне коригування політики звітування підприємства. Облік і фінанси: міжнародний науково-виробничий журнал. 2021. № 1 (91). С. 5-11.

26. Гринь В.П. Стратегічне спрямування системи фінансового обліку. «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної інтеграції»: збірник тез доповідей учасників ІХ Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції (27 травня 2021 р.). Херсон: ХНТУ, 2020. С. 39-41.

27. Гринь В.П. Стратегічні облікові комунікації та інтегрована звітність. Розвиток інтегрованої звітності підприємств: матеріали міжнар. наук.-практ. конференції (04-05 жовтня 2019 р.). Житомир, 2019. С. 38-40.

28. Гринь В.П. Стратегічні облікові парадигми: критичний аналіз. Бізнес Інформ: науковий журнал. 2020. № 11 (514). С. 275-282.

29. Гринь В.П. Сутність облікового стратегічного інформаційного простору. Теоретико-практичні аспекти аналізу, економіки, обліку, фінансів права: збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції: (18 червня 2020 р.). Полтава: ЦФЕНД, 2020. Ч. 1. С. 34-35.

30. Гринь В.П. Сутність та види облікового інформаційного простору. Економіка управління та адміністрування: науковий журнал. 2019. № 4 (90). С. 141-148.

31. Гринь В.П. Сучасні проблеми облікового забезпечення стратегічного управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського

обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць Житомирської політехніки. 2019. № 1 (42). С. 12-18.

32. Гринь В.П. Теоретичні засади обліку стратегічних активів. Економіка, управління та адміністрування: науковий журнал. 2021. № 1 (95). С. 33-39.

33. Гринь В.П. Теоретичні засади стратегічних облікових комунікацій. Підприємництво і торгівля : збірник наукових статей. 2019. № 25. С. 38-44.

34. Гринь В.П. Формування облікового стратегічного інформаційного простору : комунікаційний аспект. Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць. Одеса: Одеський національний економічний університет. 2020. № 2 (73). С. 73-82.

35. Cherchata A., Popovychenko I., Andrusiv U., Shevchenko N., Shkuropatskyi O. Innovations in logistics management as a direction for improving the logistics activities of enterprises. Management Systems in Production Engineering: collection of scientific works. 2022. Vol. 30, Iss. 1. P. 9-17. **(періодичне видання, включене до наукометричної бази SCOPUS).**

36. Gryn V. Accounting support of strategic management and main directions of its improvement. Financial Strategies of Innovative Economic Development: Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences: collection of scientific works. 2022. Vol. 2, Iss. 54. P. 48-52.

37. Gryn V. Identification and accounting of strategic assets in the formation of competitive potential of the enterprise. Financial Strategies of Innovative Economic Development: Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences: collection of scientific works. 2022. Vol. 3, Iss. 55. P. 40-45.

38. Gryn V. Logistic principles of formation of accounting information space for provision of strategic management of the enterprise. Financial Strategies of Innovative Economic Development: Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences : collection of scientific works. 2020. Vol 4 (48). P. 44-48.

39. Gryn V. Strategic policy of accounting and reporting of enterprises. Financial Strategies of Innovative Economic Development: Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences : collection of scientific works. 2021. Vol. 2. Iss. 50. P. 34-38.

40. Gryn V. Challenges of accounting and analytical support of business entity`s strategic management. Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences : collection of scientific works. 2019. Vol. 2 (42). P. 24-29.

41. Makarenko I., Gryn V., Proskurina N., Pushkar L., Goncharova V. Transparency and information asymmetry in the financial market: Strategic dependencies between sustainability disclosure, SDG achievement and financial and information efficiency. Investment Management and Financial Innovations. 2023. Vol. 20(4). P. 127-137. **(періодичне видання, включене до наукометричної бази SCOPUS).**

42. Pasko O., Chen F., Proskurina N., Mao R., Gryn V., Pushkar I. Are corporate social responsibility active firms less involved in earnings management? empirical evidence from china. Business: Theory and Practice: collection of scientific works. 2021. Vol 22, No 2. P. 504-516. **(періодичне видання, включене до наукометричної бази SCOPUS)**

