

ACCOUNTING AND TAXATION

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 657.1

ПАРАДИГМА СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ

Оксана Вакун¹; Наталія Зарудна²; Тетяна Фурса¹

¹Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту
Західноукраїнського національного університету, Тернопіль, Україна

²Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, Україна

Резюме. Обґрунтовано необхідність проведення наукових досліджень теоретичного та практичного спрямування в сфері стратегічного обліку. Проаналізовано історичний розвиток застосування парадигмальної концепції в бухгалтерському обліку вітчизняними та зарубіжними вченими. Виділено групи факторів, що можуть впливати на виникнення нових парадигм бухгалтерського обліку (економічні, технологічні, технічні, системні, соціальні, екологічні). При цьому доведено, що бухгалтерський облік є мультипарадигмальною наукою, яка припускає можливість одночасного існування значної кількості облікових парадигм. Розроблено модель парадигмального розвитку облікових систем. Запропонована модель передбачає поступовий перехід від парадигми оперативного й тактичного обліку до парадигми стратегічного обліку внаслідок зміни підходів до управління підприємствами в сучасних умовах. Досліджено історичні аспекти парадигми стратегічного обліку. На основі ґрунтовного аналізу історичного розвитку процесу формування парадигми стратегічного обліку обґрунтовано необхідність застосування напрацювань вчених зі сфери філософії науки для проведення аналізу динаміки наукових знань у сфері бухгалтерського обліку. Проаналізовано існуючі проблеми формування парадигми стратегічного обліку. Обґрунтовано необхідність використання концепції бухгалтерського інжинірингу в процесі формування парадигми стратегічного обліку. Виділено основні елементи парадигми стратегічного обліку на основі застосування парадигмальної концепції Т.С. Куна (символічні генералізації, метафізичні припущення, цінності, зразкові дослідницькі результати). Визначено перспективний напрямок наукових досліджень у сфері стратегічного обліку. Зокрема актуальним питанням є майбутнє розроблення системи спеціалізованих інжинірингових стратегічних звітів, які враховуватимуть мінливі запити суб'єктів стратегічного менеджменту з метою підвищення ефективної реалізації вже обраних стратегій та стратегічної політики підприємства, а також з метою інформаційної підтримки процесу здійснення вибору із наявних стратегічних альтернатив.

Ключові слова: стратегічний облік, стратегічна звітність, бухгалтерський інжиніринг, парадигма стратегічного обліку.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.06.067

Отримано 30.10.2020

UDC 657.1

STRATEGIC ACCOUNTING PARADIGM

Oksana Vakun¹; Nataliia Zarudna²; Tetiana Fursa¹

¹*Ivano-Frankivsk Educational and Scientific Institute of Management
West Ukrainian National University, Ternopil, Ukraine*

²*West Ukrainian National University, Ternopil, Ukraine*

Summary. *The necessity of carrying out scientific researches of theoretical and practical direction in the field of strategic accounting is substantiated. The historical development of the paradigmatic concept application in accounting by domestic and foreign scientists is analyzed. Groups of factors influencing the emergence of new accounting paradigms (economic, technological, technical, systemic, social, environmental) are identified. It is proved that accounting is a multiparadigmatic science, which assumes the possibility of the simultaneous existence of a significant number of accounting paradigms. The model of paradigmatic development of accounting systems is developed. The proposed in this paper model provides gradual transition from the paradigm of operational and tactical accounting to the paradigm of strategic accounting due to changes in approaches to enterprise management under modern conditions. The historical aspects of the strategic accounting paradigm are investigated. Based on profound analysis of the historical development of the process of forming the strategic accounting paradigm, the need to apply the work of scientists in the field of philosophy of such science in order to analyze the dynamics of scientific knowledge in the field of accounting is substantiated.*

The existing problems of forming the strategic accounting paradigm are analyzed. The need of using the concept of accounting engineering in the process of forming the strategic accounting paradigm is substantiated. The main elements of the strategic accounting paradigm based on the application of the paradigmatic concept of T.S. Kuna (symbolic generalizations, metaphysical assumptions, values, exemplary research results) are highlighted.

The perspective direction of scientific researches in the field of strategic accounting is determined. Particularly, the future development of the system of specialized engineering strategic reports, which will take into account the changing demands of strategic management, in order to improve the effective implementation of the selected strategies and strategic policies of the enterprise, as well as to support the selection process of available strategic alternatives is of great importance.

Key words: *strategic accounting, strategic reporting, accounting engineering, strategic accounting paradigm.*

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.06.067

Received 30.10.2020

Постановка проблеми. Сучасна стадія розвитку бухгалтерського обліку як науки характеризується тим, що вченими для удосконалення його теоретико-методологічних та методичних засад використовується значна кількість нових методів та інструментів. Як наслідок, це призводить до появи нових видів та напрямів бухгалтерського обліку (біхевіористичний, екологічний, інжиніринговий, інноваційний, креативний, «критичний», прогностичний, соціальний, стратегічний облік тощо), які досить важко порівнювати між собою внаслідок неспіввимірності методів та інструментів, що покладені в основу при їх виділенні в окремий вид або напрям. Існування такої тенденції є свідченням того, що бухгалтерська наука перебуває в стадії свого формування й потребує проведення двох видів досліджень:

1) наскрізних та узагальнюючих наукових досліджень, які дозволять об'єднати наявні нові напрацювання в даній сфері в нову систему наукових знань;

2) глибоких вузькоспеціалізованих наукових досліджень у рамках кожного із нових виділених видів або напрямів обліку, що дозволить встановити їх змістовне наповнення та визначити місце системі бухгалтерських наукових знань.

