

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 дослідження.

Протягом останнього десятиліття в Україні сформувалась проблема необхідності модернізації теорії бухгалтерського обліку з метою подолання наявної кризи в даній сфері, що проявляється через відсутність глибоких наукових досліджень та розробок. Облікові практики, що використовуються на підприємствах, пішли далеко вперед, внаслідок чого вчені не можуть пояснити і обґрунтувати особливості їх реалізації на підприємствах через відсутність комплексного теоретичного базису, а тим більше, не можуть спрогнозувати їх розвиток в майбутньому. Різноманіття операцій та об'єктів, які здійснюються та використовуються на сучасних підприємствах, а також поява нових видів запитів на облікову інформацію від стейкхолдерів зумовлюють необхідність розробки нових теорій обліку, які б дозволили обґрунтувати адекватний порядок відображення таких операцій та об'єктів в системі бухгалтерського обліку та забезпечити задоволення інформаційних запитів та потреб стейкхолдерів. Прогресивний розвиток облікової науки передбачає постійне удосконалення теорій бухгалтерського обліку на основі врахування потреб практики.

Однією з таких практичних потреб, що потребує уваги з боку вітчизняних вчених, є удосконалення системи бухгалтерського обліку в напрямі забезпечення генерування облікової інформації стратегічного спрямування, яка допомагає прийняттю більш ефективних стратегічних рішень. Дискусія, яка відбувалась між професорами Б.І. Валуєвим, М.С. Пушкарем та З.В. Гуцайлюком, так і не

завершилась обранням вітчизняним науковим співтовариством єдиного прийняттого варіанту розвитку бухгалтерського обліку як складової системи стратегічного управління. Зокрема, чіткої відповіді на запитання про те, «Чи існує стратегічний управлінський облік?» в контексті класичного розуміння бухгалтерського обліку, так і не було одержано, хоча даній проблематиці сьогодні присвячується значна кількість наукових публікацій українських вчених.

Окрім цього, на сьогодні учасники ринку капіталу як зовнішні користувачі інформації з системи обліку також наголошують на необхідності розширення обсягів та поглибленні рівня деталізації облікової інформації щодо стратегії підприємства, що розкривається в традиційній фінансовій звітності, що дозволить їм підвищити власний рівень розуміння стратегічних планів підприємства та його здатності досягти поставлених стратегічних цілей. Одним із варіантів вирішення даної проблеми є оприлюднення облікової інформації стратегічного спрямування у нефінансових та інтегрованих звітах, що доповнюватимуть показники фінансової звітності не лише цифровою, а й достовірною та релевантною наративною інформацією. Це потребує формування відповідних теоретико-методологічних та організаційних засад, щоб понесені на розробку та оприлюднення таких звітів витрати не перевищували вигід від здійснення таких практик звітування.

Вищенаведене дозволяє констатувати, що дисертаційне дослідження В.П. Гринь «Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект» є достатньо актуальним як для розвитку теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку, так і для розвитку облікової практики, спрямованої на забезпечення інформаційної підтримки системи стратегічного управління підприємством. Додатковим підтвердженням актуальності даного дослідження є те, що його основною метою є пошук шляхів для комплексного вирішення проблеми інформування внутрішніх та зовнішніх користувачів щодо особливостей реалізації існуючих та розробки нових стратегій підприємства на основі застосування комунікаційного підходу. Саме комунікаційна теорія обліку дозволяє описати та пояснити, яким чином система бухгалтерського обліку може вирішити проблему одночасного

забезпечення обліковою інформацією стратегічного внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів підприємства.

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

Дисертаційна робота виконана відповідно до науково-дослідницьких тем кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету: 1) «Методологія та організація обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в системі управління в умовах інноваційного розвитку економіки» (державний реєстраційний номер 0121U114342), в межах якої удосконалено порядок оприлюднення інформації стратегічного спрямування в Звіті про управління; 2) «Аналітичне моделювання стратегічних векторів розвитку сільськогосподарського підприємства в умовах інноваційної економіки» (державний реєстраційний номер 0123U104150), в межах якої розвинено методику стратегічного управлінського обліку із використанням збалансованої системи показників.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих в дисертації.

