

DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2024-1\(107\)-103-110](https://doi.org/10.26642/jen-2024-1(107)-103-110)
УДК 657.1

**С.Ф. Легенчук, д.е.н., проф.
Ю.С. Серпенінова, к.е.н., доц.**
Державний університет «Житомирська політехніка»

Легітимаційна теорія додаткового розкриття облікової інформації про соціальну та екологічну діяльність підприємства

Обґрунтовано необхідність розробки теоретичних засад додаткового розкриття облікової інформації про соціальну та екологічну діяльність підприємства. Проаналізовано історичні аспекти застосування легітимаційної теорії в бухгалтерському обліку. Розглянуто змістовні аспекти концепції легітимності, що сформувалася в соціальних та політичних науках. Розкрито поняття «організаційної легітимності», виходячи з підходу М.Сачмена. Проаналізовано три типи організаційної легітимності (прагматична, моральна, когнітивна) та розкрито роль системи бухгалтерського обліку в забезпеченні їх досягнення. Вирізняємо основні проблеми організаційної легітимності. Розкрито напрями змін організаційної легітимності під впливом організаційних та суспільних змін. Проаналізовано чотири основні стратегії подолання проблеми втрати та відновлення організаційної легітимності. Встановлено роль системи бухгалтерського обліку в забезпеченні реалізації цих стратегій. Обґрунтовано розуміння засобів додаткового розкриття облікової інформації про соціальну та екологічну діяльність підприємства як джерела легітимації.

Ключові слова: легітимаційна теорія; організаційна легітимність; інтегрована та нефінансова звітність; екологічна діяльність; соціальна діяльність; сталий розвиток.

Постановка проблеми. Стрімкий розвиток інструментів додаткового розкриття облікової інформації для різних груп заінтересованих стейкхолдерів, особливо про результати соціальної та екологічної діяльності, практику корпоративного управління підприємством, що сьогодні практично реалізуються шляхом впровадженням інноваційних моделей та форматів звітування (нефінансового, інтегрованого, соціального, екологічного, кліматичного, ESG-звітування тощо), висуває перед науковцями цілий ряд проблем теоретичного та практичного характеру, що потребують вирішення.

Окремі з таких проблем, що стосуються подальших перспектив побудови та організації системи додаткового розкриття облікової інформації на міжнародному та національних рівнях, були проаналізовані в наших попередніх дослідженнях [1; 2]. При цьому на сьогодні залишаються недостатньо розвиненими теоретичні засади додаткового розкриття облікової інформації, зокрема опис активної взаємодії підприємства за допомогою системи обліку з членами суспільства (користувачами облікової інформації).

На цей час вченими виділяється низка наукових теорій (стейкхолдерська, агентська, легітимаційна, сигнальна тощо), які з різних сторін та на основні використання наявного в їх розпорядженні методологічного інструментарію пояснюють причини необхідності, механізми та практики, тактичні та стратегічні цілі додаткового розкриття облікової інформації підприємствами. Жодна з таких теорій не може повною мірою обґрунтувати та передбачити розвиток практики розкриття додаткової облікової інформації підприємства із використанням різних моделей та форматів звітування. Такі теорії в одних випадках конкурують між собою, формуючи різні теоретичні основи для обґрунтування існуючих практик додаткового розкриття, а в інших випадках доповнюють одна одну, дозволяючи заповнити прогалини одних теорій за рахунок більш розвинених конструктів інших теорій.

Однією з таких теорій, що обґрунтовує та пояснює глибинну природу практик додаткового розкриття облікової інформації підприємствами, є легітимаційна теорія. Вона належить до теорій соціальних наук, що вивчають відносини між організаціями та суспільством, зокрема, проблеми формування та дотримання суспільного договору, що укладений між окремими організаціями та стейкхолдерами. Легітимаційна теорія дозволяє розглядати систему бухгалтерського обліку, яка забезпечує генерування такої додаткової інформації у вигляді спеціалізованих звітів, як інструмент легітимації певного соціального статусу організації («соціально відповідальний», «базується на засадах сталого розвитку», «ощадливий» тощо), таким чином посилюючи значення та роль бухгалтерського обліку як розвиненої соціальної та інституційної практики. Відповідно додаткове розкриття облікової інформації про діяльність підприємства шляхом оприлюднення спеціалізованих звітів на основі різних моделей та форматів є джерелом організаційної легітимності підприємства.

В той же час на сьогодні окремі положення легітимаційної теорії залишаються не повною мірою обґрунтованими науковцями як внаслідок існування декількох концепцій, що покладаються в її основу,

так і через розвиток практики додаткового розкриття облікової інформації підприємствами внаслідок її регламентації на національному та міжнародному рівнях.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Формуванню теоретичних основ додаткового розкриття облікової інформації про соціальну та екологічну діяльність присвячені дослідження таких українських науковців, як К.В. Безверхий, С.Ф. Голов, Д.О. Грицишен, І.В. Жиглей, В.М. Жук, І.В. Замула, С.В. Король, Р.О. Костирко, П.О. Куцик, С.О. Левицька, Н.О. Лоханова, О.О. Нестеренко, М.А. Проданчук, Н.С. Шевчук, М.М. Шигун та ін. В той же час використанню легітимісної теорії для обґрунтування причин добровільного розкриття додаткової облікової інформації майже не приділяється увага сучасними вченими.