43. Pasko O., Zhang L., Tuzhyk K., Proskurina N., Gryn, V. Do sustainability reporting conduct and corporate governance attributes relate? Empirical evidence from China. Problems and Perspectives in Management: collection of scientific works. 2021. Vol. 19 (4). P. 110-123. **(періодичне видання, включене до наукометричної бази SCOPUS).**

44. Plastun A., Gryn V., Proskurina N., Potapov Y., Gryn O. Filling a financial gap in SDG3 achievement: Investments vs. budget funds. Public and Municipal Finance. 2023. Vol. 12(2). P. 91-103. **(періодичне видання, включене до наукометричної бази SCOPUS).**

45. Proskurina N., Gryn V. Development of the strategic financial engineering accounting system. Public Policy and Accounting. 2021. Vol. 1(3). P. 22-31.

Додаток М
Довідки про впровадження



ЗАПОРІЗЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
ДЕПАРТАМЕНТ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ

пр. Соборний, 164, м. Запоріжжя, 69107, тел. 239-04-89
E-mail: dapri@zoda.gov.ua Код ЄДРПОУ 00731270

30.11.2023 № 1243/04-02

На № _____ від _____

*До спеціалізованої вченої ради
Національного університету «Львівська політехніка»
для захисту дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук*

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Гринь Вікторії Петрівни

Аграрний сектор є важливою стратегічною галуззю української національної економіки та Запорізького регіону зокрема, яка забезпечує продовольчу безпеку та продовольчу незалежність нашої держави, дає значній частині сільського населення робочі місця.

За результатами дисертаційного дослідження, проведеного здобувачем наукового ступеня доктора економічних наук, Гринь Вікторії Петрівни, Департаментом агропромислового розвитку Запорізької обласної державної адміністрації взяті до уваги розробки, пов'язані з удосконаленням системи аналітичного обліку стратегічних активів, а також методика формування внутрішніх управлінських звітів про стратегічні активи підприємства на основі нової аналітичної ознаки «Стратегічність активів» для застосування на вітчизняних аграрних підприємствах. Вважаємо, що запровадження практики формування такої системи аналітичного обліку стратегічних активів підвищенню рівня прозорості стратегічно орієнтованої облікової інформації та в цілому підвищує значимість системи бухгалтерського обліку як засобу підтримки стратегічних управлінських рішень на агропідприємствах.

Довідка видана для пред'явлення за місцем захисту дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук.

В.о. директора

Олександр ЯСИНЕЦЬКИЙ



**ЗАПОРІЗЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
ДЕПАРТАМЕНТ ЗАХИСТУ ДОВКІЛЛЯ**

пр. Соборний, 164, м. Запоріжжя, 69107, тел. 224 60 81
E-mail: dzd@zoda.gov.ua Код ЄДРПОУ 43847544

29.12.2023 № 02.1-15/04.3/853 На № _____ від _____

*До спеціалізованої вченої ради
Національного університету «Львівська політехніка»
для захисту дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук*

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Гринь Вікторії Петрівни

На сучасному етапі істотним напрямком економічної політики Запорізької області є забезпечення сталого еколого-економічного розвитку аграрного сектора економіки регіону, стратегія якого повинна передбачати використання комплексу ефективних підходів, інструментів, важелів та механізмів, що сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності галузі, забезпечать її еколого-економічне зростання та раціональне природокористування. Однак досі законодавчо не затверджено показників та системи їх обліку, які б повною мірою відображали взаємодію економіки та навколишнього природного середовища.

За результатами дисертаційного дослідження, проведеного здобувачем наукового ступеня доктора економічних наук, Гринь Вікторії Петрівни, в діяльність Департаменту захисту довкілля Запорізької обласної державної адміністрації прийняті до впровадження розробки, пов'язані з удосконаленням методики формування Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації в частині нефінансової компоненти.

Довідка видана для пред'явлення за місцем захисту дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук.