Наукові положення, висновки і рекомендації, що були одержані в проведеному В.П. Гринь дослідженні, характеризуються високим рівнем обґрунтованості та достовірності, спрямовані на вирішення проблеми інформаційного забезпечення процесів прийняття стратегічних рішень внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами.

Визначена в дисертації мета, що 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, була досягнута, що підтверджується як представленими положеннями наукової новизни, так і апробацією окремих результатів проведеного дослідження в практичній діяльності вітчизняних підприємств і установ.

Ознайомлення зі змістом роботи дозволяє зробити висновок про те, що всі поставлені в дисертації завдання були досягнуті, чому сприяло правильне обрання об'єкту та предмету дослідження, а також застосування наукових

методів та інструментів, які були релевантними проблемним питанням, які вирішувались за їх допомогою. Зокрема, значною перевагою даного дослідження є застосування комунікаційного підходу та комунікаційної теорії обліку як базисної теоретичної основи, яка дозволила забезпечити комплексність та системність вирішення проблеми інформування внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів щодо процесів реалізації існуючих та розробки нових стратегій підприємства.

Отримані здобувачем результати ґрунтуються на: досягненнях сучасних філософських, економічних концепцій та облікових теорій (парадигмальної концепції Т.С. Куна, теорії стратегічного менеджменту, ресурсної теорії, неінституційної економічної теорії, інжинірингової концепції обліку, теорії стратегічного управлінського обліку, комунікаційної теорії обліку, сигнальної теорії розкриття облікової інформації); працях українських та зарубіжних дослідників в сфері стратегічного менеджменту, стратегічного обліку та формування інформації стратегічного спрямування, нефінансової та інтегрованої звітності; концептуальних основах та системах міжнародних стандартів фінансової звітності, облікових стандартів різних країн світу (США, Великобританія); довідкових та інформаційних виданнях з бухгалтерського обліку; виданнях професійних бухгалтерських організацій та інститутів; застосуванні спеціалізованого програмного забезпечення для ведення стратегічного управлінського обліку («BSC Designer»). Вищенаведене підтверджує той факт, що одержані В.П. Гринь результати розвивають сучасні концепції та теорії, а тому вони є актуальними для удосконалення і розвитку науки та практики бухгалтерського обліку.

Список використаних літературних джерел, використаних в процесі написання дисертації, налічує 355 одиниць, більшу половину з яких складають публікації іноземних авторів. Це свідчить про активне використання авторкою сучасних підходів зарубіжних вчених до розвитку системи бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління, що робить дане дослідження ще більш цінним для розвитку практики побудови систем стратегічного обліку на українських підприємствах. Окрім праць вчених, до списку літературних джерел включені нормативні документи з бухгалтерського обліку, які регулюють

практику ведення обліку та формування різних видів бухгалтерської звітності (фінансової, нефінансової, інтегрованої), а також апробаційні праці (тези конференцій) та Інтернет-ресурси.

Таким чином, наявні всі необхідні підстави для того, щоб підтвердити достатній ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій, що містяться у дисертаційній роботі В.П. Гринь.

Наукова новизна одержаних результатів.

В цілому наукова новизна одержаних В.П. Гринь результатів полягає в розвитку теоретичних та методологічних аспектів бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління на основі застосування комунікаційного підходу, які сприяють розвитку як науки бухгалтерський облік, так і дозволяють покращити практику побудови систем стратегічного обліку на українських підприємствах.

Всі одержані авторкою наукові положення, які характеризуються науковою новизною та інноваційністю пропозицій щодо вирішення проблеми інформування внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів підприємства щодо стратегічного розвитку підприємства, можна об'єднати в дві основні групи:

1. Які забезпечують розвиток науки бухгалтерський облік. До таких положень відносяться наступні:

- виділення етапів (фаз) процесу формування стратегічного управління та уточнення ролі облікової системи при їх реалізації (с. 37-48);
- обґрунтування класифікації криз в системі обліку та обґрунтування функціональної кризи облікової системи (с. 96-102);
- виділення напрямів розвитку бухгалтерського обліку в стратегічних облікових комунікаціях підприємства (с. 112-114);
- формування розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи у складі стратегічних комунікацій підприємства (с. 136);
- розробка стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку та опис її структурних елементів (с. 187-190);
- обґрунтування поняття облікового стратегічного інформаційного простору та виділення його структурних елементів (с. 162-166);