Питанням розробки базових аспектів легітимісної теорії у складі соціальних та політичних наук присвятили увагу М.Вебер, Б.Е. Гіббс, Е.Дієз-де-Кастро, Ф.Дієз-Мартін, Дж.Доулінг, С.М. Дорнбуш, Б.Е. Ешфорт, Дж.Е. Мессей, Т.Парсонс, М.Періс-Ортіс, Дж.Пфедфер, М.С. Сачмен, В.Р. Скотт та ін.

Обґрунтування сутності та ролі системи бухгалтерського обліку в забезпеченні організаційної легітимізації та використання легітимісної теорії для пояснення змістовних та формальних аспектів розкриття додаткової облікової інформації про соціальну та екологічну діяльність підприємства здійснено в дослідженнях К.А. Адамс, Ч. де Вільбера, Дж.Е. Гатрі, Р.Грея, К.Дігена, Б.Зизнарської-Дворчак, М.Ляди, В.Мероуна, М.Дж. Мільне, Б.О'Дваєра, Г.О'Донована, Д.Оуена, Л.Д. Паркера, Д.М. Паттена, Дж.Пігатто, М.Ренкін, Й.Сан, Дж.М. Тобіна, А.А. Ульмана та ін.

Метою статті є обґрунтування сутності легітимісної теорії додаткового розкриття облікової інформації про соціальну та екологічну діяльність підприємства.

Викладення основного матеріалу. Перші згадки про можливість та необхідність застосування легітимісної теорії в бухгалтерському обліку для опису практики соціального та екологічного звітування компаній з'явилися наприкінці 1980-х років у дослідженнях Дж.Е. Гатрі, Р.Грея, Л.Д. Паркера. В основу таких публікацій були покладені дослідження представників соціальних та політичних наук, що розглядали проблематику організаційної легітимності і намагалися побудувати її теоретичні засади в сфері обліку, оскільки вони відкривали більш значущі та більш глибокі теоретичні перспективи.

В ті часи подібні дослідження були достатньо маргінальними, оскільки не належали до наукового мейнстріму в сфері обліку. Як зауважує з цього приводу К.Діген, аж до кінця 1990-х багато так званих «провідних» шкіл бухгалтерського обліку не визнавали або не розуміли актуальність питань, пов'язаних із «довкіллям» і «суспільством» для «бухгалтерського обліку», і різко критикували дослідження в цій галузі [6, с. 2310]. Тому спроби легітимісної теоретизації практики добровільного звітування компаній про соціальні та екологічні наслідки діяльності, здійснені науковцями наприкінці 1980-х років, були досить ризикованою та достатньо суперечливою справою. На сьогодні ж легітимісна теорія, на думку Дж.Пігатто та ін. [13, с. 263], дозволяє надати одну із найбільш обґрунтованих відповідей на запитання, чому компанії здійснюють добровільне розкриття додаткової інформації про ті аспекти своєї діяльності, що мають важливе значення для різних груп стейкхолдерів.

Використання концепції легітимності в соціальних науках бере свій початок від робіт М.Вебера, який наголошував на макросоціальних наслідках віри громадян у легітимність своїх правителів [10]. Завдяки наявності легітимної влади, тобто тієї влади, стосовно якої у громадян є переконання щодо наявності у них всіх прав на управління державою, відбувається структуризація суспільства, внаслідок чого його члени поведуться відповідно до існуючого соціально-політичного укладу. В такому випадку встановлені на рівні держави правила є певним моральним стандартом, з яким погоджуються і якого дотримуються всі члени суспільства, в результаті чого формується стабільний соціальний порядок, оскільки дії членів суспільства орієнтовані на визначені максими або правила (за М.Вебером). Тому легітимність має колективну природу, змушуючи всіх членів суспільства дотримуватися соціального порядку через дотримання встановлених владою максимумів або правил.

Одним із прикладних аспектів подальшого розвитку концепції легітимності стала діяльність організацій, які є суб'єктами суспільних відносин, та для ефективного виконання своїх функцій вони змушені підтверджувати свою легітимність перед іншими членами суспільства. Передусім наявність легітимності організацій необхідна для підтвердження справедливості та законності проведення діяльності і розподілу ресурсів, які ними використовуються в процесі свого функціонування. Як зазначає Б.Зизнарська-Дворчак, внаслідок зростаючої обмеженості ресурсів у світі для організацій все більш актуальною є потреба в забезпеченні їх легітимності, що зумовлює необхідність розкриття інформації про результати впливу організації на внутрішнє та зовнішнє середовище [16, с. 183]. Організації намагаються легітимізувати свою діяльність з метою забезпечення подальшого існування та розвитку, що значною мірою залежать від ефективних суспільних взаємовідносин, зокрема, шляхом «одержання ліцензії» від стейкхолдерів на безперешкодну діяльність, доступ до обмежених ресурсів, кращі умови, пільги тощо. Відповідно легітимність є ключовим процесом суспільного життя, зокрема, яка змінює процеси функціонування організацій через трансформацію їх внутрішньої структури та підходів до взаємодії з зовнішнім середовищем.