В.о. директор



Ірина ПІРОГОВА

**ВАР**Всеукраїнська
Аграрна
Рада✉ вул. Івана Гонти, 3, м.Умань, Черкаська обл., 20300
т +38-067-47-21-244 , +38-06739-71-233
@ info@uacouncil.org w www.uacouncil.org

Вих № 15/01-1 від 15.01.2024 року

ДОВІДКАпро практичне впровадження
результатів дослідження, виконаного*Гринь Вікторією Петрівною*

Однією з основних задач, яка на сьогодні стоїть перед дослідниками в сфері бухгалтерського обліку, є повернення довіри до бухгалтерського обліку як окремого соціального економічного інституту, та як до системи, яка здатна генерувати достовірну та релевантну інформацію для задоволення запитів та потреб різних груп заінтересованих користувачів. Одним із інструментів досягнення такої задачі є підвищення якісного рівня фінансової звітності підприємств як за допомогою покращення процесу підготовки та представлення облікової інформації, так і за допомогою використання зовнішніх відносно системи бухгалтерського обліку інструментів.

За результатами наукового дослідження, проведено здобувачем наукового ступеня доктора економічних наук, Гринь Вікторією Петрівною, в діяльності ГС «Всеукраїнська Аграрна Рада» прийняті до впровадження розробки, пов'язані з удосконаленням облікової системи вітчизняних аграрних підприємств в напрямі розкриття стратегічно орієнтованої інформації підприємства в інтегрованій звітності, пов'язані з методикою формування Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації з компонентним розподілом.

Довідка видана для представлення за місцем захисту дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук.

Голова

ГС «Всеукраїнська Аграрна Рада»


А.С. ДИКУН



Громадська організація «Професійна організація аудиторів, бухгалтерів та викладачів ОКД»

код ЄДРПОУ 43548647, тел. +38 (063) 456-71-45
сайт: <http://abv.org.ua/>, e-mail: info@abv.org.ua
Україна, 01133, місто Київ, вул. Коновальця Євгена, будинок 36Д, 9
поверх, термінал С, офіс 63/85

№ 17.11/23-1 від 17.11.2023 р.

ДОВІДКА

про практичне впровадження
результатів дослідження, виконаного
Гринь Вікторією Петрівною

Одним з важливих завдань, яке на сьогодні стоїть перед науковцями в сфері бухгалтерського обліку, є підвищення рівня прозорості та довіри до облікової інформації, яка дозволить приймати більш ефективні рішення різним групам заінтересованих користувачів. Причиною виникнення таких завдань є наростання динамізму глобалізаційних процесів в світовій економічній системі, її поступова постіндустріалізація та інноватизація, що призводить до трансформації систем управління підприємства, які для забезпечення свого ефективного функціонування потребують розширених обсягів та кращої якості інформації. Одним із шляхів вирішення таких задач є удосконалення облікової системи підприємства в напрямі розкриття стратегічно орієнтованої інформації, яка дозволить покращити систему стратегічного менеджменту підприємства та процеси прийняття стратегічних рішень постачальниками капіталу.

За результатами дисертаційного дослідження, проведеного здобувачем наукового ступеня доктора економічних наук, Гринь Вікторією Петрівною, в діяльність Громадської організації «Професійна організація аудиторів, бухгалтерів та викладачів ОКД» прийняті до впровадження розробки, пов'язані з удосконаленням методики формування Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації (фінансова компонента, нефінансова компонента), а також організаційні аспекти розкриття стратегічно орієнтованої інформації підприємства в інтегрованій звітності.

Довідка видана для представлення за місцем захисту дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук.

Президент
ГО «Професійна організація аудиторів,
бухгалтерів та викладачів ОКД»



Наталія ПАРФЕНЮК



АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
КОМЕРЦІЙНИЙ БАНК "ПРИВАТБАНК"

Юридична адреса:

вул. Грушевського, 1/Д, м. Київ, 01001, Україна

Адреса для зв'язків та листування:

вул. Набережна Перемоги, 50,

м. Дніпро, 49094, Україна

Телефони: 3700 (безкоштовно з мобільного)
(056) 735 32 82

www.pb.ua

e-mail: help@pb.ua

№ б/н від 10 листопада 2023 р.

