

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)**

08 – Економічні науки

Актуальність теми. Сучасні умови функціонування підприємств потребують докорінної зміни методів та підходів управління, підвищуючи вимоги до реалізації бухгалтерського обліку як окремого бізнес-процесу підприємства та зумовлюючи необхідність посилення його функцій. В останні десятиліття особливу увагу вчених привернула система стратегічного управління, що пояснюється ускладненням конкурентної боротьби на ринках та необхідністю формування адекватної і своєчасної відповіді менеджерів на турбулентні зміни, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємств. Для забезпечення ефективного функціонування системи стратегічного управління обов'язковим є проведення концептуального реформування системи бухгалтерського обліку, яка на сьогодні в існуючому вигляді не здатна задовольнити вимоги стратегічного менеджменту, зокрема, в частині її інформаційної та контрольної функцій.

Наявність незадоволених інформаційних потреб стратегічних менеджерів в стратегічній обліковій інформації є індикатором часткової непридатності наявних теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, які потребують перегляду, розвитку та адаптації до зростаючих вимог стейкхолдерів. Для подолання цієї проблеми необхідно розширити часовий діапазон облікової

системи шляхом створення можливості для формування стратегічної звітності, що включатиме інформацію про минуле, теперішнє та майбутнє, наповнити систему обліку новими об'єктами, надання інформації про які покращить процес прийняття стратегічних рішень стейкхолдерами, а також удосконалити методичний інструментарій бухгалтерського обліку.

Для надання комплексної інформації стратегічного спрямування на підприємствах має бути побудована система стратегічного обліку, що забезпечуватиме інформаційну підтримку процесу прийняття стратегічних рішень менеджерами, а також формуватиме спеціалізовані звіти для зовнішніх стейкхолдерів, щоб вони могли більш детально аналізувати стратегічні дії підприємства та чіткіше розуміти досягнення ним стратегічних цілей. В основу розробки такої системи має бути покладено нові теоретичні, методологічні та організаційні засади, які враховуватимуть як інформаційні запити і потреби суб'єктів прийняття стратегічних рішень, так і можливості системи обліку щодо формування та надання облікової інформації стратегічного характеру. Імплементация системи стратегічного обліку в діяльність підприємства не лише підвищуватиме ефективність стратегічного управління та покращуватиме взаємодії із зовнішніми стейкхолдерами, а також виступатиме важливим стратегічним ресурсом підприємства, що забезпечуватиме йому досягнення нових і збереження існуючих конкурентних переваг.

З цих позицій дослідження Гринь Вікторії Петрівни на тему «Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект» є сучасним та актуальним, що відповідає потребам науки бухгалтерський облік, підвищуючи рівень її вагомості шляхом формування передумов для задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів, а також що сприяє розвитку суб'єктів реального сектору економіки та суспільства в цілому. Актуальність даної дисертаційної роботи зумовлена відсутністю комплексних досліджень, які б дозволили сформуувати теоретико-методологічні засади системи бухгалтерського обліку як засобу інформаційної підтримки системи стратегічного управління підприємством та інструменту досягнення стійких конкурентних переваг.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота була виконана у відповідності з науково-дослідними темами Запорізького національного університету: «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 шляхом його доповнення показниками стратегічного характеру; «Аналітичне моделювання стратегічних векторів розвитку сільськогосподарського підприємства в умовах інноваційної економіки» (державний реєстраційний номер 0123U104150), в межах якої автором удосконалено методику стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх достовірність. Наукові положення, висновки і пропозиції, що містяться у дисертації Гринь Вікторії Петрівни, є повною мірою обґрунтованими, логічними та достовірними.

Поставлена 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, дисертантом досягнута.

Достовірність та об'єктивність наукових положень, висновків та рекомендацій, одержаних і викладених у дисертації, підтверджується як належним рівнем теоретичного обґрунтування, проведеного на основі вивчення та аналізу праць вітчизняних і зарубіжних вчених, практик провідних професійних організацій, так і логічним зв'язком з поставленою метою і основними завданнями.