Доулінг Дж. та Пфедфер Дж. одними з перших сформувавши концептуальну основу для аналізу організаційної легітимності та процесу легітимації організацій, яка може використовуватися для підвищення рівня останньої. На думку авторів, організації існують у соціальній системі вищого рівня, у межах якої вони користуються легітимністю, оскільки їхня діяльність узгоджується з широкими цілями чи прийнятністю системи вищого рівня. На його основі вони визначають організаційну легітимність як конгруентність між цінностями організації та цінностями соціальної системи, в яку вона занурена, що є необхідним для досягнення високої синхронності між обома сторонами [9, с. 122]. Організація є легітимною в тому випадку, коли соціальні цінності, пов'язані з її діями або що передбачаються нею, відповідають цінностям та нормам прийнятної поведінки соціальної системи, до якої належить ця організація. Оскільки соціальні норми та цінності змінюються з часом і через певні обставини, то такі зміни є причиною зменшення рівня організаційної легітимності та імпульсом для організаційних змін. Тому для того, щоб виживати, організації здійснюють різноманітні заходи, що спрямовані на досягнення належного рівня організаційної легітимності. Одним із таких заходів (легітимаційних символів), автори визначають корпоративну соціальну відповідальність [9, с. 132], розкриття інформації про яку дозволить подолати легітимаційну кризу американських корпорацій.

Розвиток теорії організаційної легітимності шляхом розширення ідей М.Вебера також здійснювали С.М. Дорнбуш та В.Р. Скотт, розглядаючи її в контексті легітимації влади як узагальнюючого поняття. Вони розуміють легітимність як відповідність здійснених дій існуючим нормам. Соціальні норми легітимізують дії, визначаючи їх як правильні, або відповідні, або допустимі [8, с. 38]. Для легітимації владних відносин необхідним є існування набору осіб або посад, пов'язаних владними відносинами в організації (суб'єкти управління), а також набір норм або правил, що регулюють здійснення влади та реакцію на неї (соціальні цінності). Автори зазначають про колективну природу легітимності, оскільки порядок в організаціях значно покращується, коли діють накази і розпорядження, а об'єкти управління їх переважно дотримуються, не піддаючи сумнівності авторитет суб'єктів управління. Таким чином, поведінка учасників організації є залежною від існуючих норм, цінностей, переконань, практик та процедур, встановлених у суспільстві.

Найбільшого поширення на сьогодні набула концепція розуміння організаційної легітимності, запропонована американським соціологом М.С. Сачменом, який під час її розробки врахував напрацювання попередників та інтегрував існуючі досягнення в єдину теоретичну модель. Зокрема, автором було використано тезу про колективну природу легітимності (М.Вебер, С.М. Дорнбуш та В.Р. Скотт) та її стратегічне значення як важливого ресурсу для досягнення цілей організації (Дж.Доулінг та Дж.Пфедфер, Б.Е. Ешфорт та Б.Е. Гіббс). Як зауважують Е.Дієз-де-Кастро, М.Періс-Ортіс та Ф.Дієз-Мартін, існує широкий консенсус щодо запропонованого М.С. Сачменом визначення легітимності серед вчених, а також існує значна кількість публікацій, які зробили внесок у роз'яснення та завершення його концепції [7, с. 4], тому концепцію М.С. Сачмена було обрано як теоретичну основу для обґрунтування ролі системи обліку в забезпеченні організаційної легітимності.

Згідно з підходом М.С. Сачмена організаційна легітимність визначається як узагальнене сприйняття або припущення, що дії індивіда є бажаними, доцільними або відповідними соціально сконструйованій системі норм, цінностей, переконань і визначень [14, с. 574]. Виходячи з такого визначення, легітимність соціально конструюється через сприйняття поведінки організації колективною соціальною групою, тобто певною сукупністю стейкхолдерів. Поведінка організації вважається легітимною, якщо вона підтримується і сприймається всіма або переважною більшістю стейкхолдерів як така, що відповідає прийнятним соціальним нормам, цінностям, переконанням і визначенням.

Сачмен М.С. вважає себе представником стратегічного напрямку розвитку організаційної легітимності (одночасно частково сповідуючи й інституційний напрям), в аспекті якого остання розглядається як операційний ресурс, який організації використовують для досягнення поставлених цілей, зокрема для підвищення прибутку та зростання вартості організації. Процес легітимації є об'єктом управління в організаціях, який можна спрямовувати на досягнення стратегічних цілей шляхом інтенсифікації та змін форм легітимаційної діяльності. На думку Б.Е. Ешфорта та Б.Е. Гіббса, інтенсивність і поєднання суттєвих та символічних легітимаційних практик, які використовуються для легітимації цілей та засобів організації, змінюється залежно від того, чи намагається керівництво розширити, зберегти або захистити легітимність організації [3, с. 191].