ДОВІДКА
про впровадження в діяльність
АТ КБ «ПРИВАТБАНК»
результатів дисертаційного дослідження
Гринь Вікторії Петрівни

В сучасних умовах, що характеризуються високою невизначеністю та високим рівнем ризикованості та непередбачуваності ситуацій, важливе значення для досягнення стратегічних цілей підприємства відіграє не лише ефективна реалізація бізнес-процесів підприємства, а також і ефективна взаємодія із зовнішніми стейкхолдерами, які інвестують або позичають капітал для підприємства. Для забезпечення такої ефективної взаємодії система обліку підприємства повинна забезпечувати подання достовірних сигналів про стратегічні перспективи, що в цілому сприятиме зниженню вартості залучення додаткового капіталу.

За результатами дисертаційного дослідження, проведеного доцентом кафедри обліку та оподаткування Гринь Вікторією Петрівною, в діяльність АТ КБ «ПРИВАТБАНК» прийняті до впровадження розробки щодо інформування про діючу стратегічну облікову політику підприємства та коригування існуючої облікової політики шляхом додаткового розкриття стратегічно орієнтованої інформації, що сприятиме досягненню стратегічних цілей АТ КБ «ПРИВАТБАНК», та мінімізації ризиків неповернення кредитів, що в свою чергу підвищить прозорість інформаційних потоків від клієнтів банку. За допомогою використання двох даних інструментів планується покращити стратегічну облікову комунікаційну взаємодію підприємств з АТ КБ «ПРИВАТБАНК», що в цілому має призвести до удосконалення процесів створення довгострокової вартості.

Головна фахівчиня
з кредитування малого бізнесу
АТ КБ «ПриватБанк»



Ірина СОБОЛЄВА

№ 11 від 17 листопада 2023 р

ДОВІДКА
 про впровадження результатів дисертаційного дослідження
 Гринь Вікторії Петрівни

Довідка видана Гринь Вікторії Петрівни та засвідчує те, що результати та висновки її дисертаційного дослідження, присвяченого удосконаленню теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління на основі застосування комунікаційного підходу мають практичну цінність та впроваджені в господарську діяльність ТОВ «АПГК «ДНІПРОВСЬКА»

Результати дисертаційного дослідження знайшли відображення у методичних та організаційних рекомендаціях щодо удосконалення системи стратегічного управлінського обліку на основі використання системи збалансованих показників. В практичну діяльність ТОВ «АПГК «ДНІПРОВСЬКА» впроваджено рекомендації щодо послідовності реалізації загальноорганізаційних процедур імплементації системи збалансованих показників (визначення ключових результатів діяльності, визначення процесів, що забезпечують досягнення результатів), а також щодо впровадження внутрішньосистемних процедур, які передбачають розробку ключових показників ефективності реалізації процесів, механізму збору необхідних даних та механізму візуалізації показників та звітів для суб'єктів стратегічного управління.

Результатом впровадження даних рекомендацій стала побудова стратегічної карти для ТОВ «АПГК «ДНІПРОВСЬКА», яка включає набір ключових показників ефективності (КРІ) в розрізі чотирьох основних перспектив, що в цілому дозволяють контролювати процес створення вартості та забезпечувати інформаційну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємстві.

 Головний бухгалтер
 ТОВ «АПГК «ДНІПРОВСЬКА»


Деньщикова Н.О.

ТОВ «АГРОПРОІНВЕСТ 08»
 ЄДРПОУ 35834331, ІПН 358343308067

📍 **Юридична адреса:**
 Україна, м.п. Центральна, буд. 15, село Парашотравневе
 Нікопольський р-н, Дніпропетровська обл., 53264

📍 **Фактична та поштова адреса:**
 Україна, пров. Митросова, 22, м. Вільнянськ
 Запорізький район, Запорізька обл., 70002

☎️ +380614344603, +380504562372

✉️ ap@afco-plot.com.ua



LLC "AGROPROINVEST 08"
 ЄДРПОУ 35834331, TIN 358343308067

📍 **Registered address:**
 Ukraine, 15 Central Street, Parashotravneve Village
 Nikopol district, Dnipropetrovsk region, 53264

📍 **Actual and mailing address:**
 Ukraine, 22 Nabrosova Lane, Vilnyansk City
 Zaporizhka district, Zaporizhka region, 70002

☎️ +380614344603, +380504562372

✉️ ap@afco-plot.com.ua

№ 388 від 17 листопада 2023 р.