Одним із таких нових напрямів розвитку бухгалтерської науки є стратегічний інжиніринговий облік, який дозволяє генерувати інформацію стратегічного характеру на основі удосконалення чинної облікової методології за допомогою використання інжинірингових інструментів. На сьогодні залишаються недостатньо розкриті теоретичні аспекти даного напрямку бухгалтерського обліку, не обґрунтовані його методологічні засади і не визначено його місце в традиційній обліковій системі. Особливого обґрунтування також потребують причини його появи та роль у забезпеченні відповідності облікової системи зростаючим вимогам менеджменту в умовах трансформації моделей управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням побудови системи стратегічного обліку та застосуванню бухгалтерського інжинірингу приділяється увага такими вченими, як І. В. Алексєєва, І. М. Богатая, Д. В. Богатий, М. В. Болдуєв, Р. Ф. Бруханський, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, О. М. Євстафєва, Н. Ю. Єршова, В. М. Жук, І. І. Криштопа, П. О. Куцик, А. А. Пилипенко, М. С. Пушкар, А. В. Шайкан та іншими.

Дослідженню питань парадигмального розвитку бухгалтерського обліку присвячені праці М. Добії, В. М. Жука, К. І. Зуги, С. Ф. Голова, О. П. Кундрі-Висоцької, С. А. Кузнецової, С. Ф. Легенчука, Н. М. Малюги, М. С. Пушкаря, М. В. Рети, Я. В. Соколова, Т. О. Терентьєвої, М. К. Уеллса, Е. С. Хендріксена, І. Й. Яремка та ін.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних засад системи стратегічного інжинірингового обліку на основі застосування парадигмального методу наукового пізнання.

Постановка завдання. Для досягнення поставленої мети визначено такі наукові завдання: вивчити засоби аналізу динаміки наукових знань у сфері бухгалтерського обліку; дослідити застосування парадигмального розвитку до облікових систем; виділити основні елементи парадигми стратегічного обліку; пошук перспективного напрямку наукових досліджень у сфері розроблення системи спеціалізованих інжинірингових стратегічних звітів.

Для вирішення поставлених завдань використано такі методи: аналіз, синтез, узагальнення, індукція, аналогія, моделювання, системний підхід.

Виклад основного матеріалу. Одним із засобів аналізу динаміки наукових знань є парадигмальна концепція Т. С. Куна (1962 р.), яка відноситься до антикумулятивних моделей, що передбачає розгляд розвитку науки як безперервної боротьби, яка супроводжується зміною теорій, методів, конструктів тощо. Згідно з концепцією Т. С. Куна [11, с. 233–236] розвиток системи знань у конкретній науковій сфері відбувається послідовно, від однієї парадигми до іншої. При цьому зміна парадигми відбувається в результаті наукової революції, коли існуюча парадигма не витримує конкуренції з новими ідеями та фактами, а існуючі «наукові істини», уявлення та категорії вже не підтримуються більшістю членів наукового співтовариства. Період після утвердження парадигми й до її заміни іншою називається нормальною наукою, коли більшість учених і дослідників підтримують фундаментальні постулати й установки цієї парадигми. Таким чином, розвиток системи наукового знання на основі зміни парадигм за Т.С. Куном є звичайною моделлю розвитку, що притаманна всім зрілим наукам.

Перші спроби застосування парадигмальної концепції Т.С. Куна в бухгалтерському обліку розпочалися наприкінці 1960-х – початку 1970-х рр. у працях представників англо-американської облікової школи – Р. Маттєсича, Р. Р. Стерлінга, Р. Дж. Чемберса та М. К. Уеллса. В подальшому дана концепція набула досить широкого застосування серед дослідників багатьох країн світу, зокрема і вітчизняними вченими. В той же час, як показують результати досліджень проф. С. Ф. Легенчука [13, с. 159–160],

на сьогодні відсутня єдність у підходах учених стосовно того, що слід розуміти під даним поняттям в бухгалтерському обліку, що є її об'єктом, і які види парадигмальних класифікацій можуть застосовуватись у бухгалтерському обліку. Однак дієвість даного інструменту при вивченні динаміки наукових знань у сфері бухгалтерського обліку спричиняє його подальше застосування, дозволяючи розвивати облікову науку не лише на основі кількісних, але й якісних змін у структурі наукових знань.