Зважаючи на стратегічний напрям, менеджмент організацій здійснює контроль за процесами забезпечення легітимності, що передбачає вживання комплексу заходів для досягнення її необхідного рівня, до складу якого також входить і система розкриття облікової інформації стейкхолдерам. Як зауважує Дж.Е. Мессей, стратегічний напрям наголошує на способах, якими організації стратегічно маніпулюють символами через комунікаційну поведінку для досягнення легітимності [12, с. 155]. Внаслідок цього М.С. Сачмен стверджує, що легітимність є об'єктивною, але створюється суб'єктивно [14, с. 574], оскільки поведінка організації коригується менеджментом для досягнення поставлених цілей, а сама легітимність підтверджується або спростовується стейкхолдерами на основі суджень, які вони

роблять про поведінку організації. Судження різних груп стейкхолдерів можуть не збігатися, але вони формують узагальнююче сприйняття, що підтверджує або спростовує легітимність організації.

На сьогодні вченими виокремлюється та обґрунтовується значна кількість видів та типів організаційної легітимності, оскільки остання є багаторівневою конструкцією, для характеристики якої вченими використовується термін «джунглі» (Е.Дієз-де Кастро, М.Періс-Ортіс та Ф.Дієз-Мартін [7, с. 4]), засвідчуючи таким чином практичну неможливість побудови цілісної та зрозумілої класифікації цього поняття на основі інтеграції всіх існуючих підходів. З огляду на це, було використано підхід М.С. Сачмена, яким було вирізнено три основні типи легітимності (рис. 1).



Рис. 1. Типи організаційної легітимності за М.С. Сачменом [14, с. 577]

Прагматична легітимність стосується сприйняття стейкхолдерами того, як дії організації забезпечують досягнення їх широких інтересів або приносять їм користь (дивіденди, зростання курсу акцій тощо), що забезпечує досягнення їх цілей. Сачмен М.С. [14, с. 578] використовує поняття «корисливі розрахунки», які можуть проявлятися в політичній, економічній чи соціальній взаємозалежності організації та стейкхолдерів. Коли організація своєю діяльністю (організаційною поведінкою, політикою) або обраною стратегією забезпечує чи планує забезпечити досягнення інтересів стейкхолдерів, їх особистих очікувань щодо створення вартості організації, то вона є прагматично легітимною.

Моральна (етична) легітимність вирізняється на основі порівняння поведінки організації, її рішень та політик з суспільними цінностями та нормами, які вважаються правильними та гарними, враховуючи етичні межі, в яких працює організація. Такі цінності та норми М.С. Сачмен [14, с. 579] називає позитивною нормативною оцінкою організації, які характеризують її діяльність як «правильну справу», що в цілому сприяє добробуту суспільства. На противагу корисливим інтересам стейкхолдерів моральна легітимність базується на просоціальній логіці, і організація вважається морально легітимною тоді, коли її дії відповідають моральним та етичним стандартам, прийнятим у суспільстві. Для забезпечення моральної легітимності менеджери організацій мають приймати рішення та реалізовувати політики і стратегії, зважаючи на моральні цінності та цінності організації, а не на з її фінансові цілі. Практичною відмінністю між прагматичною та моральною легітимністю є здійснення неприбуткових інвестицій (соціально відповідальних, «зелених» тощо) з метою досягнення суспільних та громадських цілей.

Когнітивна легітимність стосується того, чи буде організаційна діяльність передбачуваною, значущою та привабливою [14, с. 582], що залежить від наявності у стейкхолдерів культурних моделей, які базуються на культурних цінностях. Культурні моделі, що візуалізуються для стейкхолдерів за допомогою символів (слів, знаків тощо), дають правдоподібні пояснення діяльності організації та її зусиль. Як зауважують Е.Дієз-де Кастро, М.Періс-Ортіс та Ф.Дієз-Мартін [7, с. 10], джерелами когнітивної легітимності, які зазвичай згадуються в літературі, є «зрозумілість» та «прийняття як належне». Ці два поняття більш деталізовано розкривають сутність культурних цінностей, на основі яких у стейкхолдерів формується образ передбачуваності діяльності організації. Зрозумілість передбачає наявність у стейкхолдерів різноаспектної інформації про діяльність організації (види, напрями діяльності, продукти тощо), її структуру, а прийняття як належне – передбачає наявність бачення та очікувань того, якими мають бути організації. Когнітивна легітимність визнається стейкхолдерами тоді, коли вони розуміють, що рішення, політики та стратегії організації відповідають системі їх переконань, вірувань і культурних цінностей.