У дисертаційній роботі автором використано сучасні та релевантні вирішуваній проблемі методологія та інструментарій проведення наукових досліджень, що підтверджується застосуванням загальнонаукових та спеціальних

методів. В дослідженні автором використані такі загальнонаукові методи дослідження як аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, наукове абстрагування та інші. Для аналізу історичних аспектів формування системи управління та її облікового забезпечення, для аналізу еволюції стратегічного управлінського обліку використано історичний метод та парадигмальний метод наукових змін Т.С. Куна; для побудови системи стратегічних облікових комунікацій підприємства, при розробці похідного стратегічного балансового звіту та звіту про стратегічні активи, при розробці комунікаційної моделі обліку, а також для формування розуміння обліку як інформаційно-комунікаційної системи у складі стратегічних комунікацій підприємства – метод моделювання; при проведенні класифікації стратегічних активів підприємства, видів шумів в стратегічному обліковому комунікаційному процесі, видів елементів стратегічного облікового інформаційного простору, класифікації методів стратегічного управлінського обліку – метод наукових класифікацій; для виявлення переваг та недоліків у підходах до формулювання стратегічної парадигми обліку, при аналізі існуючих стратегічних парадигм обліку, при аналізі поглядів дослідників на розуміння сутності стратегічного управлінського обліку, при вивченні переваг удосконалення збалансованої системи показників, а також для формування поняття облікового стратегічного інформаційного простору – порівняльний аналіз. Окрім цього, з метою моделювання процесів побудови стратегічної карти в системі збалансованих показників було використано програмне середовище «BSC Designer».

Наукові напрацювання автора ґрунтуються на глибокому аналізі вітчизняних законодавчих й нормативних документів, що регулюють питання бухгалтерського обліку, звітах та аналітичних матеріалах професійних бухгалтерських організацій, суб'єктів регулювання практики бухгалтерського обліку та формування інтегрованих та нефінансових звітів. Автор приділила значну увагу опрацюванню фундаментальних монографічних праць з проблематики дослідження, наукових робіт з філософії науки щодо застосування комунікаційного підходу та парадигмального методу Т.С. Куна, наукових статей, матеріалів науково-практичних конференцій та спеціалізованих інтернет-сайтів, довідкової

літератури за тематикою дослідження, а також програмних продуктів, які дозволяють автоматизувати процедури стратегічного управлінського обліку. Слід відмітити, що значну частку досліджених літературних джерел складають наукові праці зарубіжних авторів, які є фундаторами концепції стратегічного обліку та займаються дослідженнями в сфері інформаційної підтримки стратегічного менеджменту підприємств. Також було проаналізовано розробки міжнародних професійних організацій, концептуальні основи, професійні стандарти обліку та інтегрованої звітності, а також їх проекти.

Під час підготовки дисертаційної роботи автором опрацьовано 355 джерел, серед яких: нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та формування фінансової і нефінансової звітності, наукові праці провідних науковців з проблематики дослідження, періодичні фахові видання, матеріали науково-практичних конференцій, Інтернет-матеріали тощо.

Дисертація відзначається змістовністю наповнення, логічністю побудови та послідовністю викладання матеріалу. Ознайомлення з її змістом і структурою свідчить, що автором була сформована чітка архітектура дослідження, а також використано комплексний підхід до вирішення проблеми інформаційного забезпечення стратегічного управління. Сформульовані висновки та пропозиції, в цілому є логічними і повністю відображають основні результати, що випливають з мети та завдань дисертаційної роботи.

Дисертаційна робота включає додатки, які доповнюють та розширюють її положення, містять додатковий огляд літературних джерел, концептуальні ідеї інших авторів в сфері обліку в системі стратегічного управління, порядок формування стратегічних показників в збалансованій системі показників тощо.

Результати дисертації є достатньо мірою апробованими. Основні положення і висновки були викладені й обговорені на 11 міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях. Дослідження є особистою авторською роботою, цілісною і завершеною стосовно поставленої мети і визначених завдань.

Наукова новизна одержаних результатів. До найважливіших результатів даного наукового дослідження, що характеризуються науковою новизною, мають

важливе значення для розвитку науки бухгалтерський облік та практики інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень, можна віднести наступні положення:

1) *На рівні теорії бухгалтерського обліку*: уточнення ролі облікової системи в процесі реалізації стратегічного менеджменту підприємства (с. 37-49); ідентифікація та опис напрямів розвитку бухгалтерського обліку в стратегічних облікових комунікаціях підприємства на різних рівнях облікової системи (с. 112-114); формування розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи у складі стратегічних комунікацій підприємства на основі використання комунікаційної теорії обліку (с. 136); розробка та обґрунтування характеристик стратегічної комунікаційної парадигми бухгалтерського обліку на основі використання парадигмальної моделі розвитку науки Т.С. Куна (с. 187-191); обґрунтування поняття облікового стратегічного інформаційного простору та його складових (с. 162-166); уточнення теоретико-методологічних засад стратегічного управлінського обліку (поняття, об'єкт, суб'єкт ведення, суб'єкт організації, метод, елементи методу) (с. 305);

