

Теоретичні засади обліку стратегічних активів

Обґрунтовано систему стратегічного фінансового обліку шляхом розробки теоретичних засад обліку стратегічних активів. Розглянуто розвиток системи фінансового обліку як засобу стратегічних облікових комунікацій через призму поглиблення та додаткової класифікації вже наявних об'єктів фінансового обліку, зокрема активів підприємства, за ранжуванням стратегічно значущих активів. Обґрунтовано доцільність використання ресурсної теорії стратегічного менеджменту для ідентифікації стратегічних активів. Визначено пріоритетність стратегічних активів серед об'єктів стратегічного управління з огляду на положення ресурсної теорії. Запропоновано необхідність перегляду системи інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень у контексті застосування концепції ключових компетенцій. Використано теорію стратегічного управління, яка дозволила ідентифікувати та описати об'єкти, яким має приділятися особлива увага суб'єктами стратегічного менеджменту. Розвинуто ресурсну теорію з подальшим формуванням основного джерела стійких конкурентних переваг підприємства – стратегічних активів, які формують доходи підприємства або сприяють мінімізації його витрат. Сформовано актуальність проблеми щодо необхідності облікової ідентифікації, пошуку релевантних моделей оцінювання та забезпечення достовірного надання інформації про наявність чи зміни на підприємстві стратегічних активів. Запропоновано розглядати стратегічні активи як сукупність ресурсів підприємства, що забезпечують формування його конкурентного потенціалу. Виокремлено поняття стратегічних активів у системі обліку в широкому та вузькому розумінні залежно від видів забезпечуваних ними конкурентних переваг, що гарантують формування конкурентних переваг підприємства.

Ключові слова: стратегічні активи; стратегічні ресурси; стратегічний фінансовий облік; ресурсна теорія.

Актуальність теми. Розглядаючи питання формування системи стратегічного обліку на підприємствах у більшості наукових працях вчених, які критикують цей напрям наукових досліджень, виникає питання: а чим же стратегічний облік відрізняється від традиційних систем фінансового та управлінського обліку? Зокрема, якими є його нові об'єкти, яких не існує у двох наведених вище системах обліку? Такі питання передусім зумовлені тим, що всі існуючі спроби щодо розширення кола об'єктів стратегічного обліку шляхом додавання до їх складу елементів зовнішнього середовища підприємства дослідники вважають недоцільними (Б.І. Валуєв [5, с. 117], З.В. Гуцайлюк [7, с. 19]), оскільки в цілому не зовсім зрозуміло, що належить до їх складу, вони достатньо важко піддаються ідентифікації, а також відсутній необхідний обліковий інструментарій для їх первинного визнання та оцінки. Окрім цього, досить суперечливим є намагання окремих вчених запровадити використання прогнозової оцінки в бухгалтерському обліку, що стало ще менш актуальним в результаті імплементації в чинну облікову практику МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю» (2013 р.) та впровадження такого підходу до всіх національних П(С)БО, в яких розглядаються питання оцінки об'єктів обліку. Існування такої неоднозначної ситуації щодо майбутнього стратегічного обліку сьогодні взагалі ставить під сумнів доцільність розвитку стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку та можливість облікової системи підприємства бути надійним інформаційним джерелом підтримки стратегічних облікових комунікацій.

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

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Теоретичні аспекти ідентифікації стратегічних активів у системі обліку розкриваються в працях Д.Аакера, Р.Аміта, Дж.Берні, С.Бобришева, О.В. Вострякова, Р.К. дос Сантоса, Т.Х.М. Пінью, К.К. Прахалада, Г.Хемела, П.Дж. Шумейкера та ін.

Метою статті є ідентифікація сутності стратегічних активів у бухгалтерському обліку на основі використання положень ресурсної теорії стратегічного управління.

Викладення основного матеріалу. Сьогодні серед вчених відсутня єдність у підходах щодо назви об'єктів, що мають вагомое стратегічне значення для підприємства. Авторами одночасно використовуються поняття «стратегічних ресурсів», «стратегічних активів», «стратегічних нематеріальних активів», «стратегічних активів знань» тощо. Незважаючи на існуюче різноманіття трактувань таких стратегічно значущих об'єктів, спільними для них є причини та природа їх виникнення, тобто значущість та важливість таких стратегічних об'єктів з позиції подальшого стратегічного розвитку підприємства, збереження існуючих та формування нових конкурентних переваг. Їх використання передбачає як успішну реалізацію обраних на підприємстві стратегій, здійснення контролю за їх виконанням, так і розробку нових стратегій.