– формування теоретичних засад стратегічної облікової політики підприємства (с. 241-246);

– розробка теоретико-методологічних засад стратегічного управлінського обліку (с. 305);

– виокремлення напрямів розвитку стратегічного управлінського обліку (с. 326-327)

– виділення варіантів удосконалення збалансованої системи показників та напрямів їх облікового забезпечення (с. 342-345);

– розвиток класифікації видів інтегрованої звітності в широкому розумінні, що забезпечують розкриття інформації про стратегію підприємства (с. 380-403).

2. Які забезпечують розвиток практики побудови систем стратегічного обліку на підприємствах. До таких положень відносяться наступні:

– розробка методики визнання, обліку та відображення в звітності стратегічних активів підприємства (с. 219-226);

– побудова механізмів реалізації стратегічної облікової політики підприємства (с. 247-256);

– удосконалення похідного стратегічного балансового звіту підприємства (с. 260-271);

– удосконалення змістовного наповнення Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації підприємства (с. 410-418);

– розвиток варіантів удосконалення збалансованої системи показників та організаційні засади її впровадження в програмному середовищі «BSC Designer» (с. 342-343);

– розробка моделі стратегічного карти за допомогою програмного середовища «BSC Designer» (с. 349);

– розробка політики розкриття облікової інформації стратегічного спрямування в інтегрованій звітності (компромісна модель) (с. 359-360);

– удосконалення структури Звіту про управління в частині облікової інформації стратегічного спрямування (с. 411) та порядку розкриття такої інформації в інтегрованій звітності підприємства (с. 414-418).

Практичне значення одержаних результатів і сформованих рекомендацій.

Окремі наукові положення дисертаційної роботи В.П. Гринь були доведені до рівня методичних розробок та практичних рекомендацій, що в своїй єдності створюють підґрунтя для ефективного удосконалення систем стратегічного обліку на підприємствах, організаціях та установах, а також дозволяють покращити процес викладання освітніх компонент в закладах вищої освіти.

Практична спрямованість отриманих теоретичних і практичних розробок підтверджується їх впровадженням в господарську діяльність різних видів суб'єктів, які в процесі прийняття стратегічних рішень потребують використання інформації стратегічного спрямування:

– удосконалення стратегічної облікової політики підприємства та методики додаткового розкриття інформації стратегічного спрямування (АТ КБ «ПРИВАТБАНК» (довідка б/р від 10.11.2023 р.));

– розробка системи показників щодо імплементації та реалізації стратегії підприємства (ТОВ «АГРОПРОІНВЕСТ 08» (довідка № 338 від 17.11.2023 р.));

– порядок впровадження системи збалансованих показників та розробка внутрішньосистемних процедур (АПК «Дніпровська» (довідка № 29 від 17.11.2023 р.));

– удосконалення системи аналітичного обліку стратегічних активів та методики формування внутрішніх управлінських звітів про стратегічні активи підприємства (Запорізька обласна державна адміністрація, Департамент агропромислового розвитку (довідка № 1243/04-02 від 30.11.2023 р.)),

– удосконалення методики формування внутрішніх управлінських звітів про стратегічні активи (ПрАТ «Український графіт» (довідка № 18/12-1-1 від 18.12.2023 р.));

– удосконалення методики формування Звіту про управління в частині додавання інформації стратегічного спрямування (Запорізька обласна державна адміністрація, Департамент захисту довкілля (довідка № 02.1-15/04.3/853 від 29.12.2023 р.));

– розробка Звіту про стратегічні активи підприємства, Похідного стратегічного балансового звіту, удосконалення структури Звіту про управління

в частині стратегічно орієнтованої інформації підприємства, формування системи безпекових обмежень щодо додаткового розкриття інформації стратегічного спрямування (АТ «Запорізький завод феросплавів» (довідка № 36/7-7 від 22.01.2024 р.));