2) *На рівні методології бухгалтерського обліку*: розробка методики визнання, обліку та відображення в звітності стратегічних активів підприємства (с. 219-226); розвиток методології реалізації стратегічної облікової політики підприємства, що реалізується через прийняття професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування та стратегічне коригування політики звітування (с. 241-256); удосконалення порядку формування похідного стратегічного балансового звіту підприємства на основі використання концепції стратегічного фінансового інжинірингового обліку (с. 260-271); удосконалення Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації підприємства (с. 410-418);

3) *На рівні організації бухгалтерського обліку*: виділення напрямів розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників (с. 326-327); розвиток варіантів удосконалення збалансованої системи показників та організаційні засади її впровадження в програмному

середовищі «BSC Designer» (с. 342-343); розробка політики розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації в інтегрованій звітності (с. 359-360).

Практичне значення висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Результати дослідження, наукові висновки, положення та рекомендації дисертації мають вагомe значення для розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління та для побудови стратегічно-орієнтованої системи обліку, яка забезпечує ефективну підтримку процесів розробки та реалізації стратегії підприємства, що підтверджується їх впровадженням установами та організаціями на різних рівнях, а саме:

1) *На державному рівні* – удосконалення методики формування Звіту про управління в частині стратегічно орієнтованої інформації та порядку 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.));

2) *На регіональному рівні* – удосконалення системи аналітичного обліку стратегічних активів, розвиток методики формування внутрішніх управлінських звітів про стратегічні управлінські активи підприємства (Запорізька обласна державна адміністрація, Департамент агропромислового розвитку, довідка № 1243/04-02 від 30.11.2023 р.), удосконалення методики формування Звіту про управління (Запорізька обласна державна адміністрація, Департамент захисту довкілля, довідка № 02.1-15/04.3/853 від 29.12.2023 р.);

3) *На рівні суб'єктів господарювання* – удосконалення стратегічної облікової політики підприємства та методики додаткового розкриття стратегічно орієнтованої інформації (АТ КБ «ПРИВАТБАНК», довідка б/р від 10.11.2023 р.); порядок імплементації системи збалансованих показників та розробки внутрішньосистемних процедур (ключові показники ефективності реалізації процесів, механізм збору необхідних даних, механізм візуалізації показників та звітів) (АПГК «Дніпровська», довідка № 29 від 17.11.2023 р.); формування набору показників щодо імплементації та реалізації стратегії підприємства (ТОВ «АГРОПРОІНВЕСТ 08», довідка № 338 від 17.11.2023 р.); класифікація

стратегічних активів, механізм їх агрегації та методика формування внутрішніх управлінських звітів про стратегічні активи (ПрАТ «Український графіт», довідка № 18/12-1-1 від 18.12.2023 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 стратегічно орієнтованої інформації (АТ «Запорізький завод феросплавів», довідка № 36/7-7 від 22.01.2024 р.);

4) *На рівні закладів вищої освіти* – розробка 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» (Запорізький національний університет, довідка № 01101-13/122 від 06.11.2023 р.).

Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, в опублікованих працях. Результати дисертаційної роботи опубліковано у 45 наукових працях 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 міжнародних наукометричних баз; 26 – у наукових фахових виданнях України); 11 тез доповідей і матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій. Кількість та вид публікацій 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», зі змінами, внесеними згідно з Наказами МОН України № 496 від 27.05.2022 р., № 285 від 08.03.2024 р.

Основні наукові результати дисертації висвітлено у 32-х публікаціях, які включають: 1 одноосібну монографію, 5 статей у наукових періодичних виданнях, які включені до бази даних «Scopus», 26 статей у наукових виданнях, включених до Переліку наукових фахових видань України, категорія «Б».

Наведені публікації повною мірою відображають основні наукові результати дисертації.

Оформлення дисертації й реферату, мова та стиль. Оформлення дисертаційної роботи та реферату відповідає вимогам Міністерства освіти і науки України. Викладення завдань та результатів досліджень, положень наукової новизни, висновків, рекомендацій і авторських пропозицій є доступним для сприйняття, логічним та добре структурованим, відображає послідовність проведеного автором дослідження.

Реферат дисертації за змістом відповідає основним положенням дисертації, повною мірою відображає її структуру та логіку викладення матеріалу. Використовувана в дисертації терміносистема переважною мірою відповідає понятійно-категорійному апарату бухгалтерського обліку, а щодо введених в даному дослідженні нових понять надані визначення та встановлено їх місце в чинній системі бухгалтерських наукових знань. Використані в дисертації скорочення є загальноприйнятими і зрозумілими, оскільки використовуються в професійному бухгалтерському середовищі.