ДОВІДКА
про практичне впровадження
результатів наукових досліджень
Гринь Вікторії Петрівни

Довідка видана Гринь Вікторії Петрівни, доценту кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету про те, що її пропозиції щодо удосконалення системи формування облікової інформації стратегічного спрямування застосовуються в практичній діяльності Товариство з обмеженою відповідальністю «АГРОПРОІНВЕСТ 08». Зокрема, використовуються пропозиції щодо формування інжинірингової надбудови до системи фінансового обліку, яка дозволяє на основі використання інжинірингового інструментарію складати похідний стратегічний балансовий звіт.

Запропонований В.П. Гринь набір показників, які характеризують результати імплементації та реалізації стратегічних ініціатив підприємства, що розкриваються в похідному стратегічному балансовому звіті (чисті активи, чисті активи після здійснення коригувань, хеджовані чисті активи, стратегічні чисті активи, чисті пасиви), використовуються керівництвом ТОВ «АГРОПРОІНВЕСТ 08» для коригування діючої стратегії та розробки нових стратегічних цілей. Використання такого набору показників дозволяє більш чітко ідентифікувати та управляти процесами створення стратегічної вартості ТОВ «АГРОПРОІНВЕСТ 08» через управління дезагрегованим показником власності в справедливій оцінці.

Головний бухгалтер
 ТОВ «АГРОПРОІНВЕСТ 08»



Бондаренко О.М.

**ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
«УКРАЇНСЬКИЙ ГРАФІТ»**

Система менеджменту підприємства
сертифікована на відповідність
ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001
та ISO 50001

Тел.: +38 (061) 289-51-10
Північне шосе, 20, м. Запоріжжя, 69600, Україна



www.ukrgrafit.com.ua
graphite@ukrgrafit.com.ua

**PRIVATE JOINT-STOCK COMPANY
«UKRAINSKYI GRAFIT»**

The company's Management
System is ISO 9001, ISO 14001,
OHSAS 18001 and ISO 50001
certificated

Tel.: +38 (061) 289-51-10
Severnoye Shosse, 20, Zaporozhye, 69600, Ukraine

18 грудня 20*13* № *18/12-1-1*

*До спеціалізованої вченої ради
Національного університету «Львівська політехніка»
для захисту дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук*

ДОВІДКА

про практичне впровадження
результатів наукових досліджень
Гринь Вікторії Петрівни

Довідка видана Гринь Вікторії Петрівни, доценту кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету про те, що її пропозиції щодо удосконалення системи аналітичного обліку стратегічних активів застосовуються в практичній діяльності. Зокрема, бухгалтерською службою ПрАТ «Український графіт» використовуються пропозиції щодо 4-х рівневої класифікації стратегічних активів виходячи з їх здатності забезпечувати конкурентні переваги, пропозиції щодо агрегації стратегічних активів за класифікацією концепції <IR>, а також методика формування внутрішніх управлінських звітів про стратегічні активи підприємства на основі нової аналітичної ознаки «Стратегічність активів».

Керівництво ПрАТ «Український графіт», що відповідає за прийняття стратегічних управлінських рішень, прийняло до уваги пропозиції В.П. Гринь щодо впровадження Звіту про стратегічні активи підприємства, що дозволить виявляти стратегічні резерви та стратегічні ризики підприємства щодо наявних у нього конкурентних переваг. Запровадження практики формування такого звіту сприяє підвищенню рівня прозорості стратегічно орієнтованої облікової інформації та в цілому підвищує значимість системи бухгалтерського обліку як засобу підтримки стратегічних управлінських рішень на ПрАТ «Український графіт».