На сьогодні значна кількість вітчизняних учених (Р. Ф. Бруханський, М. П. Войнаренко, С. Ф. Голов, В. М. Жук, С. Ф. Легенчук, Н. М. Малюга, М. С. Пушкар, П. Я. Хомин, І. Й. Яремко) зазначають про назрівання ситуації наукової революції в бухгалтерському обліку, що має призвести до зміни його традиційної парадигми. Наприклад, одним із найвідоміших критиків чинної національної облікової парадигми є проф. М. С. Пушкар, на думку якого теорія формування інформаційних ресурсів відстала від досягнень науки та запитів практики, теорія обліку застигла на рівні початку ХХ-го століття і не відображає революційних змін другої половини минулого століття [15, с. 352]. Таким чином, автор намагається описати існуючий стан розвитку обліку, наголошуючи на його невідповідності зростаючим потребам користувачів облікової інформації. Дана проблема повинна бути вирішена не шляхом проведення косметичних змін на рівні бухгалтерських методик, а шляхом докорінного реформування основ теорії й методології, що дозволить побудувати ідеальну систему обліку.

Враховуючи багатоаспектність бухгалтерського обліку як окремої функціональної науки, пропозиції авторів щодо удосконалення чинної облікової парадигми значно відрізняються між собою, оскільки дослідники розглядають різні причини неадекватності чинної парадигми, аналізуючи їх у контексті різних вимог та запитів. Наприклад, проф. Н. М. Малюга розробила нову парадигму бухгалтерського обліку «Подвійна інформаційна динаміка» як відповідь облікової системи на зміну способів виробництва, техніки обліку внаслідок використання нових інформаційних технологій та появи нових облікових об'єктів (зокрема нематеріальних активів) [14, с. 342]. Проф. В. М. Жук запропонував «Парадигму бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку», що базується на ідеях фізичної економії для вирішення назрілих завдань з інформаційного забезпечення якісно нового управління та розбудови гармонійної економіки [7, с. 156]. Наведений приклад двох розробок парадигм вітчизняних учених свідчить, що навіть при врахуванні ними однієї групи факторів – лише економічних факторів, та їх ролі в необхідності розвитку бухгалтерського обліку, ними були сформульовані зовсім інші варіанти побудови нової національної парадигми обліку.

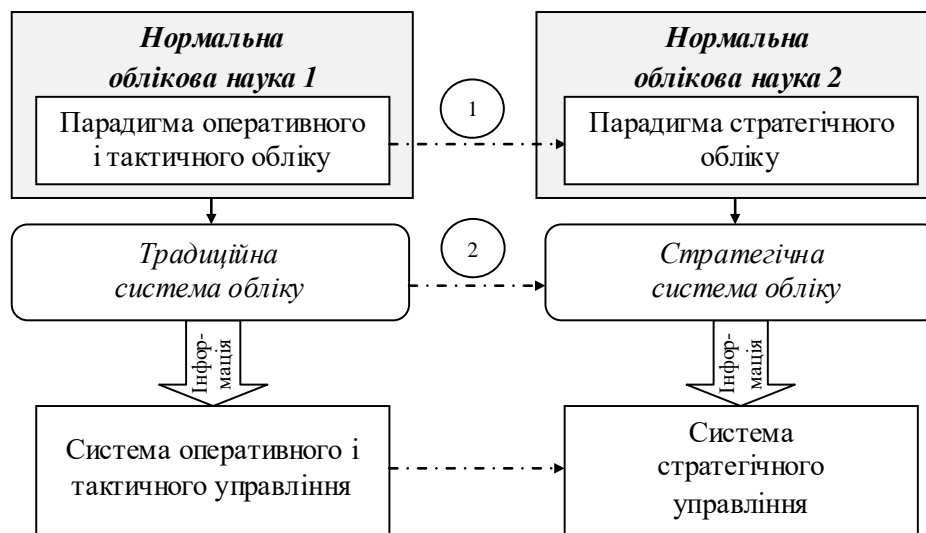
На нашу думку, на виникнення нових парадигм бухгалтерського обліку можуть впливати такі групи факторів, оскільки розвиток обліку як функціональної науки залежить від значної кількості взаємопов'язаних параметрів:

- економічні (зміни в макроекономічних системах);
- технологічні (зміни технологій опрацювання інформації);
- технічні (зміни техніки ведення обліку (калькулювання, оцінювання, порядок складання звітності тощо));
- системні (зміни управлінських систем та систем прийняття рішень);
- соціальні (зміна соціального укладу);
- екологічні (зміна рівня екологічної безпеки) тощо.

Виходячи із існування значної кількості факторів, які впливають на можливість розроблення нової парадигми обліку, слід констатувати, що бухгалтерський облік є мультипарадигмальною наукою, яка припускає можливість одночасного існування значної кількості парадигм.

На нашу думку, найвпливовішою групою факторів, що мають визначати напрями наукових досліджень учених та спрямувати суб'єкти регулювання національної облікової системи, є системні фактори, що включають вплив управлінських систем і систем прийняття рішень на облікову систему підприємства. Зокрема, це може бути підтверджено визначеною в п. М2 Концептуальної основи ІАSБ (2010 р.) метою фінансової звітності загального призначення – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання [8]. Тобто виконання мети бухгалтерського обліку залежить від рівня задоволення інформаційних потреб користувачів, що визначається її корисністю. При зміні таких потреб або при зміні критеріїв вимірювання корисності має бути трансформована чинна облікова парадигма.