Окремі результати дисертації були впроваджені в діяльність ОГ «Професійна організація аудиторів, бухгалтерів та викладачів ОКД» (довідка № 17.11/23-1 від 17.11.2023 р.) – удосконалення методики формування Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації та порядку розкриття стратегічно орієнтованої інформації підприємства в інтегрованій звітності, а також в освітній процес Запорізького національного університету (довідка № 01101-13/122 від 06.11.2023 р.) – удосконалення навчально-методичного забезпечення дисциплін «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Моделі і методи прийняття управлінських рішень в аналізі та аудиті», «Облікова політика підприємств», «Стратегічний облік та аналіз».

Повнота викладення основних результатів в опублікованих наукових працях.

Результати дисертаційної роботи В.П. Гринь опубліковано у 45 наукових працях загальним обсягом 48,2 друк. арк. (особисто авторки – 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 міжнародних наукометричних баз; 26 – у наукових фахових виданнях України); 11 – тези доповідей і матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій. В сукупності публікації авторки повною мірою відображають основні наукові результати дисертації.

Наявна кількість публікацій у наукових фахових виданнях України, а також у виданнях, що входять до міжнародних наукометричної бази «Scopus», повністю відповідає вимогам наказу Міністерства освіти і науки України від 8 жовтня 2019 р. №1220 «Про опублікування результатів дисертацій на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук», із змінами, внесеними згідно з Наказами МОН України № 496 від 27.05.2022 р. та № 285 від 08.03.2024 р.

Оформлення дисертації й реферату, їх мова та стиль.

Оформлення дисертаційної роботи та реферату за технічними параметрами і структурою повністю відповідають вимогам Міністерства освіти і науки України. Посилання на використані літературні джерела здійснені коректно та відповідають нумерації списку використаних літературних джерел дисертації. Таблиці і рисунки дисертації пронумеровані в межах розділів та оформлені за єдиним стилем. Текст дисертації написаний українською мовою, поданий логічно та послідовно, із застосуванням наукового стилю. Використання скорочень в дисертації зведено до мінімуму, а ті, які використовуються, є загальноприйнятими скороченнями в бухгалтерській науковій сфері, що зрозумілі її представникам. При першій згадці скорочень по тексту дисертації наведене їх повне розшифрування. Зміст реферату є повністю ідентичним основним положенням дисертації, достовірно розкриває її зміст та основні наукові положення.

Дискусійні положення та зауваження до дисертаційної роботи.

Поряд з важливими науковими здобутками В.П.Гринь в сфері теорії і методології бухгалтерського обліку, які дозволяють вирішити проблему формування інформації стратегічного спрямування для внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів, загальною позитивною оцінкою змісту і оформлення дисертаційної роботи, слід відмітити про наявність окремих зауважень та дискусійних положень, зокрема:

1. Авторкою розроблено загальну модель реалізації сучасної концепції стратегічного менеджменту (рис. 1.1), у складі якої виділено елемент «Оцінка стратегії», а також елемент другого рівня «Стратегічний контроль» (с. 50). В той же час, наведені в дисертації пропозиції щодо встановлення ролі облікової системи в реалізації даних елементів першого та другого рівня (с. 62) є достатньо поверховими та потребують більшої конкретизації, що дозволило б значно посилити прикладні аспекти одержаних результатів дисертаційного дослідження.

2. До складу напрямів розвитку бухгалтерського обліку в стратегічних облікових комунікаціях підприємства в дисертації було включено розвиток

інтегрованого звітування як інструменту забезпечення інформаційної комунікації в сфері стратегії підприємства (с. 113). В розділі 5 дисертації переважна увага приділена аналізу ролі та шляхам удосконалення інтегрованого звітування для комунікаційної взаємодії із зовнішніми стейкхолдерами, однак поза увагою залишаються внутрішні користувачі (стратегічний менеджмент, суб'єкти корпоративного управління та ін.). Вважаємо, що доцільно було б проаналізувати порядок використання інформації стратегічного спрямування з інтегрованих звітів внутрішніми користувачами, а також врахувати їх потреби в процесі удосконалення змістовного наповнення та структури таких інтегрованих звітів.