Один з класиків стратегічного управління проф. Д.Аакер зазначає, що стратегічні активи та компетенції, на яких базується бізнес-стратегія, забезпечують стійку конкурентну перевагу. Під стратегічними активами ним розуміються певні ресурси (наприклад, торгова марка або актуальні на цей момент покупці), що перевершують за своїми параметрами аналогічні ресурси конкурентів. У процесі формування стратегії необхідно враховувати витрати і технічні можливості для створення або підтримки активів або компетенцій, що є основою стійких конкурентних переваг [1, с. 24–25]. Таким чином, з позиції Д.Аакера до стратегічних активів належать різні види ресурсів (активи в обліковому розумінні та некапіталізовані ресурси – внутрішньо створені торгові марки, взаємовідносини з клієнтами, компетенції працівників тощо), які мають певні унікальні характеристики і забезпечують збереження існуючих та формування нових конкурентних переваг підприємства.

Позиція Д.Аакера щодо розуміння поняття «стратегічних активів» базується на теорії ключових компетенцій, запропонованій К.К. Прахаладом та Г.Хемелом, відповідно до якої конкурентні переваги забезпечуються лише ключовими компетенціями, які можуть мати різні форми – активів, відносин, процесів тощо. Згідно з підходом авторів ключові компетенції характеризуються цінністю (рідкістю та незамінністю), унікальністю (неможливістю копіювання) та доступністю для підприємства (здатністю використовувати в своїй діяльності). Зважаючи на ці характеристики можна визначити, що стратегічний актив – це такий ресурс підприємства, який є незамінним для нього, унікальним і який може застосовуватися у його діяльності.

Подібний підхід до розуміння стратегічних активів через конкурентні переваги підприємства став досить поширеним серед дослідників у сфері економіки та менеджменту, які дотримувалися основних положень ресурсної стратегічної економічної теорії. З огляду на цю теорію, в основу якої покладена ідея Е.Пенроуз щодо визначальної ролі внутрішніх ресурсів в розвитку підприємства, всі конкурентні переваги підприємства базуються на певних ресурсах (ключових факторах) і враховують наявні взаємозв'язки між внутрішніми елементами підприємства та ефективністю його функціонування не лише в поточній, а й в стратегічній перспективі. Зокрема, представники ресурсної теорії Р.Аміт та П.Дж. Шумейкер зазначають, що одним із завдань менеджерів є визначення, розробка, захист та розгортання ресурсів і можливостей таким чином, щоб забезпечити фірму стійкою конкурентною перевагою і, отже, підвищити рентабельність його капіталу [11, с. 33]. Таким чином, менеджмент має приділяти особливу увагу розвитку стратегічних активів підприємства, оскільки саме вони з найбільшою ймовірністю сприятимуть створенню та захисту економічної ренти за рахунок збереження і формування нових конкурентних переваг підприємства.

Подібного підходу також дотримуються й інші прихильники ресурсної теорії. Так С.Бобришев визначає стратегічні активи як такі переважаючі активи і відмінні здібності фірми, що забезпечують компанію стійкою конкурентною перевагою [3]. Про це також зауважує О.В. Востряков, розглядаючи стратегічний процес з позиції ресурсної концепції, що визначається можливістю та здатністю підприємства підтримувати й накопичувати активи, які генерують економічні ренти. Такі активи забезпечують підприємство стійкими конкурентними (стратегічними) перевагами, тобто одержують статус стратегічних [6, с. 55].

Більш детально вимоги, яким мають відповідати стратегічні активи підприємства, що забезпечують реалізацію його конкурентних переваг, дослідив Дж.Берні [12, с. 103–104], сформувавши їх як модель, яка одержала назву «VRIS (ЦРНН)» – перші літери вимог, що висуваються до визнання таких ресурсів: цінні, рідкісні, неповторні та незамінні. У 2007 р. Дж.Берні разом з Д.Н. Кларком дещо удосконалив цю модель, замінивши у попередньому варіанті останню характеристику «незамінність», яка була визначена як складова характеристики «неповторність», на «керованість» («organizational»). Оскільки така удосконалена модель є найкращим прикладом практичної інтерпретації ресурсної теорії, пропонуємо її використовувати під час визнання стратегічних активів підприємства в системі фінансового обліку.