В сучасних умовах, що характеризуються зміною підходів до управління підприємствами в умовах глобалізації економічних відносин та посилення міжнародної конкуренції, можна визначити виникнення революційної ситуації в бухгалтерському обліку, що за підходом Т. С. Куна зумовлює необхідність формування нової облікової парадигми. Суть таких змін полягає в переорієнтації системи управління на забезпечення виконання довготермінових цілей підприємства й ефективної реалізації обраної ним стратегії, що передбачає необхідність здійснення комплексу дій і виконання керівних підходів різних видів. Як наслідок, облікова система має орієнтуватися не лише на систему тактичного й оперативного управління підприємством, а й забезпечувати генерування інформації стратегічного характеру та іншу інформацію, необхідну для ефективної реалізації стратегії підприємства і здійснення вибору серед стратегічних альтернатив. Існуючу ситуацію можна відобразити за допомогою концепції парадигмальних змін (рис. 1).



Примітки:

- 1 – впровадження нових теоретичних концепцій, моделей, категорій, тощо
- 2 – впровадження методології обліку стратегічного спрямування (оцінка за справедливою вартістю, стратегічна звітність тощо)

Рисунок 1. Парадигмальний розвиток облікових систем: управлінський аспект

Figure 1. Paradigmatic development of accounting systems: management aspect

На сьогодні відбувається формування парадигми стратегічного бухгалтерського обліку, що має забезпечувати надання інформації стратегічного спрямування. Після завершення її формування повинен бути здійснений перехід до «нормальної науки 2», тобто до такого стану розвитку облікової науки, коли більшість учених підтримуватимуть фундаментальні постулати, концепції та категорії стратегічного обліку. Для забезпечення такого переходу на рівні теорії обліку має бути сформоване теоретико-методологічне підґрунтя для побудови нової парадигми, а на прикладному рівні – сформовані методичні засади функціонування системи стратегічного бухгалтерського обліку.

Розглядаючи можливі перспективи такого переходу, слід зазначити, що історично бухгалтерський облік демонструє свою здатність реагувати на появу нових викликів системи управління, внаслідок чого на сьогодні відсутні будь-які об'єктивні причини, які можуть перешкодити успішному завершенню такого переходу. І хоча виникнення нової парадигми є шляхом поглиблення досліджуваної бухгалтерським обліком економічної реальності, що може призвести до втрати її цілісного образу, однак при цьому також слід враховувати, що якщо перехід до нової парадигми буде досить тривалим або взагалі не відбудеться, то функція інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту може бути передана іншим інформаційним системам підприємства (система збалансованих показників, контролінг, стратегічний еккаунтинг тощо).

Ідея формування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку не є новою, оскільки об'єктивні причини необхідності її розроблення з'явилися ще на початку 1970-х років, із початком широкого використання в діяльності великих компаній концепції стратегічного менеджменту. Проте процес розпаду чинної облікової парадигми продовжується і до нашого часу внаслідок недостатньої обґрунтованості й практичної спрямованості напрацювань у сфері стратегічного обліку, що значно відсунуло процес синтезу наукових знань у даній сфері в формі парадигми.

Одним із перших, хто назвав стратегічний управлінський облік новою обліковою парадигмою, був К. Сіммондс. В його праці 1989 року «Стратегічний управлінський облік: парадигма, що формується» [20], яка була оприлюднена на 12-му конгресі Європейської асоціації бухгалтерів, наголошено, що стратегічний облік є новою парадигмою, яка на сьогодні ще перебуває в процесі свого розвитку і формування. Про необхідність заміни існуючої облікової парадигми на парадигму стратегічного управління витратами також у 1993 р. зазначали Дж. К. Шанк та В. Говіндараджан [19, с. 27–28], яка має акцентувати увагу на ланцюжках створення цінності та зовнішньому середовищі підприємства, використовувати концепцію доданої вартості за основу. Такі пропозиції на думку авторів мали підвищити значущість бухгалтерського обліку як засобу інформаційного забезпечення стратегічного управління (стратегічного позиціонування, вибору зі стратегічних альтернатив тощо).

У подальшому, після виходу в світ праць К. Сіммондса, Дж.К. Шанка та В. Говіндараджана, виділення стратегічної парадигми обліку в представників англо-американської облікової школи стало традиційним інструментом, який використовується для відображення змін, які необхідно здійснити, щоб наблизити облікову систему до зростаючих вимог стратегічного менеджменту. Широке його застосування можна пояснити тим, що саме парадигмальний метод дозволяє дослідникам підкреслити фундаментальну відмінність між чинною системою обліку та системою стратегічного обліку.

Поступово парадигмальний підхід став використовуватися також і представниками професійних бухгалтерських організацій, які слідкують за змінами чинної облікової практики та розробляють рекомендації для організацій-регуляторів. Наприклад, М. Фернандо [18], менеджер компанії «KPMG Sri Lanka», називає перехід

від традиційного обліку до стратегічного управлінського обліку процесом зміни парадигм, що дозволить компаніям бути активнішими й знаходити кращі варіанти управління обліковою системою, щоб стати стійкішими в умовах еволюції ділового світу. Передусім, це викликано тим, що стратегічні управлінські бухгалтери є не лише постачальниками інформації для системи стратегічного менеджменту, а й активними учасниками управлінського процесу, які мають повноваження для досягнення власних цілей.

