

Стратегічне коригування політики звітування підприємства

Одним із шляхів реалізації стратегічної облікової політики є стратегічне коригування політики звітування підприємства, що передбачає створення необхідного інформаційного впливу на зовнішніх користувачів, що є суб'єктами прийняття управлінських рішень. Метою статті є аналіз теоретичних засад та обґрунтування механізмів реалізації стратегічного коригування політики звітування підприємства. Розкрито поняття стратегічного коригування політики звітування підприємства. Проаналізовано роль сигнальної теорії обліку в формуванні теоретичних основ стратегічної облікової політики підприємства. Визначено роль стратегічного додаткового звітування в досягненні стратегічних цілей підприємства. Встановлено причини розуміння інформації про облікову політику як джерела формування облікових сигналів для зовнішніх користувачів. Обґрунтовано поняття додаткового розкриття облікової інформації підприємства як передачу інформації через додаткові форми звітності, що виходить за рамки чинних нормативних вимог або бухгалтерських стандартів, визначених регуляторами національної облікової системи. Визначено необхідність формування стратегічної облікової політики в контексті звітування виходячи з визначених на підприємстві стратегічних цілей. Встановлено основну мету стратегічного коригування політики звітування підприємства як здійснення інформаційного впливу на різні групи зовнішніх суб'єктів, від рішень яких залежить досягнення стратегічних цілей підприємства. Обґрунтовано залежність досягнення стратегічних цілей підприємства від розкриття перспективної облікової інформації та від додаткової деталізованої або більш повної інформації про його поточну та минулу діяльність.

Ключові слова: облікова політика, стратегічна політика звітування, інституційна теорія обліку, сигнальна облікова теорія, стратегічне управління.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1\(91\)-5-11](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1(91)-5-11)

V.P. GRYN

Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhia, Ukraine

Strategic Correction of Enterprise Reporting Policy

One of the ways to implement the strategic accounting policy is the strategic correction of the reporting policy of the enterprise, which provides for the creation of the necessary information impact on external users who are subjects of management decisions. The purpose of the article is to analyze the theoretical foundations and substantiate the mechanisms for implementing the strategic correction of the enterprise reporting policy. The concept of strategic correction of the enterprise reporting policy has been disclosed. The role of signal accounting theory in the formation of the theoretical foundations of strategic accounting policy of the enterprise has been analyzed. The role of strategic additional disclosure in achieving the strategic goals of the enterprise has been determined. The reasons for understanding the information about the accounting policy as a source of accounting signals for external users have been identified. The concept of additional disclosure of accounting information of the enterprise as the transfer of information through additional forms of reporting, which goes beyond the current regulatory requirements or accounting standards set by the regulators of the national accounting system has been grounded. The necessity of forming a strategic reporting policy based on the strategic goals has been determined. The implementation of informational influence on various groups of external entities, the decisions of which depend on the achievement of strategic goals of the enterprise has been determined as the main purpose of the strategic correction of the reporting policy of the enterprise. The dependence of the achievement of the strategic goals of the enterprise on the disclosure of promising accounting information and on additional detailed or more complete information about its current and past activities has been grounded.

Keywords: accounting policies, strategic reporting policy, institutional accounting theory, signalling accounting theory, strategic management.

* Гринь Вікторія Петрівна, доцент кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету (м. Запоріжжя), кандидат економічних наук. ORCID 0000-0002-6758-7374

Постановка проблеми. В останні роки представниками інституційної теорії обліку все більша увага приділяється розгляду бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики (Б. Поттер [13, с. 266], Р. Хорват та Б. Корошец, [8, с. 34-35], С. Легенчук, І. Жиглей та О. Сивак [9, с. 11] та ін.). Виходячи з такого підходу облікова система підприємства виступає не лише пасивним спостерігачем, відображаючи в інформаційному вимірі господарську реальність підприємства, а самостійним суб'єктом створення соціальної реальності, виконуючи активну функцію, впливаючи на суспільні відносини та формуючи нові соціальні конструкти.

Найбільш дієвим інструментом облікової системи в стратегічному контексті, виходячи з її розуміння як соціальної та інституційної практики, є стратегічна облікова політика, що забезпечує реалізацію стратегічних планів та ініціатив підприємства, в результаті якої відбувається формування суб'єктивної (стратегічно-орієнтованої) облікової реальності. Одним із шляхів її реалізації є стратегічне коригування політики звітування підприємства, що передбачає 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. Виходячи з недостатнього рівня розвитку даної проблематики в Україні та з наявної потреби формування теоретичного базису інституційної теорії обліку необхідним є обґрунтування теоретичних аспектів та розкриття практичних механізмів реалізації стратегічного коригування політики звітування підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством присвячені праці Р.Ф. Бруханського, Б.І. Валусва, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, С.В. Гушка, Н.Ю. Єршової, І.І. Криштопи, О.П. Кундрі-Висоцької, С.Ф. Легенчука, О.І. Пилипенка, М.С. Пушкаря, В.З. Семанюк, О.В. Фоміної, А.В. Шайкана, В.Р. Шевчук та ін. Однак в даних дослідженнях майже не приділяється увага ролі облікової політики підприємства в досягненні його стратегічних цілей.