На відміну від концепції стратегічних бізнес-одиниць запропонована К.К. Прахаладом та Г.Хемелом концепція ключових компетенцій корпорації передбачає управління корпораціями не в межах таких підрозділів, а через управління ідентифікованими ключовими компетенціями, а також пов'язаними з ними ресурсами, діяльностями, проектами, процесами, людьми тощо. Ключові компетенції характеризують можливості підприємства щодо підвищення цінності продукції / послуг для їх кінцевого споживача, а також його здатність виходити на нові споживчі ринки. На думку авторів, лише у тому випадку, якщо корпорація розглядається як ієрархія ключових компетенцій, ключових продуктів і ринково орієнтованих бізнес-одиниць, вона буде здатною до боротьби. Також топменеджмент не може бути ще одним рівнем консолідації бухгалтерського обліку, який часто перебуває в режимі радикальної децентралізації. Топменеджмент має генерувати цінність шляхом формування стратегічної архітектури, що керує процесом набуттям компетентності [18, с. 90]. Таким чином, автори безпосередньо наголосили на необхідності перебудови чинної децентралізованої системи корпоративного обліку в напрямі формування єдиної системи інформаційного забезпечення управління ключовими компетенціями корпорації у межах її стратегічної архітектури.

Наведене вище передбачає необхідність розкриття облікової інформації не лише в межах стратегічних бізнес-одиниць, як це пропонувалося Р.Ф. Бруханським [4, с. 58–59], а також і в розрізі всіх наявних у підприємства стратегічних ресурсів, які забезпечують одержання таких ключових компетенцій. Тому так само, як К.К. Прахалад та Г.Хемел наголошували про необхідність зміни лінзи, через яку розглядається корпорація (із стратегічних бізнес-одиниць – на ключові компетенції) [15, с. 105], сьогодні необхідним є перегляд системи інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень у контексті концепції ключових компетенцій. З огляду на це доцільним є формування окремої звітності про стратегічні ресурси підприємства, які були б об'єктом аналізу суб'єктів стратегічного менеджменту та різних груп заінтересованих зовнішніх користувачів.

Представники економічної думки, які не належать до сфери обліку, тобто не обмежені використанням нормативно визначеного поняття «активи» у його суто бухгалтерському розумінні, досить часто застосовують поняття стратегічних ресурсів також базуючись на концепції ключових компетенцій підприємства. Так Д.В. Сотнікова визначає стратегічними ресурсами такі види ресурсів, які становлять цінність для їхніх клієнтів та власників, зазначаючи, що вони є неосяжними. Автор зараховує до їх складу: технічні ресурси, обладнання; інформаційні, кадрові, фінансові ресурси; ресурси системи управління, інформаційні ресурси [8]. Бразильські дослідники Р.К. дос Сантос та Т.Х.М. Пінью в результаті аналізу значної кількості праць (більше 20-ти) встановили, що вченими-економістами до складу стратегічних ресурсів підприємства зараховуються такі їх види: 1) фізичні (обладнання, географічне розташування, машини, земля, технології); 2) фінансові (акціонери, фінансовий потенціал, кредитори, гроші, прибутки); 3) людські (знання, люди зі спеціалізованою підготовкою, розвинені компетенції, технічна кваліфікація команди, експерти, офіси, відносини, тренінги); 4) організаційні (управлінський контроль, координація, організаційна культура, корпоративне управління, інновації, бренди, маркетинг, патенти, процедури, репутація, рутини, цінності тощо) [13, с. 2183]. Наявність достатньо широкого переліку ресурсів підприємства, які можуть належати до складу стратегічних, свідчить про те, що це є не якийсь окремий вид ресурсів, а певна якісна характеристика переважної більшості ресурсів підприємства, оскільки майже кожен з них може бути зарахований до стратегічних ресурсів з огляду на його здатність гарантувати підприємству створення конкурентних переваг.