Дискусійні положення та зауваження до дисертаційної роботи. Критичний аналіз сформульованих у дисертації елементів наукової новизни, висновків і практичних рекомендацій свідчить, що в роботі мають місце окремі положення, які є дискусійними та потребують уточнення і обговорення під час захисту дисертації в спеціалізованій вченій раді. Зокрема, до них можна віднести наступні:

1. В проведеному дослідженні автором було виявлено функціональну кризу в бухгалтерському обліку, що характеризується неможливістю забезпечення суб'єктів стратегічного управління обліковою інформацією стратегічного спрямування (с. 96-102). При цьому, в дисертації чітко не конкретизовано, яким чином слід виходити з такої кризи та за допомогою використання яких засобів, що дозволило б побудувати оптимальну траєкторію виходу з такої кризи в найкоротші строки.

2. При аналізі напрямів удосконалення системи організації бухгалтерського обліку автор відмічає, що для того, щоб бухгалтер став повноцінним учасником процесу стратегічного управління, він має розуміти сутність даного процесу, а також повинен мати відповідні професійні компетенції та бути заінтересованим в ефективній реалізації обраної стратегії підприємства (с. 112). В той же час, поза увагою зовсім залишився опис таких компетенцій та порядок їх набуття бухгалтерами. В дисертації доцільно було б надати їх детальний перелік та описати найбільш прийнятні варіанти їх набуття, виходячи із внутрішніх можливостей підприємства та на основі використання аутсорсингових послуг.

3. В розробленому Звіті про стратегічні активи підприємства (табл. 3.2), в якому розкривається облікова інформація про стратегічні активи підприємства в їх широкому розумінні (с. 225), запропоновано відображати паралельну вартісну оцінку стратегічних активів за відновлювальною вартістю або за вартістю заміщення. Однак, застосування такого підходу орієнтовано суто на внутрішніх користувачів – стратегічних менеджерів, що не дозволяє достовірно оцінити ринкову вартість підприємства. Для забезпечення більш точної оцінки ринкової вартості підприємства, необхідної зовнішнім користувачам, стратегічні активи слід оцінювати за їх справедливою вартістю. Застосування такого підходу дозволило б розширити коло користувачів Звіту про стратегічні активи та підвищити значимість облікової системи з позиції суб'єктів вартісно-орієнтованого управління підприємством.

4. У складі розроблених базових теоретико-методологічних та організаційних засад системи стратегічного управлінського обліку (рис. 4.1) автор виділяє такий компонент як «елементи методу стратегічного управлінського обліку» (с. 305), однак достатньо не обґрунтовує, чим елементи методу стратегічного управлінського обліку відрізняються від його окремих видів, які автор також аналізує в тексті дисертаційної роботи (с. 296-303).

5. В п'ятому розділі дисертації автором представлено модель політики розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації в інтегрованих звітах, що побудована в результаті знаходження компромісу між перевагами та обліковою інформаційною безпекою (с. 359-360). В межах даної політики використовується

поняття облікової інформаційної безпеки підприємства, яка має бути забезпечена в процесі розкриття облікової інформації про стратегію підприємства. Дані пропозиції мали б більш значиму роль з позиції практики впровадження системи стратегічного обліку на підприємстві, якщо б в дисертації були висвітлені організаційні аспекти облікової інформаційної безпеки підприємства, зокрема, її нормативне забезпечення, внутрішні регламенти, розподіл обов'язків та відповідальності тощо.

Водночас, зазначені зауваження не знижують наукової і практичної цінності основних положень дисертації, одержаних висновків і сформульованих рекомендацій, більшість із них мають дискусійний чи рекомендаційний характер і підкреслюють актуальність, складність та комплексність обраної теми дослідження.

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 відповідає обраній темі та поставленій меті.

В роботі отримано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності розв'язують проблемні питання розробки теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління на основі застосування комунікаційного підходу та формування інформаційної підтримки процесів прийняття стратегічних рішень внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами. Дослідження виконано автором самостійно та на високому теоретико-методологічному рівні. Основні положення та отримані наукові результати повною мірою висвітлено у наукових публікаціях. Реферат дисертації репрезентує основні наукові результати та висновки, одержані у дисертаційному дослідженні.

Тема та зміст дисертаційної роботи повною мірою відповідають паспорту спеціальності 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

Враховуючи актуальність обраної теми та наукову новизну дослідження, значимість отриманих результатів для розвитку науки бухгалтерський облік і

практики стратегічного менеджменту, 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 її автор – 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,

ректор

Львівського торговельно-
економічного університету



Петро КУЦИК