Поступово ідея про необхідність формування стратегічно-орієнтованої парадигми бухгалтерського обліку була підтримана й вітчизняними вченими. Зокрема, як відзначає проф. І. Й. Яремко, за результатами багатьох тематичних досліджень, наукових програм, висновками провідних учених вважається, що сучасна парадигма системи бухгалтерського обліку повинна формуватися як синтез операційного та стратегічного видів (концепцій) обліку [17, с. 249]. Відповідно, автор констатує факт, що подібна ідея вже укорінилась у вітчизняному співтоваристві науковців, які займаються вирішенням облікових проблем.

На сьогодні виділенню стратегічної парадигми бухгалтерського обліку приділяють увагу багато вітчизняних дослідників (М. В. Болдуєв, Р. Ф. Бруханський, С. Ф. Голов, Н. Є. Єршова, В. І. Кузь, О. П. Кундря-Висоцька, В. З. Семанюк, І. Й. Яремко). Проте більшість із них наголошують на необхідності побудови або констатуванні появи стратегічної парадигми без розкриття її змістовного наповнення та відмінностей у порівнянні з іншими обліковими парадигмами.

Однією із основних причин виникнення стратегічної парадигми обліку вважається зміна чинної парадигми управління на стратегічну управлінську. Р. Ф. Бруханський відзначає, що з появою нових вимог системи управління до бухгалтерського обліку з'являються адекватні передумови для оновлення теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, його змістовного та формального розширення, зокрема з урахуванням появи й поступового розвитку нової управлінської стратегічної парадигми [3, с. 10]. Подібного підходу також дотримується Н. Є. Єршова, на думку якої стратегічна парадигма управління витратами підприємств висуває нові вимоги до інструментарію, який використовується в обліковій і калькуляційній практиці [5, с. 214]. За позицією М. В. Болдуєва, концептуальні основи стратегічної бухгалтерії формуються на принциповій відмінності стратегічної парадигми управління від традиційної управлінської парадигми [1, с. 122].

Більшість вітчизняних дослідників намагається побудувати власну модель стратегічної системи бухгалтерського обліку, розкриваючи її мету, функції і завдання, основні підсистеми, фактори, що впливають на порядок її організації, місце в загальній системі бухгалтерського обліку підприємства (І. М. Боярко [2], В. І. Кузь [10], В. З. Семанюк [16] та ін.). Однак, на нашу думку, на даному етапі такий підхід є безперспективним з позиції подальшого розвитку бухгалтерського обліку, оскільки без виокремлення базових теоретичних засад стратегічного обліку (парадигмальних та концептуальних) неможливо побудувати ефективну систему наукових знань у даній сфері.

Ще одним питанням, яке потребує розгляду, є вживання поняття «парадигма стратегічного обліку». Окремі дослідники (М. В. Болдуєв [1, с. 123], Р. Ф. Бруханський [4, с. 61], О. П. Кундря-Висоцька [12, с. 137]), замість вищенаведеного поняття використовують термін «стратегічна парадигма обліку», що є не зовсім коректним, унаслідок чого пропонуємо вилучити даний термін з наукового обігу. Це обґрунтовується тим, що виходячи із самої назви даного терміна, стратегічну парадигму обліку слід розуміти не як чинну облікову парадигму стратегічного спрямування, що передбачає формування системи наукових знань зі стратегічного обліку, а парадигму обліку, досягнення якої слід вважати стратегічною ціллю науковців.

Набагато меншу увагу дослідники приділяють розкриттю структурних елементів стратегічної парадигми обліку, що базуються на основі парадигмальної моделі аналізу динаміки наукових знань. Наприклад, О. П. Кундря-Висоцька намагалася розкрити змістові характеристики стратегічної парадигми обліку шляхом виділення її компонентів. Однак виділені автором компоненти (наприклад, управлінська ієрархія, постійне зростання інтелектуальних знань, управління на основі ланцюжків вартості тощо) [12, с. 138] взагалі не стосуються бухгалтерського обліку, а відносяться до стратегічної управлінської парадигми. На нашу думку, такі пропозиції є прикладом «наукового інформаційного шуму» і ще більше ускладнюють процес побудови дієвої системи наукових знань зі стратегічного обліку, яка має виступати основою для побудови відповідних навчальних курсів та дисциплін.

Для побудови парадигми стратегічного обліку слід використовувати напрацювання вчених зі сфери філософії науки, які дозволяють проаналізувати процес динаміки наукових знань у сфері бухгалтерського обліку на основі чітко сформульованих правил (нормальної науки, наукових революцій) та шляхом застосування структурованих елементів відповідних моделей. Окрім цього, в основу парадигми стратегічного обліку повинна бути покладена концепція бухгалтерського інжинірингу як основного методу, що дозволяє виокремити стратегічний облік від інших напрямів та видів. Даний напрям наукових досліджень виник завдяки роботам російських дослідників – М. Ю. Анікєєвої, І. М. Богатої, Л. А. Зімакової, Г. Є. Крохічевої, Л. Н. Кузнецової, В. В. Лесняка, Л. Р. Лілєєвої, Т. Г. Савченко, В. І. Ткача, М. В. Шумейко, А. Н. Щемелева та ін.