Подібну ситуацію також можна спостерігати і стосовно поняття «стратегічні активи», яке сьогодні з'являється як в публікаціях дослідників у сфері обліку, так і серед представників необлікової сфери, фактично будучи аналогом поняття «стратегічні ресурси». Наприклад, Р.Аміт та П.Дж. Шумейкер визначають стратегічні активи як конструкцію на рівні фірми, що стосується сукупності конкретних для неї ресурсів та можливостей, розроблених керівництвом, яка є основою для створення та захисту конкурентних переваг їх фірми [11, с. 37]. В контексті класифікації об'єктів бухгалтерського обліку це означає, що стратегічні активи не є якимось новим об'єктом, а є певною групувальною ознакою окремих наявних видів активів, а також інших елементів (можливостей, згідно з трактуванням вчених-економістів), які не визнаються в системі обліку як активи. В той же час виокремлення такої групи об'єктів (облікових активів та «не активів»), яким стратегічним менеджментом підприємства має бути приділена важлива увага, передбачають необхідність здійснення їх відокремленої облікової ідентифікації, пошуку релевантних моделей їх оцінювання та забезпечення достовірного надання інформації про їх наявність та зміни на підприємстві за допомогою спеціалізованих звітів.

Внаслідок існування неоднозначних позицій вчених, перелік об'єктів, які можуть належати до складу стратегічних активів, є достатньо широким і визначається для кожного підприємства індивідуально, оскільки стратегічні активи прив'язані до його ключових компетенцій, які в свою чергу визначаються залежно від специфіки діяльності, рівня розвитку зовнішнього конкурентного середовища тощо. Таку тезу підтверджує проф. Д.Аакер, на думку якого до складу стратегічних активів може належати дуже

багато об'єктів: від будівель та місця розташування компанії до компетентності в НДДКР або навіть метафоричний символ (наприклад, чоловічок з автопокришок – символ компанії «Michelin») [1, с. 25].

Залежно від тієї галузі, в якій функціонує підприємство, можна спостерігати існування значної кількості відмінностей щодо того, які саме види ресурсів підприємства є його стратегічними активами. Наприклад, на думку Б.Марра, Дж.Шіума та А.Нілі у сфері електронної комерції найбільш важливу роль відіграють знання, оскільки вони представляють набагато більш стійку конкурентну перевагу, навіть ніж комп'ютерні технології [17, с. 281]. Зважаючи на це автори пропонують для підвищення ефективності стратегічного управління підприємствами електронного бізнесу, а також для покращення їх комунікації з зовнішніми користувачами облікової інформації про ключові фактори створення вартості, удосконалити систему звітування про стратегічні активи знань. Наголошуючи при цьому про існування значних обмежень щодо можливості зарахування таких активів до складу бухгалтерського балансу через застосування достатньо консервативного підходу щодо їх первинного визнання та подальшої оцінки в системі обліку. Тому однією з найважливіших проблем є не лише зарахування стратегічних активів знань до складу об'єктів бухгалтерського обліку, а також і забезпечення їх достовірної оцінки.

На думку таких вчених, як Р.Аміт та П.Дж. Шумейкер, до складу стратегічних активів належать такі об'єкти: технологічні можливості; швидкі цикли розробки продукції; управління брендом; контроль або покращений доступ до каналів розподілу; сприятлива структура витрат; відносини покупець–продавець; встановлена база користувачів фірми; здатність підприємства до досліджень та розробок; організація обслуговування фірми; репутація підприємства тощо [11, с. 37]. На думку Є.В.Басалаєвої, лише побудова системи стратегічного обліку дозволить забезпечити адекватне реформування чинної системи обліку. Одним із важливих кроків у цьому процесі є необхідність визнання стратегічними активами підприємства не лише грошові надходження від покупців, а також і самих цих покупців. Це обґрунтовується тим, що сьогодні вартість багатьох високотехнологічних компаній оцінюється не стільки за їх реальними, тобто матеріальними активами, скільки за кількістю користувачів їх продукції [2, с. 17]. Таким чином, автор пропонує зараховувати до складу активів підприємства покупців, які сьогодні є одним з основних факторів створення вартості для підприємства, а тому вони мають розглядатися як об'єкти стратегічного управління, внаслідок чого інформація про них (їх кількісні та якісні характеристики) має надаватися системою обліку.