Генеральний директор ПрАТ «Укрграфіт»



Олексій БОНДАРЕНКО
Олексій БОНДАРЕНКО

АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД
ФЕРОСПЛАВІВ
1103105003601727 – запис в ЄДР



JOINT STOCK COMPANY
ZAPOROZHISKY
FERROALLOY PLANT
1103105003601727 – entry in the USR

вул. Діагональна, 11
м. Запоріжжя, Україна, 69035
Приймальня:
тел/факс (061) 217-80-12
Довідкова служба заводу:
тел. (061) 217-80-09
код ЄДРПОУ 00186542
IBAN UA533057490000026008000000737
у АТ «БАНК КРЕДИТ ДНПРО»,
IBAN UA183282090000026000010049162
у АБ «ПІВДЕННИЙ»



Сертифікат №UA231050
Certificate №UA231050

Str. Diagonalnaya, 11
Zaporozhye, Ukraine, 69035
Reception:
tel/fax (061) 217-80-12
Plant information service:
tel. (061) 217-80-09
code EDRPOU 00186542
IBAN UA533057490000026008000000737
in JSC «BANK CREDIT DNEPR»,
IBAN UA183282090000026000010049162
in JSC «PIVDENNY»

22.01.2024 № 36/7-2 on № _____ From _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Гринь Вікторії Петрівни

Довідка видана про те, що результати та висновки дисертаційного дослідження Гринь Вікторії Петрівни, присвяченого удосконаленню облікового забезпечення стратегічного управління на основі використання комунікаційного підходу мають практичну цінність і значимість, та впроваджуються в господарську діяльність АТ «Запорізький завод феросплавів»

Результати наукового дослідження знайшли відображення у методичних та організаційних рекомендаціях щодо удосконалення системи додаткового розкриття стратегічно орієнтованої інформації постачальникам капіталу підприємства та іншим видам зовнішніх стейкхолдерів. Зокрема, в практичну діяльність АТ «Запорізький завод феросплавів» впроваджено:

- пропозиції щодо розробки та впровадження Звіту про стратегічні активи підприємства;
- пропозиції щодо розробки та впровадження Похідного стратегічного балансового звіту;
- пропозиції щодо удосконалення структури Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації підприємства (фінансова та нефінансова компоненти);
- систему безпекових обмежень щодо додаткового розкриття стратегічно орієнтованої інформації на АТ «Запорізький завод феросплавів»

Впровадження вищенаведених пропозицій і рекомендацій дозволило удосконалити практику стратегічних облікових комунікацій АТ «Запорізький завод феросплавів» з постачальниками капіталу та іншими видами зовнішніх стейкхолдерів, що спрямована на забезпечення досягнення стратегічних цілей.

Заступник Технічного директора з ОНС

Леонора ЛІХОБИЦЬКА



УКРАЇНА

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

вул. Жуковського, 66, м. Запоріжжя, МСП-41, 69600, Україна
 тел.: (061) 764-45-46, факс: (061) 228-75-08, e-mail: znu@znu.edu.ua, Код ЄДРПОУ 02125243

06.11.2023 № 0104-13/122 На № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження у навчальний процес результатів дисертаційного дослідження доцента кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету
 Гринь Вікторії Петрівни

Результати дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за темою «Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект» впроваджено у навчальний процес Запорізького національного університету за такими напрямками:

1. Формування навчально-методичного забезпечення і викладання дисциплін «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Моделі і методи прийняття управлінських рішень в аналізі та аудиті», «Облікова політика підприємств», «Організація облікового процесу на підприємстві», «Бухгалтерський облік в управлінні підприємствами», «Облік та оподаткування в сільському господарстві» (для студентів спеціальності 071 – Облік і оподаткування);

2. Розробка тематики випускних кваліфікаційних робіт для студентів економічного факультету кафедри обліку та оподаткування спеціальності 071 – Облік і оподаткування освітнього рівня Магістр.

Проректор з наукової роботи
 д.і.н., проф.



Геннадій ВАСИЛЬЧУК