На сьогодні про доцільність застосування методології бухгалтерського інжинірингу в системі стратегічного обліку відзначають також і вітчизняні вчені, зокрема М. В. Болдуєв [1, с. 122], Р. Ф. Бруханський [4, с. 186], В. М. Жук [6, с. 52–53], М. В. Корягін та П. О. Куцик [9, с. 259–260]. Використання інжинірингової методології дозволяє створити передумови для формування похідних стратегічних інжинірингових звітів, що є одним із основних облікових інформаційних джерел інформації стратегічного спрямування.

Виходячи із запропонованої Т.С. Куном парадигмальної концепції аналізу динаміки наукових знань, під парадигмою слід розуміти дисциплінарну матрицю, що складається з чотирьох основних елементів: 1) символічні генералізації; 2) метафізичні припущення; 3) цінності; 4) зразкові дослідницькі результати) [11, с. 237]. Дані елементи є певними орієнтирами та обмеженнями, які повинні бути враховані при здійсненні наукових досліджень у сфері стратегічного обліку.

Враховуючи існуючі на сьогодні підходи до розуміння сутності парадигми стратегічного обліку, можна виділити основні її елементи на основі застосування парадигмальної концепції Т. С. Куна (таблиця 1).

Таблиця 1. Основні елементи парадигми стратегічного обліку

Table 1. The main elements of strategic accounting paradigm

<i>Види елементів</i>	<i>Характеристика елементів</i>
1	2
1. Символічні генералізації	Використання окрім традиційного балансового рівняння (Актив = Зобов'язання + Капітал) ще одного балансового рівняння (Грошові кошти = Чисті пасиви) для побудови системи похідних стратегічних інжинірингових звітів шляхом здійснення гіпотетичної реалізації активів з метою гіпотетичного задоволення зобов'язань підприємства

Закінчення таблиці 1

1	2
2. Метафізичні припущення	Здатність формувати інформацію про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства за допомогою ідентифікації та фіксації минулих і майбутніх факторів господарського життя, агрегація облікових об'єктів, побудова структурованих планів рахунків, можливість здійснення коригуючих, інжинірингових, стратегічних та гіпотетичних облікових проведення
3. Цінності	Для прийняття стратегічних управлінських рішень важливою є інформація про такі показники діяльності підприємства: 1) скориговані чисті активи; 2) стратегічні чисті активи; 3) чисті пасиви
4. Зразкові дослідницькі результати	Прикладами зразкових дослідницьких результатів є дослідження, в яких запропоновані різні види похідних інжинірингових звітів, інформацію з яких можна використовувати для прийняття стратегічних рішень (Е. Л. Архіпов – «Похідний балансовий звіт інтегрованого ризику», «Хеджований похідний балансовий звіт»; Р. Ф. Бруханський – «Похідний гіпотетичний стратегічний балансовий звіт»; Ю. А. Ільштейн – «Субстанційний похідний баланс»; Л. Н. Кузнецова – «Імунізаційний похідний балансовий звіт»; Л. Р. Лілеєва – «Фрактальний похідний балансовий звіт»; А. Н. Щемелев – «Стратегічний похідний балансовий звіт»; «Імунізаційний похідний балансовий звіт» та інші)

Виділені елементи парадигми стратегічного обліку дозволяють деталізувати його предметну область та методологію, допомагають сформулювати основні відмінні риси у порівнянні з традиційною обліковою парадигмою. В свою чергу, можливість співставлення різних облікових парадигм між собою дозволяє сконцентруватися на вивченні предмета бухгалтерського обліку та удосконаленні власної методології з урахуванням можливості переходу до нової парадигми стратегічного обліку.

Висновки. 1. На сьогодні одним із найбільш дієвих засобів аналізу динаміки наукових знань у сфері бухгалтерського обліку є парадигмальна концепція Т. С. Куна. Аналіз застосування даної концепції бухгалтерському обліку дозволив встановити види факторів, що впливають на виникнення облікових парадигм: економічні технологічні; технічні; системні; соціальні; екологічні. Обґрунтовано, що бухгалтерський облік є мультипарадигмальною наукою, яка припускає можливість одночасного існування значної кількості облікових парадигм.

2. Враховуючи превалуючу роль системних факторів у процесі формування напрямів наукових досліджень вчених і в процесі прийняття рішень суб'єктами регулювання національної облікової системи, розроблено модель парадигмального розвитку облікових систем. Дана модель передбачає перехід від парадигми оперативного й тактичного обліку до парадигми стратегічного обліку внаслідок зміни підходів до управління підприємствами в сучасних умовах. На сьогодні відбувається процес формування парадигми стратегічного обліку, що характеризується формуванням теоретико-методологічного та методичного підґрунтя функціонування стратегічної системи бухгалтерського обліку.

