

Спеціалізованій вченій раді Д 35.052.26  
у Національному університеті «Львівська політехніка»  
Міністерства освіти і науки України

## **ВІДГУК**

офіційного опонента на дисертацію

**ГРИНЬ ВІКТОРІЇ ПЕТРІВНИ**

на тему «**Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі**

**стратегічного управління: комунікаційний аспект**»,

подану на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук

за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

### **Актуальність теми дослідження.**

В умовах розвитку економіки, що базується на досягненнях четвертої промислової революції (Індустрії 4.0), перед бухгалтерським обліком з'являються нові виклики та завдання, які він має подолати для підтримки свого статусу як пріоритетного джерела достовірної та релевантної інформації про стан та результати діяльності підприємства. Одним із таких завдань, яке виникло внаслідок активного впровадження систем стратегічного управління в діяльність підприємств, стала необхідність формування інформаційної підтримки процесів прийняття стратегічних управлінських рішень. Для його реалізації чинна система обліку має бути розширена та модернізована в напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації, що дозволить сформувати таку технологію обробки облікових даних, що дозволить надавати інформацію менеджменту для реалізації прийнятих стратегій, стратегічного планування діяльності та контролю на підприємстві, в цілому дозволяючи підвищити ефективність процесів створення стратегічної цінності.

Застосування стратегічного підходу до організації облікової системи спричиняє необхідність доповнення та переорієнтації процесів обробки та створення облікової інформації на забезпечення розкриття бухгалтерської стратегічної звітності, використання якої сприятиме досягненню стратегічних цілей підприємства. Бухгалтерська стратегічна звітність, на відміну від

традиційної фінансової звітності, повинна включати широкий спектр об'єктів, які характеризують стратегічний потенціал підприємства щодо генерування майбутніх економічних вигід, а також і стратегічні загрози та ризики втрати такого потенціалу, що дозволить суб'єктам прийняття стратегічних рішень більш точно моделювати і прогнозувати перспективи розвитку підприємства, виходячи із наявних стратегічних можливостей, загроз та ризиків, а також оцінювати його стратегічну ефективність.

В нинішніх умовах бухгалтерський облік потребує змін, які сприятимуть збереженню значимості бухгалтерської інформації для різних груп користувачів та реалізацію його основних функцій. Зокрема, для того, щоб забезпечити дієву інформаційну підтримку процесів прийняття стратегічних управлінських рішень, необхідно удосконалити теоретичні, методичні та прикладні засади функціонування системи стратегічного обліку на підприємстві. Стратегічний облік є напрямом управлінського обліку, який володіє власним методичним інструментарієм для формування фінансової та нефінансової облікової інформації стратегічного спрямування, що може використовуватись в розробці та моніторингу стратегії підприємства, підтримувати процес збереження його конкурентних переваг, а також надавати більш прозоре бачення стратегічного розвитку підприємства з погляду зовнішніх користувачів. Оскільки в дисертаційній роботі В.П. Гринь на тему «Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект», значна увага присвячена питанням розвитку теорії та методології стратегічного обліку, формуванню стратегічної звітності та удосконаленню інформаційної підтримки стратегічного менеджменту підприємств, то це підтверджує актуальність даного дослідження та значимість для подальшого розвитку облікової науки та інституту бухгалтерського обліку в Україні.

### **Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Актуальність наукового дослідження В.П. Гринь узгоджується з напрямами науково-дослідних робіт Запорізького національного університету, зокрема, за наступними темами: «Методологія та організація обліку, аналізу, аудиту та



оподаткування в системі управління в умовах інноваційного розвитку економіки» (номер державної реєстрації 0121U114342), в межах якої автором удосконалено порядок оприлюднення стратегічної бухгалтерської інформації в Звіті про управління; «Аналітичне моделювання стратегічних векторів розвитку сільськогосподарського підприємства в умовах інноваційної економіки» (номер державної реєстрації 0123U104150), в межах якої автором удосконалено методичні та організаційні аспекти стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників.

**Ступінь обґрунтованості положень, висновків і рекомендацій,  
сформульованих у дисертації та їх достовірність.**

Наукові положення, висновки і рекомендації, що знайшли відображення у дисертаційній роботі В.П. Гринь, характеризуються високим рівнем обґрунтованості та достовірності.

Дисертаційне дослідження виконано відповідно до поставленої мети, яка полягала у виявленні закономірностей та формуванні науково обґрунтованих рекомендацій щодо розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління на основі застосування комунікаційного підходу. Ознайомлення зі змістом дисертації, висновками та одержаною науковою новизною дозволило встановити, що поставлена мета дослідження була досягнута, а всі завдання дослідження виконані. Цьому сприяв вдалий вибір об'єкту та предмету дослідження, розкриття сутності та ролі бухгалтерського обліку в контексті функціонування системи стратегічного управління, поглиблене вивчення теоретичних засад функціонування системи бухгалтерського обліку через призму комунікаційної теорії, аналіз можливостей стратегічної бухгалтерської інформації впливати на поведінку внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів, а також глибоке опрацювання 355 літературних джерел, більше 200 з яких є науковими працями, опублікованими в зарубіжних виданнях.