Проблеми формування стратегічної облікової політики підприємства в частині бухгалтерської звітності розкриваються в працях Дж. Айрленда, С. Агравала, Д. Аобдіа, А. Бейера, Т. Бурво, Р. Ванг, М.Б. Гітцменна, Д.А. Коена, Т.З. Лиса, Б.А. Лоуджі, К. Маркуардта, К. Моррілла, Дж. Моррілла, Дж. Спрекмана, Д. Стіцеца, М. Тромбетти, Б.Р. Уолтера, Дж. Уотерхауса, С. Хомсісенгфет, Л. Ченга та ін.

Розвитку проблематики стратегічного коригування політики звітування підприємства сприяли результати досліджень представників сигнальної облікової теорії (Дж.С. Демскі, Д.М. Крепс, Р.В. Лефтвіч, М.Х. Міллер, Р.Д. Морріс, Р.В. Хольхаузен та ін.), які доповнили комунікаційну

облікову теорію інституційним контекстом (транзакційні сигнальні витрати, асиметрія облікової інформації на різних видах ринків), одночасно конкуруючи з представниками агентської теорії, які досліджували питання вирішення агентської проблеми в бухгалтерському обліку. Вони обґрунтували теоретичні засади та загальну логіку додаткового розкриття облікової інформації, визначили місце облікової політики та професійного судження бухгалтерського обліку в даному процесі в контексті досягнення стратегічних цілей підприємства.

Базуючись на положеннях інституційної економічної теорії сучасні дослідники висвітлюють напрями додаткового розкриття облікової інформації підприємствами. М.Б. Гітцмен та М. Тромбетта [7, с. 187-188], зазначають, що вони здійснюються для впливу на інвестиційні рішення стейкхолдерів. Ф. Стокен [14, с. 198] вважає, що додаткова інформація оприлюднюється для покращання оцінки вартості підприємства ринковими аналітиками, Т. Бурво, Д. Стіцеца та Р. Ванг [4, с. 3] – для покращання умов нової боргової угоди, а К. Моррілл, Дж. Моррілл та Дж. Спрекман [11, с. 589] – для досягнення уступок від профспілок під час здійснення трудових спорів. В той же час, невіршеними залишаються загальні причини та напрями додаткового розкриття облікової інформації підприємства, а також мета стратегічного коригування політики звітування підприємства.

Метою статті є аналіз теоретичних засад та обґрунтування механізмів реалізації стратегічного коригування політики звітування підприємства.

Методологічну основу дослідження складає сигнальна теорія бухгалтерського обліку, виходячи з положень якої розкриття додаткової облікової інформації є прикладом сигналізування, спрямованого на покращання 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.

Під час написання статті було використано історичний аналіз – для встановлення еволюції досліджень в сфері коригування політики звітування підприємства, а також порівняльний аналіз, на основі якого було визначено групи суб'єктів стратегічної комунікаційної взаємодії та стратегічні цілі, для досягнення яких здійснюється стратегічне коригування політики звітування підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Стратегічне коригування політики звітування підприємства (управлінської, фінансової, інтегрованої звітності) – це 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) шляхом обов'язкового та додаткового розкриття тієї інформації, яка впливатиме на їх стратегічні рішення. Таким чином 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 [15, с. 526].

Теоретичну основу даного напрямку стратегічної облікової політики складає сигнальна облікова теорія. Вона 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 стверджувати, 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 реалізованих 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.

Сьогодні значна кількість дослідників відмічає 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) [3, 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 [7, 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 [14, 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) 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. 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 [12]. 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 [10, 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. Дослідниками 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 [6, с. 630-632] дослідження особливостей стратегічного розкриття облікової інформації британськими ІТ-компаніями протягом 1992-2002 рр. 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 порушенням боргової угоди. Дослідники 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 [4, 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. Агарвала, С. Хомсісентфет та К. Ванг, об'єктом дослідження яких виступали малі підприємства. Одержані дослідниками результати [1] 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 висунання 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 [5, 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, дослідниками було встановлено, що частота розкриття інформації була набагато вищою під час страйків та безпосередньо перед ними, ніж в інші періоди [15, с. 545-546]. Таким чином, дослідивши особливості додаткового розкриття облікової інформації під час та після страйків в Канаді вчені 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. Спрекмана 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 [11, 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 [2, 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 ефективною 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.