3. В третьому розділі дисертації авторкою було проведено чітке розмежування між звичайною та стратегічною обліковою політикою (с. 231), що полягає в спрямованості на підвищення ефективності реалізації стратегічних ініціатив підприємства останньої. Одним із напрямів її реалізації є прийняття професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування (235-244), реалізація яких має забезпечити досягнення визначених стратегічних цілей. Однак, автором зовсім не приділено увагу поясненню того, яким чином підприємство зможе обґрунтувати зовнішнім стейкхолдерам, що виникнення проблем в поточній діяльності підприємства є результатом орієнтації облікової політики на досягнення стратегічних результатів. Зокрема, яке місце подібне обґрунтування повинно знайти в Наказі про облікову політику підприємства, щоб мінімізувати можливість стратегічного менеджменту маніпулювати очікуваннями стейкхолдерів.

4. З метою удосконалення системи стратегічного управлінського обліку авторкою було виділено та обґрунтовано варіанти удосконалення збалансованої системи показників та напрями їх облікового забезпечення (с. 342). Зокрема, в Додатку Є було наведено стратегічну карту АПГК «Дніпровська», як приклад практичної реалізації першого та третього запропонованих варіантів. При цьому в дослідженні не наведено приклади створення нових перспектив у складі збалансованої системи показників (другий варіант), які б відображали специфіку діяльності підприємства щодо створення стратегічної вартості та впровадження

яких могло б покращити інформаційну підтримку стратегічного управління на підприємстві.

5. В пропозиціях з удосконалення структури Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації авторка запропонувала наводити інформацію стратегічного спрямування, що формується на основі розроблених нею методик обліку, зокрема, фінансову інформацію про стратегічні активи підприємства в розрізі видів таких активів (с. 411). Доцільно було б також сформулювати набір обмежень та заборон щодо оприлюднення такої інформації в інтегрованих звітах, оскільки це дозволить сформувати конкурентам набір відповідних дій для набуття аналогічних конкурентних переваг або для адаптації своєї діяльності задля перемоги в конкурентній боротьбі з підприємством.

Разом з тим, зазначені зауваження та дискусійні моменти в цілому не знижують науково-практичної цінності основних положень дисертації, висновків і рекомендацій, більшість із них мають дискусійний чи рекомендаційний характер підкреслюють складність та комплексність обраної теми дослідження, та можуть бути предметом для дискусії під час захисту дисертації.

Загальний висновок.

Дисертаційна робота Гринь Вікторії Петрівни на тему «Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект» є завершеним науковим дослідженням, що спрямоване на вирішення проблеми формування інформації стратегічного спрямування для внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів, що відповідає обраній темі та поставленій меті дослідження.

Тема та зміст дисертаційної роботи повною мірою відповідають паспорту спеціальності 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Реферат дисертації достовірно відображає основні результати та висновки, одержані у дисертаційному дослідженні, дозволяючи оцінити загальний внесок дисертанта в розвиток облікової науки та практики.

Дослідження виконано автором самостійно на високому теоретико-методологічному та організаційному рівнях на основі досягнень сучасних філософських, економічних та облікових концепцій і теорій, а також із

застосуванням релевантного методичного інструментарію для вирішення проблем в сфері інформаційного забезпечення стратегічного управління. Основні положення та отримані наукові результати повною мірою висвітлено у наукових публікаціях, а також були апробовані на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Враховуючи актуальність теми дисертації «Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект» в контексті сучасного етапу розвитку облікової науки та практики, високоякісні наукові результати дослідження, що характеризуються науковою новизною та мають практичне значення, відповідність дисертаційної роботи вимогам Міністерства освіти і науки України, зокрема, пп. 6, 7, 8, 9 «Порядку присудження та позбавлення наукового ступеня доктора наук, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.11.2021 р. № 1197 (із змінами, внесеними згідно з Постановами КМУ № 502 від 19.05.2023 р., № 507 від 03.05.2024 р.), вважаю, що її автор – Гринь Вікторія Петрівна, заслуговує на отримання 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 інформаційних систем
в управлінні та обліку
Державного університету
«Житомирська політехніка»

С.Ф. Легенчук