Отримані В.П. Гринь результати гуртуються на сучасних тенденціях розвитку облікові думки в світі та на сучасних економічних, облікових теоріях і

концепціях (парадигмальна концепція обліку, комунікаційна облікова теорія, неоінституційна та ресурсна економічна теорія, сигнальна теорія розкриття облікової інформації тощо), базуються на врахуванні положень міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, стандартів розкриття інтегрованої та нефінансової звітності, провідних світових практиках оприлюднення бухгалтерської стратегічної інформації, що дозволило дослідити теоретико-методологічні та організаційні особливості функціонування системи інформаційної підтримки стратегічного управління та сформулювати набір пропозицій і рекомендацій щодо їх розвитку із урахуванням сучасного стану розвитку облікової системи підприємства і зростаючих вимог суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень.

Обґрунтованість результатів дисертаційного дослідження підтверджується застосуванням сучасних методів та інструментів проведення наукових досліджень, зокрема, загальнонаукових методів пізнання явищ та процесів системи стратегічного менеджменту, системи облікових знань та облікових процедур, які забезпечують генерування стратегічної бухгалтерської інформації, а також застосуванням спеціалізованих методів дослідження, притаманних дослідженням в сфері обліку – моделювання процесів обробки та оприлюднення інформації (бухгалтерські рахунки, форми фінансових, управлінських та інтегрованих звітів), синтез бухгалтерських знань у вигляді стратегічної облікової парадигми, формування розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи у складі стратегічних комунікацій підприємства на основі методів аналогії та порівняння. Окрім цього, додатковим підтвердженням обґрунтованості одержаних в дисертації результатів є обговорення розробок і пропозицій автора в дискусійному порядку на 11 міжнародних та всеукраїнських конференціях.

Вищенаведене свідчить про існування всіх необхідних підстав щодо підтвердження достатнього рівня обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій, що містяться у дисертаційній роботі Гринь Вікторії Петрівни.



### **Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, в опублікованих працях.**

За результатами проведеного дослідження автором 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.

Наведена вище інформація про публікативну діяльність автора в процесі виконання дослідження засвідчує повну відповідність всім встановленим до дисертацій рівня доктора наук вимогам, а дані публікації повною мірою відображають основні наукові результати дисертації.

### **Наукова новизна одержаних результатів.**

Наукові результати дисертації характеризуються розвитком та поглибленням теоретичних та методологічних аспектів бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління на основі застосування комунікаційного підходу, що дозволило побудувати систему інформаційної підтримки прийняття стратегічних рішень різними видами внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів підприємства.

Вивчення дисертації і праць здобувача, аналіз ґрунтовності наукових положень дозволяють зробити висновок, що в процесі вирішення завдань дослідження отримано наступні нові наукові результати:

- ідентифіковано та обґрунтовано етапи (фази) процесу формування стратегічного управління та роль облікової системи в них (с. 37-45);
- розроблено загальну модель реалізації сучасної концепції стратегічного менеджменту (с. 50-61);
- обґрунтовано «нормальний» розвиток взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення (с. 77-78);

- встановлено взаємозв'язок між системою стратегічного управління та обліковою системою підприємства в контексті детермінант її розвитку (с. 84-86);
- виявлено причини невідповідності чинної системи обліку потребам суб'єктів стратегічного управління та їх співвідношення з системою обліку (с. 90-92);
- ідентифіковано існування функціональної кризи облікової системи та визначено її місце у складі глобальної інформаційної кризи (с. 100-102);
- ідентифіковано теоретичні, методологічні та організаційні аспекти функціонування облікової системи підприємства в контексті стратегічних облікових комунікацій підприємства, які потребують удосконалення (с. 106-110), а також виділено напрями розвитку бухгалтерського обліку в стратегічних облікових комунікаціях підприємства (с. 113-114);
- обґрунтовано доцільність розгляду бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи у складі стратегічних комунікацій підприємства (с. 135-138);
- охарактеризовано поняття та виділено види стратегічного облікового інформаційного простору (с. 162-166);
- виділено основоположні поняття (с. 188) та охарактеризовано стратегічну комунікаційну парадигму бухгалтерського обліку (с. 190-191);
- виділено та описано інструменти розвитку системи фінансового обліку як засобу стратегічних облікових комунікацій (с. 201-205);
- розроблено методику визнання, оцінки та облікового відображення стратегічних активів в Звіті про стратегічні активи підприємства (с. 219-226);
- обґрунтовано сутність, виділено і охарактеризовано складові стратегічної облікової політики підприємства (с. 240-256);
- сформовано послідовність формування похідного стратегічного балансового звіту підприємства в інжиніринговій системі фінансового обліку (с. 260-262) та розроблено модель формування похідного стратегічного балансового звіту (с. 270);