3. На основі аналізу історичного розвитку процесу формування парадигми стратегічного обліку обґрунтовано необхідність застосування напрацювань вчених зі сфери філософії науки для проведення аналізу динаміки наукових знань у сфері бухгалтерського обліку. Використовуючи парадигмальну концепцію Т. С. Куна, виділено основні елементи парадигми стратегічного обліку: 1. Символічні генералізації (використання нового балансового рівняння (Грошові кошти = Чисті пасиви)). 2. Метафізичні припущення (інформація про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства; минулі та майбутні факти господарського життя; агрегація облікових об'єктів; структуровані плани рахунків; коригуючі, інжинірингові, стратегічні та гіпотетичні проведення). 3. Цінності (здатність прийняття стратегічних управлінських

рішень на основі таких показників: скориговані чисті активи; стратегічні чисті активи; чисті пасиви). 4. Зразкові дослідницькі результати (розроблення похідних інжинірингових звітів, інформацію з яких можна використовувати для прийняття стратегічних рішень).

4. Перспективним напрямом наукових досліджень є розроблення системи спеціалізованих інжинірингових стратегічних звітів, які враховуватимуть мінливі запити суб'єктів стратегічного менеджменту з метою підвищення ефективної реалізації вже обраних стратегій та стратегічної політики підприємства, а також з метою інформаційної підтримки процесу здійснення вибору з наявних стратегічних альтернатив.

Conclusions. 1. Today, one of the most effective means of analysis of the dynamics of scientific knowledge in the field of accounting is the paradigmatic concept of T.S. Kuna. Analysis of the application of this accounting concept identified the following types of factors influencing the emergence of accounting paradigms: economic and technological; technical; systemic; social; ecological. It is substantiated that accounting is a multiparadigmatic science, which assumes the possibility of the simultaneous existence of a significant number of accounting paradigms.

2. Taking into account the predominant role of systemic factors in the formation of scientific researches and in the decision-making process by national accounting system, the model of paradigmatic development of accounting systems is developed. This model provides transition from the paradigm of operational and tactical accounting to the paradigm of strategic accounting due to changing approaches to enterprise management under modern conditions. At present there is a process of formation of the strategic accounting paradigm, characterized by the formation of theoretical, methodological and methodological basis for the functioning of the strategic accounting system.

3. Based on the analysis of the historical development of the process of formation of the strategic accounting paradigm, the necessity of applying the achievements of scientists in the field of philosophy of the science in order to analyze the dynamics of scientific knowledge in the field of accounting is substantiated. Using the paradigmatic concept of T.S. Kuna the main elements of the paradigm of strategic accounting are highlighted. They are as follows: 1) Symbolic generalizations (the use of new balance sheet equation (Cash = Net liabilities)); 2) Metaphysical assumptions (information about the internal and external environment of the enterprise; past and future facts of economic life; aggregation of accounting objects; structured chart of accounts; corrective, engineering, strategic and hypothetical); 3) Values (ability to make strategic management decisions based on the following indicators: adjusted net assets; strategic net assets; net liabilities); 4) Samples research results (implementation of the development of derived engineering reports, information from which can be used to make strategic decisions).

4. The promising area of scientific research is the development of the system of specialized engineering strategic reports, which will take into account the changing demands of strategic management, in order to improve the effective implementation of the selected strategies and strategic policies of the enterprise.

Список використаної літератури

1. Болдуєв М. В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії. Вісник Запорізького національного університету. 2010. № 3 (7). С. 122–128.
2. Боярко І. М. Стратегічно орієнтована система обліку як прояв синергетичного розвитку господарського обліку. Облік і фінанси. 2015. № 3 (69). С. 8–13.
3. Бруханський Р. Ф. Еволюція бухгалтерського обліку в світлі трансформації управлінських парадигм. Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку: матеріали II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (25 листоп. 2015 р.). Луцьк: ЛНТУ, 2015. 180 с.

4. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.
5. Єршова Н. Ю. Роль обліково-калькуляційного інструментарію стратегічного управлінського обліку в управлінні витратами промислових підприємств. Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. 2016. Т. 21. Вип. 1. С. 214–219.
6. Жук В.М. Бухгалтерський інжиніринг. Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей І міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. Київ, 2013. С. 51–54.
7. Жук В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2009. Вип. 6 (1). С. 148–159.
8. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
9. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. Львів: ЛКА, 2016. 276 с.
10. Кузь В. І. Еволюція бухгалтерського обліку в контексті сучасних тенденцій розвитку теорії та практики менеджменту Менеджмент суб'єктів господарювання: проблеми та перспективи розвитку: збірник матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. Житомир: ЖДТУ, 2014. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/1826>.
11. Кун Т. Структура научных революций / пер. с англ. / сост. В. Ю. Кузнецов. М.: ООО «Издательство АСТ», 2001. 608 с.
12. Кундря-Висоцька О. П. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку. Вісник ЖДТУ. 2010. № 3 (53). С. 137–139.
13. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 652 с.
14. Малюга Н. М. Бухгалтерский учет в Украине: теория и методология, перспективы развития: моногр. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.
15. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 359 с.
16. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. № 722. С. 236–241.
17. Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2010. № 691. С. 246–252.
18. Fernando M. Shifting the Paradigms: Traditional Accounting to Strategic Management. URL: <http://www.cimaglobal.com/Thought-leadership/Newsletters/Regional/The-CIMA-Edge-South-Asia-and-Middle-East/2013/The-CIMA-Edge-December-2014/Shifting-the-Paradigms-Traditional-Accounting-to-Strategic-Management/>.
19. Shank J. K., Govindarajan V. Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. Simon and Schuster, 1993. 271 p.
20. Simmonds K. Strategic management accounting: the emerging paradigm. Proceedings of the 12th Annual Congress of the European Accounting Association, P Horvath, 1989. URL: <https://www.london.edu/faculty-and-research/academic-research/strategic-management-accounting-the-emerging-paradigm#.V7TTRcaaYnI>.