Кожен з названих типів легітимності ґрунтується на різному наборі динаміки організаційної поведінки (відповідність інтересам, забезпечення добробуту суспільства, відповідність культурним моделям стейкхолдерів). Для забезпечення кожного з типів організаційної легітимності, разом з іншими заходами та діями, може використовуватися система бухгалтерського обліку, зокрема як засіб інформування стейкхолдерів. Так фінансова звітність забезпечує визначення економічної ефективності організації, що дозволяє підтвердити прагматичну легітимність, інтегровану, нефінансову звітність, ESG-звітність та інші засоби додаткового розкриття – дозволяють визначати роль організації з позиції сталого розвитку, тобто встановити моральну легітимність, а система звітування в цілому є основою для формування комунікаційної та інформаційної політики організації, що забезпечує встановлення когнітивної легітимності. Відповідно організації використовують систему бухгалтерського звітування для інформування стейкхолдерів про стан та результати діяльності організації, її структуру та організаційні цінності з метою забезпечення своєї легітимізації на основі забезпечення відповідності суспільним нормам, цінностям, переконанням та визначенням.

З огляду на те, що організаційна легітимність може бути відсутня, може існувати, або може бути втрачена, то вирізняють такі проблеми легітимності: 1) одержання легітимності; 2) підтримка легітимності; 3) відновлення. Безперервний процес вирішення цих проблем Дж.Е. Мессей називає легітимізаційним менеджментом [12, с. 155], який передбачає необхідність налагодження стратегічної комунікаційної взаємодії зі стейкхолдерами на основі зворотного (діалогового) зв'язку.

Одержання легітимності – це ситуація, що є характерною для новостворених організацій, або для тих організацій, які намагаються набути одного із нових типів легітимності. Підтримка легітимності передбачає здійснення цілеспрямованих заходів, які дозволятимуть забезпечувати належну організаційну поведінку або погоджувати її з частковими змінами суспільних норм, цінностей та очікувань стейкхолдерів. Відновлення легітимності є процесом, який реалізується після її втрати, що може виникати як в результаті погіршення організаційної поведінки та організаційних цінностей, так і в результаті появи нових суспільних норм і цінностей. Для вирішення кожної з вказаних проблем можуть використовуватися різні види інструментів кризового менеджменту з різним рівнем інтенсивності, до яких можна зарахувати і додаткове розкриття облікової інформації, що в цілому сприятиме отриманню підтримки та довіри стейкхолдерів, виправдання їх очікувань.

Оскільки організація та інституційне середовище, в якому вони функціонують, не є незмінними, то вони постійно стикаються з проблемою часткової або повної втрати легітимності, необхідності її відновлення, підтримки або покращання. Що є особливо важливим під час настання «кризи легітимності», коли дії організації більше не відповідають тому, що вважається прийнятною організаційною поведінкою, і наявні чіткі прояви порушення такої прийнятності (загибель людей, соціальні та екологічні катастрофи, масові порушення прав людей, придбання товарів або матеріалів, що були вироблені з порушенням виробничих норм тощо). Результатом її настання може бути падіння обсягів продажів, зменшення інвестицій, зростання вартості позикового капіталу, зменшення державних замовлень, ускладнення в одержанні дозволів та ліцензій тощо. Основні варіанти зміни організаційної легітимності під впливом різних факторів наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Зміни організаційної легітимності під впливом організаційних та суспільних змін

<i>Поведінка організації, організаційні цінності (далі – ПООЦ)</i>		<i>Норми, цінності, переконання та визначення (далі – НЦПВ)</i>	
		<i>Змінюються</i>	<i>Не змінюються</i>
<i>Змінюються</i>	<i>Покращуються</i>	Втрата або відновлення ОЛ	Відновлення або покращення ОЛ
	<i>Погіршуються</i>	Втрата ОЛ	Втрата ОЛ
<i>Не змінюються</i>		Втрата ОЛ	ОЛ без змін

Примітка: ОЛ – організаційна легітимність

Настання будь-яких суспільних та організаційних змін призводить до порушення балансу (паритету) між ними, що переважно спричиняє втрату організаційної легітимності. Лише в окремих випадках, внаслідок покращання поведінки організації та організаційних цінностей, відбувається посилення рівня довіри стейкхолдерів, що може призвести до відновлення та покращення організаційної легітимності.

Подолання проблеми втрати та відновлення організаційної легітимності можна здійснювати шляхом застосування різних стратегій, що вирізняються вченими: 1) адаптація та відповідність: зміна ПООЦ, щоб забезпечити відповідність НЦПВ; 2) зміна очікувань: не змінювати ПООЦ, але змінювати очікування стейкхолдерів щодо діяльності організації; 3) управління сприйняттям: не змінювати ПООЦ, але інформувати стейкхолдерів про фактичні результати; 4) уникнення / заперечення: не змінювати ПООЦ, але маніпулювати або відволікати відповідну увагу стейкхолдерів від проблеми (Й.Сан та ін. [15], Дж.Доулінг та Дж.Пфедфер [9, с. 131–132]). Зокрема, на думку Р.Грея, К.А. Адамс та Д.Оуена, окремі стратегії організаційної легітимності дозволяють пояснити загальну тенденцію до розкриття соціальної та/або екологічної інформації, щоб підкреслювати суто позитивні моменти організаційної поведінки, а не негативні елементи [10, с. 87].