- сформовано базові теоретико-методологічні та організаційні засади системи стратегічного управлінського обліку (с. 305-306);
- виділено напрями розвитку стратегічного управлінського обліку (с. 326) та шляхи розвитку системи стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників (с. 333);
- сформовано варіанти удосконалення збалансованої системи показників та напрями їх облікового забезпечення (с. 342-345);
- розроблено модель стратегічного карти на основі використання програмного продукту «BSC Designer» (с. 349);
- обґрунтовано особливості політики розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації в інтегрованих звітах як компроміс між перевагами та обліковою інформаційною безпекою (с. 360-369);
- виділено та охарактеризовано види інтегрованої звітності в її широкому розумінні, що забезпечують розкриття інформації про стратегію підприємства (с. 379-403);
- розроблено пропозиції з удосконалення структури Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації (с. 411) та концептуальні питання розкриття стратегічно орієнтованої інформації в інтегрованій звітності підприємства (с. 414-418).

### **Практична цінність одержаних результатів та розроблених рекомендацій.**

Основні наукові положення дисертаційної роботи доведено до рівня методичних розробок та практичних рекомендацій, що в своїй сукупності покращують внутрішні та зовнішні стратегічні облікові комунікації підприємства з його стейкхолдерами, дозволяючи підприємству підтримувати стратегічні конкурентні переваги і сприяти досягненню стратегічних цілей. Підтвердження практичної цінності результатів забезпечується через:

- апробацію пропозицій з удосконалення методики формування Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації та порядку розкриття стратегічно орієнтованої інформації підприємства в інтегрованій звітності в

діяльності «Професійної організації аудиторів, бухгалтерів та викладачів ОКД» (довідка № 17.11/23-1 від 17.11.2023 р.);

- впровадження системи аналітичного обліку стратегічних активів та методики формування внутрішніх управлінських звітів про стратегічні управлінські активи підприємства в діяльність Департаменту агропромислового розвитку Запорізької обласної державної адміністрації (довідка № 1243/04-02 від 30.11.2023 р.) та в діяльність ПрАТ «Український графіт» (довідка № 18/12-1-1 від 18.12.2023 р.);

- апробацію удосконаленої методики формування Звіту про управління в частині розкриття стратегічної інформації в Департаменті захисту довкілля Запорізької обласної державної адміністрації (довідка № 02.1-15/04.3/853 від 29.12.2023 р.);

- імплементацію механізму розробки стратегічної облікової політики підприємства та методики додаткового розкриття стратегічно орієнтованої інформації на АТ КБ «ПРИВАТБАНК» (довідка б/р від 10.11.2023 р.);

- удосконалення внутрішньосистемних процедур використання системи збалансованих показників на АПГК «Дніпровська» (довідка № 29 від 17.11.2023 р.) та впровадження набору показників щодо імплементації та реалізації стратегії підприємства на ТОВ «АГРОПРОІНВЕСТ 08» (довідка № 338 від 17.11.2023 р.);

- впровадження розроблених Звіту про стратегічні активи підприємства, Похідного стратегічного балансового звіту та удосконаленої структури Звіту про управління в діяльність АТ «Запорізький завод феросплавів» (довідка № 36/7-7 від 22.01.2024 р.).

Окремі матеріали дисертаційної роботи використано в процесі розробки 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» в Запорізькому національному університеті (довідка № 01101-13/122 від 06.11.2023 р.).



## **Оформлення дисертації й реферату, мова та стиль.**

Оформлення дисертаційної роботи та реферату відповідає всім наявним вимогам Міністерства освіти і науки України. Застосована у дисертації наукова термінологія є загально визнаною економічною та обліковою термінологією, стиль викладення теоретико-методологічних та прикладних результатів дослідження, елементів наукової новизни, висновків і рекомендацій характеризується доступністю їх сприйняття, розуміння та використання.

Реферат дисертації в цілому за змістом відповідає її основним положенням, повною мірою відображаючи її структуру та логіку викладення матеріалу.