Проф. К.Д. Щетініна та І.Б. Кондрашов [9, с. 214] зараховують нематеріальні активи підприємства до його інноваційно-стратегічних ресурсів, оскільки вони відіграють найважливішу роль у стратегічному управлінні підприємством та забезпеченні його інноваційного розвитку. Автори акцентують особливу увагу на необхідності удосконалення облікової оцінки таких ресурсів, що дозволить сформулювати необхідні передумови для ефективного стратегічного управління ними. Подібної позиції щодо ролі нематеріальних активів у функціонуванні інноваційної економіки дотримується О.В. Яковлева, теж називаючи їх стратегічними активами [10, с. 36–37], а також Н.А. Макашова, зараховуючи гудвіл до стратегічних нематеріальних активів підприємства, що має важливе стратегічне значення [16, с. 63]. Спільним у позиції авторів є те, що вони не розкривають сутність поняття стратегічних активів, однак зараховують нематеріальні активи до їх складу, вказуючи на їх пріоритетну роль у досягненні стратегії підприємства.

Окрім цього, існує значна кількість публікацій, у яких до складу стратегічних активів підприємства належать інші види нематеріальних ресурсів, які напряму не є частиною складу активів як об'єктів бухгалтерського обліку, однак є джерелом створення конкурентних переваг для підприємства, ключових у тій галузі, де воно функціонує, зокрема, працівники підприємства, дані компанії, організаційні знання тощо. Найбільш детальний перелік таких нематеріальних ресурсів, які є стратегічними активами підприємства, сформував Д.Холл, який у результаті емпіричного дослідження підприємств Великої Британії розробив рейтинг активів з позиції їх важливості для досягнення конкурентних переваг підприємства: репутація компанії; репутації продукту; ноу-хау працівника; культура; мережі; спеціальні фізичні ресурси (основні засоби); бази даних; ноу-хау споживачів; ноу-хау дистриб'юторів; публічні знання; контракти; права інтелектуальної власності; торгові секрети [14, с. 136–137]. Визначальною позицією автора є те, що саме нематеріальні активи відіграють превалюючу роль у формуванні можливостей, які забезпечують одержання стійких конкурентних переваг, внаслідок чого матеріальні активи займають лише одну (6-ту) позицію з 13-ти в запропонованому автором рейтингу.

Введення нових понять до складу бухгалтерського понятійно-категорійного апарату має чітко співвідноситися з існуючими напрацюваннями та пропозиціями авторів, які стосуються досліджуваної проблематики. Так в межах розвитку інституційної теорії обліку окремі вітчизняні вчені (І.А. Юхименко-Назарук, І.В. Жиглей, В.Ю. Царук) пропонували використовувати в обліку інституційне поняття «специфічних активів», які також можуть розглядатися як важливий об'єкт стратегічного управління. Зважаючи на розуміння сутності стратегічних активів як облікових активів та ресурсів, що забезпечують збереження існуючих та створення нових конкурентних переваг підприємства, можна встановити відмінність між ними та специфічними активами. Зокрема, всі стратегічні активи можуть належати до

специфічних, однак не всі специфічні активи можуть забезпечувати збереження або створення конкурентних переваг підприємства, тобто не можуть вважатись його стратегічними активами.

З метою вдосконалення бухгалтерського понятійно-категорійного апарату пропонуємо впровадити до його складу нове поняття – «стратегічні активи» як сукупність ресурсів підприємства, що забезпечують формування його конкурентних переваг. Оскільки існують різні види конкурентних переваг, а не лише стійкі, то слід розрізняти поняття «стратегічних активів» у широкому розумінні – що забезпечують формування різних видів конкурентних переваг, а також у вузькому розумінні – що забезпечують формування стійких конкурентних переваг, тобто їх найвищого рівня. Стратегічні активи підприємства складаються з двох груп: 1) капіталізовані стратегічні активи, що відображаються в бухгалтерському балансі як традиційні активи підприємства та відповідають вимогам їх визнання стратегічними ресурсами (цінність, унікальність, доступність); 2) некапіталізовані стратегічні активи, що не є окремими об'єктами бухгалтерського обліку, та інформація про які відокремлено не надається в бухгалтерському балансі, однак, які належать до стратегічних ресурсів підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Для побудови теоретичних засад обліку стратегічних активів необхідно використовувати теорії стратегічного управління, які дозволяють ідентифікувати та описати об'єкти, яким має приділятися особлива увага суб'єктами стратегічного менеджменту. Зокрема, було застосовано ресурсну теорію, яка описує те, яким чином ресурси підприємства можуть бути джерелом стійкої економічної ренти. Зважаючи на положення цієї теорії основним джерелом стійких конкурентних переваг підприємства є стратегічні активи, які формують доходи підприємства або сприяють мінімізації його витрат. Для реалізації таких стійких конкурентних переваг необхідно забезпечити ефективне управління стратегічними активами підприємства, що неможливо здійснити без формування системи дієвого інформаційного забезпечення. Водночас для прийняття стратегічних рішень зовнішніми стейкхолдерами теж необхідна інформація про наявні стратегічні активи підприємства та їх здатність забезпечувати одержання різних видів конкурентних переваг, що сприятиме мінімізації ризиків у процесі прийняття таких рішень.