Як зауважує К.Діген, усі стратегії легітимізації ґрунтуються на розкритті інформації [6, с. 2310], однак при реалізації окремих груп стратегій система бухгалтерського обліку, як засіб інформаційного забезпечення комунікаційної взаємодії зі стейкхолдерами, відіграватиме зовсім різну роль. Під час реалізації першої та четвертої стратегії важливим є забезпечення додаткового або розширеного (аналітичного) розкриття облікової інформації про ті складові ПООЦ (реальні та суттєві зміни), які дозволяють забезпечити відповідність НЦПВ, тобто система обліку виконує інформативну функцію. При реалізації другої та четвертої стратегій система обліку розглядається як засіб проактивного впливу на стейкхолдерів, щоб змінити їх сприйняття ПООЦ. Для виконання такої функції можуть застосовуватися

як інструменти креативного обліку для маніпулювання результатами діяльності організацій, так і засоби додаткового розкриття облікової інформації. Останні візуалізують вибіркочу інформацію про різні аспекти діяльності організації, характеризуючи її переважно в позитивному світлі (рекламний характер додаткового розкриття), повертаючи довіру стейкхолдерів та забезпечуючи відповідність ПООЦ їх очікуванням. Ще одним способом впливу на НЦПВ стейкхолдерів є розчинення негативної інформації про діяльність організації, що може спричинити кризу легітимності, в великому обсязі іншої позитивної додаткової облікової інформації, що розкривається стейкхолдерам.

Починаючи з 1980-х років, система бухгалтерського обліку починає активно розвиватися шляхом впровадження додаткових моделей звітування у відповідь на зростаючі запити нових заінтересованих стейкхолдерів в інформації про вплив організації на соціальне та екологічне середовище. Оприлюднення окремими корпораціями звітів про інтелектуальний капітал, екологічну діяльність та соціальну відповідальність було відповіддю на тиск нових стейкхолдерів та способом збереження їх організаційної легітимності. Таким чином, відбувся зсув пріоритетності користувачів облікової інформації з акціонерів та позичальників до більш широкої групи заінтересованих стейкхолдерів, які в цілому репрезентують суспільство. Як зазначає з цього приводу К.Діген [5, с. 344], якщо раніше максимізація прибутку сприймалася стейкхолдерами як оптимальний показник корпоративної діяльності, тобто як вимірник організаційної легітимності, то, починаючи з 1960-х і 1970-х років, суспільні очікування зазнали значних змін, оскільки для стейкхолдерів все більше значення почала набувати роль корпорацій у вирішенні соціальних питань, проблем навколишнього середовища, здоров'я та безпеки працівників.

Така зміна суспільних очікувань призвела до трансформації пріоритетності показників, що використовуються стейкхолдерами для визначення організаційної легітимності. Внаслідок цього організації, для того щоб підтримати або відновити організаційну легітимність, почали впроваджувати низку заходів, спрямованих на побудову стратегічної комунікаційної взаємодії зі стейкхолдерами. Одним із засобів, що забезпечує таку взаємодію, є додаткове розкриття облікової інформації про соціальну та екологічну діяльність підприємства за допомогою нових моделей і форм звітування. Таким чином, як наголошує значна кількість сучасних вчених (Б.Зизнарська-Дворчак [16, с. 183], Ч. де Вільберс та В.Мероун [4, с. 8], Й.Сан та ін. [15], Дж.Пігатто та ін. [13, с. 259]), інтегрована звітність, нефінансова звітність, звітність про сталий розвиток, ESG-звітність, звітність про корпоративну соціальну відповідальність, екологічна звітність тощо є джерелом організаційної легітимності, оскільки їх оприлюднення дозволяє одержувати, підтримувати та відновлювати легітимність організацій.

Висновки та пропозиції. В останні роки в Україні вчені активно вивчають проблематику додаткового розкриття облікової інформації про соціальну та екологічну діяльність підприємств за допомогою використання різноманітних моделей та форматів звітування (нефінансового, інтегрованого, соціального, екологічного, кліматичного, ESG-звітування тощо). Причиною розвитку такого напрямку досліджень стало перенесення європейського досвіду подібних наукових пошуків у вітчизняне наукове середовище, довоєнний розвиток подібної практики додаткового розкриття серед вітчизняних підприємств (інтегровані та нефінансові звіти, звіти про соціальну відповідальність тощо) та поступова нормативна регламентація додаткового розкриття на міжнародному та регіональному рівнях, зокрема і в Україні (в частині Звіту про управління). В той же час більшість наявних досліджень у сфері додаткового розкриття облікової інформації присвячені його змістовним і формальним аспектам (яка інформація має бути оприлюднена, за допомогою якого звіту, з огляду на яку систему стандартів (моделей, форматів, методологій тощо)), а також організаційним засадам додаткового розкриття на міжнародному, національному рівні та на рівні окремого підприємства.