## **Дискусійні положення та зауваження до дисертаційної роботи.**

Позитивно оцінюючи концептуальний задум автора щодо вирішення проблеми інформаційної підтримки стратегічного менеджменту підприємства та стратегічних рішень зовнішніх стейкхолдерів, а також авторські розробки і пропозиції з удосконалення теорії та методології обліку як складової системи стратегічного управління, вважаємо за необхідне звернути увагу на наявність певних дискусійних положень та зауважень:

1. При проведенні історичного аналізу процесу формування стратегічного управління та визначенні ролі облікової системи в них в п. 1.1 (с. 36-48), автором було вивчено переважно зарубіжні літературні джерела та описано особливості розвитку стратегічного управління в США та західній Європі. Доповнення даного аналізу вивченням практик стратегічного планування в країнах східної Європи дозволило б надати більшої обґрунтованості висновкам автора щодо основних цілей, форм їх реалізації і методів стратегічного управління, а також ролі облікової системи в забезпеченні функціонування системи стратегічного управління.

2. Достатньо цікавою є пропозиція автора щодо обґрунтування «нормального» розвитку взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення (с. 77-78). Вона передбачає, що вчені-обліковці повинні своєчасно реагувати на зміни в системі управління шляхом удосконалення облікової системи, що дозволить забезпечити належний рівень

релевантності новоствореної облікової інформації з позиції користувачів. Проте, дана пропозиція мала б більш вагоме прикладне значення, якщо б автором було деталізовано зміни в системі управління, на які повинні реагувати вчені-обліковці, а також якщо б було описано порядок такої реакції в залежності від виду змін.

3. В тексті дисертації автором детальну увагу приділено обґрунтуванню сутності та виокремленню стратегічних активів як окремої облікової категорії (с. 207-220), що дозволило розкривати інформацію про них в розробленому внутрішньому Звіті про стратегічні активи підприємства (с. 225). Разом з тим, значимість наведених пропозицій підвищилась би, якщо б автором було наведено бухгалтерські проведення щодо визнання та облікового відображення стратегічних активів на підприємстві.

4.3 метою побудови більш ефективної системи стратегічного управлінського обліку автором було розроблено та описано послідовність впровадження збалансованої системи показників за допомогою програмного середовища «BSC Designer» (с. 346-353), у складі якої виділено етап 3. Розробка ключових показників ефективності реалізації процесів. Проте, в дисертації приділена зовсім незначна увага ідентифікації джерелом інформації для розрахунку таких показників, які включаються до складу стратегічної карти підприємства, яким чином має бути організована система стратегічного управлінського обліку, щоб забезпечувати їх безперешкодний розрахунок, а також яку роль в даному процесі виконуватимуть стратегічні управлінські бухгалтери.

5. При обґрунтуванні політики розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації в інтегрованих звітах, що має за розробленим підходом реалізовуватись на основі досягнення компромісу між перевагами від такого розкриття та обліковою інформаційною безпекою (с. 360-361), автором відмічається про те, що підприємство несе витрати на здійснення процедур розкриття стратегічної інформації за допомогою інтегрованих звітів. Обсяг таких витрат не повинен перевищувати вигоди, які одержує підприємство від оприлюднення інтегрованих звітів. В той же час, до складу потенційних



негативних наслідків розкриття стратегічної інформації в інтегрованих звітах автором також відноситься виникнення додаткових трансакційних витрат, що потребує більше детального обґрунтування та пояснення причин виникнення таких витрат.

Разом з тим, наведені вище зауваження та дискусійні положення в цілому не знижують наукової та практичної цінності результатів дисертаційного дослідження В.П. Гринь.

### **Загальний висновок.**

Дисертаційна робота Гринь Вікторії Петрівни на тему «Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект» є завершеною науковою працею, спрямованою на вирішення актуальної проблеми розвитку інформаційної підтримки процесу прийняття стратегічних рішень внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами на основі використання комунікаційного підходу і формування науково-практичних рекомендацій щодо удосконалення інформаційного забезпечення стратегічного управління.

Обрана тема і зміст дисертації повною мірою відповідають паспорту спеціальності 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

Дослідження виконано автором самостійно, на високому теоретичному та методологічному рівнях. Основні положення та отримані наукові результати повною мірою висвітлені у авторських публікаціях. Реферат дисертації чітко репрезентує основні положення, результати та висновки, одержані в процесі проведення дисертаційного дослідження.

Враховуючи актуальність теми дослідження, одержану наукову новизну та значимість результатів дисертації для розвитку інституту бухгалтерський обліку в Україні та для подальшого розвитку практики інформаційного забезпечення стратегічного управління, відповідність дисертаційної роботи вимогам Міністерства освіти і науки України, пп. 7-9 постанови Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 р. № 1197 (із змінами, внесеними згідно з

Постановами КМУ № 502 від 19.05.2023 р., № 507 від 03.05.2024 р.), вважаю, що автор дисертації – Гринь Вікторія Петрівна, заслуговує на присудження наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

**Офіційний опонент:**

доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри  
обліку та оподаткування,  
Державного торговельно-  
економічного університету



О.В. Фоміна

Ідентифікаційний номер 44470624

Підпис О.В. Фоміної засвідчую

Начальник відділу кадрів \_\_\_\_\_

М. Шевченко