Під стратегічними активами в системі обліку запропоновано розуміти сукупність ресурсів підприємства, які гарантують формування його конкурентних переваг. Враховуючи те, що не всі активи підприємства є джерелом його конкурентних переваг, то саме стратегічні активи мають розглядатися як основний об'єкт стратегічного управління, оскільки саме вони забезпечують генерування доходів та мінімізацію витрат підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Аакер Д.* Стратегическое рыночное управление / *Д.Аакер* ; пер. с англ. ; под ред. *С.Г. Божук*. – 7-е изд. – СПб. : Питер, 2007. – 496 с.
2. *Басалаева Е.В.* Стратегический бухгалтерский учет и экономический анализ как основа будущего финансовой аналитики / *Е.В. Басалаева* // Финансовые стратегии. – 2014. – № 17 (203). – С. 13–17.
3. *Бобрышев С.* Управление организационным знанием как стратегическим активом / *С.Бобрышев* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://www.cfin.ru/management/strategy/knowledge_asset.shtml.
4. *Бруханський Р.Ф.* Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / *Р.Ф. Бруханський*. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
5. *Валуев Б.И.* Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии : монография / *Б.И. Валуев*. – Одесса : Пальмира, 2012. – 216 с.
6. *Востряков А.В.* Стратегические активы как базис реализации стратегического процесса предприятия / *А.В. Востряков* // Экономика и управление. – 2013. – № 3 (35). – С. 54–58.
7. *Гуцайлюк З.В.* Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / *З.В. Гуцайлюк* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14–19.
8. *Сотнікова Д.В.* Ідентифікація поняття стратегічних ресурсів підприємства / *Д.В. Сотнікова* // Ефективна економіка. – 2012. – № 10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua>.
9. *Щетинина Е.Д.* Нематериальные активы как инновационно-стратегические ресурсы предприятия: методы анализа и оценки / *Е.Д. Щетинина, И.Б. Кондрашов* // Вестник БГТУ им. В.Г. Шухова. – 2016. – № 1. – С. 214–218.
10. *Яковлева Е.В.* Стратегические активы инновационной экономики / *Е.В. Яковлева* // Вестник Челябинского государственного университета. Серия : Экономика. – 2010. – Вып. 27, № 14 (195). – С. 36–38.
11. *Amit R.* Strategic assets and organizational rent / *R.Amit, P.J. Schoemaker* // Strategic Management Journal. – 1993. – Vol. 14, № 1. – P. 33–46.
12. *Barney J.* Firm resources and sustainable competitive advantage / *J.Barney* // Journal of Management. – 1991. – Vol. 17, № 1. – P. 99–120.
13. *Dos Santos R.C.* Disclosure of strategic resources: is a competitive advantage of companies of stock exchange the Brazilian? / *R.C. dos Santos, T.H.M. Pinho* // Independent Journal of Management & Production (IJM&P). – 2019. – Vol. 10, № 6. – P. 2169–2192.
14. *Hall R.* The strategic analysis of intangible resources / *R.Hall* // Strategic management journal. – 1992. – Vol. 13. – P. 135–144.

15. Hamel G. Competing for the future / G.Hamel, C.K. Prahalad. – Boston : Harvard Business School Press, 1994. – 328 p.
16. Makashova N.A. Goodwill in system of efficient company's development / N.A. Makashova // МІР (Модернізація. Інновації. Розвиток). – 2015. – Т. 6, № 2, Ч. 2. – С. 61–64.
17. Marr B. Assessing strategic knowledge assets in e-business / B.Marr, G.Schiума, A.Neely // International Journal of Business Performance Management. – 2002. – Vol. 4, № 2/3/4. – P. 279–295.
18. Prahalad C.K. The core competence of the corporation / C.K. Prahalad, G.Hamel // Harvard Business Review. – 1990. – Vol. 68, № 3. – P. 79–91.