На сьогодні серед вітчизняних вчених майже немає наукових досліджень, в яких би розкривалися теоретичні засади додаткового розкриття облікової інформації, що дозволяють розглянути роль цієї практики як виду взаємодії організацій з суспільством. Однією з теорій, що дозволяє пояснити таку роль, є легітимісна теорія, зважаючи на яку між організаціями та стейкхолдерами, як членами суспільства, укладається суспільний договір, що передбачає виникнення у останніх сприйняття або припущення, що організації будуть функціонувати відповідно до певних очікувань. Такі очікування, за М.С. Сачменом, формуються з огляду на норми, цінності, переконання і визначення, що превалюють в соціально сконструйованій системі. Відповідність поведінки організації очікуванням стейкхолдерів забезпечує її легітимізацію (прагматичну, моральну, когнітивну), внаслідок чого організація одержує доступ до обмежених ресурсів, кращі умови діяльності, пільги тощо.

Для подолання проблем організаційної легітимності (необхідність одержання, підтримка, відновлення) разом з іншими управлінськими інструментами може використовуватися додаткове розкриття облікової інформації про соціальну та екологічну діяльність підприємства, що має забезпечувати підтримку та довіру стейкхолдерів, виправдання їх очікувань. Роль, змістовне наповнення та форми додаткового розкриття будуть варіюватися залежно від обраної стратегії подолання кризи організаційної легітимності. Таким чином, додаткове розкриття облікової інформації, як спеціальна інституційна та соціальна практика, є джерелом організаційної легітимності.

Зважаючи на з положення легітимізаційної теорії, що система обліку дозволяє забезпечити легітимність організації перед стейкхолдерами як членами суспільства, перспективою подальших досліджень є встановлення змістовного наповнення, напрямів та форм додаткового розкриття облікової інформації, які дозволятимуть вирішити легітимізаційну кризу підприємств, що працюють в Україні в умовах воєнних дій та працюватимуть в умовах післявоєнного відновлення економіки.

Список використаної літератури:

1. *Легенчук С.Ф.* Майбутнє корпоративної звітності: історія, перспективи та проблеми / *С.Ф. Легенчук* // Облік і фінанси. – 2020. – № 2 (88). – С. 29–38.
2. Проблеми розвитку корпоративної звітності в перехідний період: бачення професійних організацій / *С.Ф. Легенчук, І.М. Вигівська, О.С. Грицак, Г.Ю. Хоменко* // Вісник економіки. – 2021. – Вип. 1. – С. 66–82.
3. *Ashforth B.E.* The double-edge of organizational legitimation / *B.E. Ashforth, B.W. Gibbs* // *Organization Science*. – 1990. – Vol. 1 (2). – P. 177–194.
4. *De Villiers C.* Sustainability Accounting and Integrated Reporting / *C.De Villiers, W.Maroun*. – London, United Kingdom : Routledge, 2017. – 170 p.
5. *Deegan C.* Financial accounting theory / *C.Deegan*. – 4th edition. – Australia : McGraw-Hill Education, Pty Ltd, 2014. – 609 p.
6. *Deegan C.M.* Legitimacy theory. Despite its enduring popularity and contribution, time is right for a necessary makeover / *C.M. Deegan* // *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. – 2019. – Vol. 32, No. 8. – P. 2307–2329.
7. *Díez-de-Castro E.* Criteria for Evaluating the Organizational Legitimacy: A Typology for Legitimacy / *E.Díez-de-Castro, M.Peris-Ortiz, F.Díez-Martín* // *Organizational Legitimacy. Challenges and Opportunities for Businesses and Institutions* ; Ed. by *E.Díez-De-Castro, M.Peris-Ortiz*. – Springer International Publishing AG, 2018. – 304 p.
8. *Dornbusch S.M.* Evaluation and the exercise of authority / *S.M. Dornbusch, W.R. Scott*. – San Francisco : Jossey-Bass, 1977. – 382 p.
9. *Dowling J.* Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior / *J.Dowling, J.Pfeffer* // *The Pacific Sociological Review*. – 1975. – Vol. 18, No. 1. – P. 122–136.
10. *Gray R.* Accountability, Social Responsibility and Sustainability. Accounting for Society and the Environment / *R.Gray, C.A. Adams, D.Owen*. – Pearson Education Limited, 2014. – 339 p.
11. *Hurd I.* Legitimacy / *I.Hurd* // *Encyclopedia Princetoniensis* [Electronic resource]. – Access mode : <https://pesd.princeton.edu/node/516>.
12. *Massey J.E.* Managing organisational legitimacy: Communication strategies for organizations in crisis / *J.E. Massey* // *The Journal of Business Communication*. – 2001. – Vol. 38 (2). – P. 153–182.
13. A critical reflection on voluntary corporate non-financial and sustainability reporting and disclosure: lessons learnt from two case studies on integrated reporting / *G.Pigatto, L.Cinquini, J.Dumay, A.Tenucci* // *Journal of Accounting & Organizational Change*. – 2023. – Vol. 19, No. 2. – P. 250–278.
14. *Suchman M.* Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches / *M.Suchman* // *Academy of Management Review*. – 1995. – Vol. 20. – P. 571–610.
15. Towards a theoretical framework for the innovation in sustainability reporting: An integrated reporting perspective / *Y.Sun, H.Davey, M.Arunachalam, Y.Cao* // *Frontiers in Environmental Science*. – 2022. – Vol. 10. – 1584 p.
16. *Zyznarska-Dworczak B.* Zrównoważona rachunkowość zarządcza w świetle teorii legitymizacji / *B.Zyznarska-Dworczak* // *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. – 2015. – T. 82 (138). – S. 181–189.