Висновки. Проведений аналіз сутності стратегічного 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 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.

4 Список використаних джерел

1. Agarwal S., Chomsisengphet S., Wang Q. Strategic Information Disclosure and Bank Lending. URL: https://www.researchgate.net/publication/314472914_Strategic_Information_Disclosure_and_Bank_Lending
2. 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.
3. Beyer A., 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.
4. Bourveau T., Sticez D., Wang R. Strategic Disclosure and Debt Covenant Violation. *Research Collection School of Accountancy*. 2017. P. 1-50. URL: https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/1855
5. 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.
6. Gietzmann M. B., Ireland J. Cost of Capital, Strategic Disclosures and Accounting Choice. *Journal of Business Finance & Accounting*. 2005. Vol. 32. P. 599-634.
7. 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.
8. Horvat R., Korošec B. The Role of Accounting in a Society: Only a techn(ological) 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.
9. Lehenchuk S., Zhyhlei I., Syvak O. Understanding accounting as a social and institutional practice: possible exit of accounting science from crisis. *Accounting and Financial Control*. 2019. Vol. 3(1). P. 11-22.
10. 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.
11. Morrill C., Morrill J., Spraakman 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.
12. 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.
13. 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.
14. Stocken Ph. C. Strategic Accounting Disclosure. *Foundations and Trends in Accounting*. 2013. Vol. 7, No. 4. P. 197-291.
15. Waterhouse J., Gibbins M., Richardson A. Strategic financial disclosure: Evidence from labor negotiations. *Contemporary Accounting Research*. 1993. Vol. 9, No. 2. P. 526-550.

4 References

1. Agarwal, S., Chomsisengphet, S., Wang, Q. (2015). Strategic Information Disclosure and Bank Lending. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/314472914_Strategic_Information_Disclosure_and_Bank_Lending
2. Aobdia, D., Cheng, L. (2018). Unionization, product market competition, and strategic disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 65, Iss. 2-3, 331-357.
3. Beyer, A., Cohen, D.A., Lys, T.Z., Walther, B.R. (2010). The financial reporting environment: Review of the recent literature. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, Iss. 2-3, 296-343.
4. Bourveau, T., Sticez, D., Wang, R. (2017). Strategic Disclosure and Debt Covenant Violation. *Research Collection School of Accountancy*. Retrieved from https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/1855
5. Elias, N. (1990). The Effects of Financial Information Symmetry on Conflict Resolution: An Experiment in the Context of Labor Negotiations. *The Accounting Review*, Vol. 65, No. 3, 606-623.
6. Gietzmann, M.B., Ireland, J. (2005). Cost of Capital, Strategic Disclosures and Accounting Choice. *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 32, 599-634.
7. Gietzmann, M.B., Trombetta, M. (2003). Disclosure Interactions: Accounting Policy Choice and Voluntary Disclosure Effects on the Cost of Raising Capital. *Accounting and Business Research*, Vol. 33, No. 3, 187-205.
8. Horvat, R., Korošec, B. (2015). The Role of Accounting in a Society: Only a techn(ological) solution for the problem of economic measurement or also a tool of social ideology? *Naše gospodarstvo – Our Economy*, Vol. 61(4), 32-40.
9. Lehenchuk, S., Zhyhlei, I., Syvak, O. (2019-2020). Understanding accounting as a social and institutional practice: possible exit of accounting science from crisis. *Accounting and Financial Control*, Vol. 3(1), 11-22.
10. Lougee, B.A., Marquardt, C. (2004). Earnings Informativeness and Strategic Disclosure: An Empirical Examination of «Pro Forma» Earnings. *The Accounting Review*, Vol. 79, No. 3, 769-795.
11. Morrill, C., Morrill, J., Spraakman, G. (2018). Financial Reporting Choices and Labor Contract Negotiations: A Case Study in the University Sector. *Accounting Perspectives*, Vol. 17, Iss. 4, 589-621.
12. Patell, J.M., Wolfson, M. (1982). Good News, Bad news, and the Intraday timing of Corporate Disclosures. *The Accounting Review*, Vol. 57, No. 3, 509-527.
13. Potter, B. (2008). Accounting as a social and institutional practice: perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, Vol. 41 (3), 265-289.
14. Stocken, Ph.C. (2013). Strategic Accounting Disclosure. *Foundations and Trends in Accounting*, Vol. 7, No. 4, 197-291.
15. Waterhouse, J., Gibbins, M., Richardson, A. (1993). Strategic financial disclosure: Evidence from labor negotiations. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9, No. 2, 526-550.