References:

1. Aaker, D. (2007), *Strategicheskoe rynochnoe upravlenie*, translation from English, in Bozhuk, S.G. (ed.), 7th ed., Piter, SPb., 496 p.
2. Basalaeva, E.V. (2014), «Strategicheskii bukhgalterskii uchet i ekonomicheskii analiz kak osnova budushchego finansovoi analitiki», *Finansovye strategii*, No. 17 (203), pp. 13–17.
3. Bobryshev, S., *Upravlenie organizatsionnym znaniam kak strategicheskim aktivom*, [Online], available at: https://www.cfin.ru/management/strategy/knowledge_asset.shtml
4. Bruhans'kyj, R.F. (2014), *Oblik i analiz u systemi strategichnogo menedzhmentu agrarnogo pidpryemstva*, monografiya, TNEU, Ternopil', 384 p.
5. Valuev, B.I. (2012), *Sistema khozyaistvennogo ucheta v promyshlennosti: voprosy teorii i metodologii*, monografiya, Pal'mira, Odessa, 216 p.
6. Vostryakov, A.V. (2013), «Strategicheskie aktivy kak bazis realizatsii strategicheskogo protsessa predpriyatiya», *Ekonomika i upravlenie*, No. 3 (35), pp. 54–58.
7. Gucajlyuk, Z.V. (2006), «Prognoznyj (strategichnyj) oblik i suchasni problemy rozvytku teorii' buhgalters'kogo obliku», *Buhgalters'kyj oblik i audyt*, No. 2, pp.14–19.
8. Sotnikova, D.V. (2012), «Identifikacija ponjattja strategichnyh resursiv pidpryemstva», *Efektivna ekonomika*, No. 10, [Online], available at: <http://www.economy.nayka.com.ua>
9. Shchetinina, E.D. and Kondrashov, I.B. (2016), «Nematerial'nye aktivy kak innovatsionno-strategicheskie resursy predpriyatiya: metody analiza i otsenki», *Vestnik BGTU im. V.G. Shukhova*, No. 1, pp. 214–218.
10. Yakovleva, E.V. (2010), «Strategicheskie aktivy innovatsionnoi ekonomiki», *Vestnik Chelyabinskogo gosudarstvennogo universiteta*, Seriya *Ekonomika*, Issue 27, No. 14 (195), pp. 36–38.
11. Amit, R. and Schoemaker, P.J. (1993), «Strategic assets and organizational rent», *Strategic Management Journal*, Vol. 14, No. 1, pp. 33–46.
12. Barney, J. (1991), «Firm resources and sustainable competitive advantage», *Journal of Management*, Vol. 17, No. 1, pp. 99–120.
13. Dos Santos, R.C. and Pinho, T.H.M. (2019), «Disclosure of strategic resources: is a competitive advantage of companies of stock exchange the Brazilian?», *Independent Journal of Management & Production*, Vol. 10, No. 6, pp. 2169–2192.
14. Hall, R. (1992), «The strategic analysis of intangible resources», *Strategic management journal*, Vol. 13, pp. 135–144.
15. Hamel, G. and Prahalad, C.K. (1994), *Competing for the future*, Harvard Business School Press, Boston, 328 p.
16. Makashova, N.A. (2015), «Goodwill in system of efficient company's development», *MIR (Modernizatsiya. Innovatsii. Razvitie)*, Vol. 6, No. 2, Part 2, pp. 61–64.
17. Marr, B., Schiuma, G. and Neely, A. (2002), «Assessing strategic knowledge assets in e-business», *International Journal of Business Performance Management*, Vol. 4, No. 2/3/4, pp. 279–295.
18. Prahalad, C.K. and Hamel, G. (1990), «The core competence of the corporation», *Harvard Business Review*, Vol. 68, No. 3, pp. 79–91.

Гринь Вікторія Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету.

<https://orcid.org/0000-0000-0002-6758-7374>.

Наукові інтереси:

- теорія стратегічного управління;
- комунікаційна теорія обліку;
- облікове забезпечення стратегічного управління.

E-mail: viktoriya_grin@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 22.01.2021.