References:

1. Lehenchuk, S.F. (2020), «Maibutnie korporatyvnoi zvitnosti: istoriia, perspektyvy ta problemy», *Oblik i finansy*, No. 2 (88), pp. 29–38.
2. Lehenchuk, S.F., Vyhivska, I.M., Hrytsak, O.S. and Khomenko, H.Yu. (2021), «Problemy rozvytku korporatyvnoi zvitnosti v perekhidnyi period: bachennia profesiinykh orhanizatsii», *Visnyk ekonomiky*, Iss. 1, pp. 66–82.
3. Ashforth, B.E. and Gibbs, B.W. (1990), «The double-edge of organizational legitimation», *Organization Science*, Vol. 1 (2), pp. 177–194.
4. De Villiers, C. and Maroun, W. (2017), *Sustainability Accounting and Integrated Reporting*, Routledge, London, United Kingdom.
5. Deegan, C. (2014), *Financial accounting theory*, 4th edition, McGraw-Hill Education, Pty Ltd, Australia.
6. Deegan, C.M. (2019), «Legitimacy theory. Despite its enduring popularity and contribution, time is right for a necessary makeover», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32, No. 8, pp. 2307–2329.
7. Díez-de-Castro, E., Peris-Ortiz, M. and Díez-Martín, F. (2018), «Criteria for Evaluating the Organizational Legitimacy: A Typology for Legitimacy», In *Organizational Legitimacy. Challenges and Opportunities for Businesses and Institutions*, in Díez-De-Castro, E. and Peris-Ortiz, M. (ed), Springer International Publishing AG, 304 p.
8. Dornbusch, S.M. and Scott, W.R. (1977), *Evaluation and the exercise of authority*, Jossey-Bass, San Francisco.
9. Dowling, J. and Pfeffer, J. (1975), «Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior», *The Pacific Sociological Review*, Vol. 18, No. 1, pp. 122–136.
10. Gray, R., Adams, C.A. and Owen, D. (2014), *Accountability, Social Responsibility and Sustainability. Accounting for Society and the Environment*, Pearson Education Limited.
11. Hurd, I., «Legitimacy», *Encyclopedia Princetoniensis*, [Online], available at: <https://pesd.princeton.edu/node/516>

12. Massey, J.E. (2001), «Managing organisational legitimacy: communication strategies for organizations in crisis», *The Journal of Business Communication*, Vol. 38 (2), P. 153–182.
13. Pigatto, G., Cinquini, L., Dumay, J. and Tenucci, A. (2023), «A critical reflection on voluntary corporate non-financial and sustainability reporting and disclosure: lessons learnt from two case studies on integrated reporting», *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 19, No. 2, pp. 250–278.
14. Suchman, M. (1995), «Managing legitimacy: strategic and institutional approaches», *Academy of Management Review*, Vol. 20, pp. 571–610.
15. Sun, Y., Davey, H., Arunachalam, M. and Cao, Y. (2022), «Towards a theoretical framework for the innovation in sustainability reporting: An integrated reporting perspective», *Frontiers in Environmental Science*, Vol. 10, 1584 p.
16. Zyznarska-Dworczak, B. (2015), «Zrównoważona rachunkowość zarządcza w świetle teorii legitymizacji», *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, Vol. 82 (138), pp. 181–189.

Легенчук Сергій Федорович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0002-3975-1210>.

Наукові інтереси:

- теорія бухгалтерського обліку;
- облік нематеріальних активів;
- диджиталізація обліку.

Серпенінова Юлія Сергіївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0002-4448-3484>.

Наукові інтереси:

- інтегрована та нефінансова звітність підприємств;
- розвиток системи обліку в умовах сталого розвитку.

Lehenchuk S.F., Serpeninova Yu.S.

Legitimation theory of accounting information additional disclosure about the social and environmental activities of the enterprise

The need to develop the theoretical foundations of additional disclosure of accounting information about the social and environmental activities of the enterprise has been substantiated. The historical aspects of applying the legitimation theory in accounting have been analyzed. The substantive aspects of the concept of legitimacy, which was formed in social and political sciences, have been considered. The concept of organizational legitimacy based on M. Suchmen's approach has been revealed. Three types of organizational legitimacy (pragmatic, moral, cognitive) have been analyzed and the role of the accounting system in ensuring their achievement have been revealed. The main problems of organizational legitimacy have been disclosed. The directions of changes in organizational legitimacy under the influence of organizational and social changes have been revealed. Four main strategies for overcoming the problem of loss and restoration of organizational legitimacy have been analyzed. The accounting system's role in ensuring these strategies' implementation has been established. The understanding of the means of additional disclosure of accounting information about the social and environmental activities of the enterprise as a source of legitimation has been grounded.

Keywords: legitimation theory; organization legitimacy; integrated and non-financial reporting; environmental activity; social activity; sustainable development.

Стаття надійшла до редакції 29.01.2024.