References

1. Bolduyev M. V. Konceptualni pidhody formuvannya strategichnoyi buxgalteriyi. [Conceptual approaches to the formation of strategic accounting] *Visnyk Zaporizkogo nacionalnogo universytetu*. 2010. No. 3 (7). P. 122–128.
2. Boyarko I. M. Strategichno oriyentovana systema obliku yak proyav synergetychnogo rozvytku gospodarskogo obliku. [Strategically oriented accounting system as a manifestation of synergetic development of economic accounting]. *Oblik i finansy*. 2015. No. 3 (69). P. 8–13.
3. Bruxanskyj R. F. Evolyuciya buxgalterskogo obliku v svitli transformaciyi upravlinskyx paradygm. [The evolution of accounting in the light of the transformation of management paradigms]. *Buxgalterskyj oblik, kontrol ta analiz v umovax instytucionalnyx zmin ta stalogo ekonomichnogo rozvytku: materialy II mizhnar. nauk.-prakt. internet-konf.* 25 lystop. 2015 r. LNTU, Luczk, 2015. 180 p.
4. Bruxanskyj R. F. Oblik i analiz u systemi strategichnogo menedzhmentu agrarnogo pidpryyemnyctva [Accounting and analysis in the system of strategic management of agricultural entrepreneurship]: monogr. Ternopil: TNEU, 2014. 384 p.
5. Yershova N. Yu. Rol oblikovo-kalkulyacijnogo instrumentariyu strategichnogo upravlinskogo obliku v upravlinni vytratamy promyslovyx pidpryyemstv. [The role of accounting and calculation tools of strategic management accounting in cost management of industrial enterprises] *Visnyk ONU imeni I. I. Mechnykova*. 2016. T. 21. Vyp. 1. P. 214–219.

6. Zhuk V. M. Buxgalterskyj inzhynirynh. [Accounting engineering] *Zrostannya roli buxgalterskogo obliku v suchasnyj ekonomici: zbirnyk tez ta dopovidej I mizhnar. nauk.-prakt. internet-konf.* Kyiv, 2013. P. 51–54.
7. Zhuk V. M. Paradygma buxgalterskogo obliku ekonomiky harmonijnogo rozvytku. [The paradigm of accounting for the economy of harmonious development]. *Ekonomichni nauky.* Ceriya: Oblik i finansy. 2009. Vyp. 6 (1). P. 148–159.
8. Konceptualna osnova finansovoyi zvitnosti. [Conceptual basis of financial reporting]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
9. Koryagin M. V., Kucyk P. O. Problemy ta perspektyvy rozvytku buxgalterskoyi zvitnosti. [Problems and prospects of accounting development]: monografiya. Lviv: LKA, 2016. 276 p.
10. Kuz V. I. Evolyuciya buxgalterskogo obliku v konteksti suchasnyx tendencij rozvytku teorii ta praktyky menedzhmentu. [The evolution of accounting in the context of current trends in management theory and practice of management]. *Menedzhment sub'yektiv gospodaryuvannya: problemy ta perspektyvy rozvytku.* Zbirnyk materialiv mizhnar. nauk.-prakt. konf. Zhytomyr: ZhDTU, 2014. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/1826>.
11. Kun T. Struktura nauchnykh revolyucyj: [The structure of scientific revolutions] Per. s angl. / Sost. V. Yu. Kuznecov. M.: OOO “Yzdatelstvo AST”, 2001. 608 p.
12. Kundrya-Vysoczka O. P. Zmistovni xarakterystyky strategichnoyi paradygmy obliku. [Substantive characteristics of the strategic accounting paradigm] *Visnyk ZhDTU.* 2010. No. 3 (53). P. 137–139.
13. Legenchuk S. F. Teoriya i metodologiya buxgalterskogo obliku v umovax postindustrialnoyi ekonomiky [Theory and methodology of accounting in a post-industrial economy]: monografiya. Zhytomyr: ZhDTU, 2010. 652 p.
14. Malyuga N. M. Buxgalterskyj uchet v Ukrainy: teoriya y metodologiya, perspektyvy razvytya [Accounting in Ukraine: theory and methodology, prospects for development]: monogr. Zhytomyr: ZhDTU, 2005. 548 p.
15. Pushkar M. S. Metateoriya obliku abo yakoyu povynna staty teoriya. [Accounting metatheory or what should be the theory] Ternopil: Kart-blansh, 2007. 359 p.
16. Semanyuk V. Z. Oblik dlya strategichnogo upravlinnya: problemy teoretychnoyi konceptualizaciyi [Accounting for strategic management: problems of theoretical conceptualization] *Menedzhment ta pidpryemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennya i problemy rozvytku.* 2012. No. 722. P. 236–241.
17. Yaremko I. J. Konceptiyi i paradygmy buxgalterskogo obliku yak systema naukovykh osnov teorii. [Concepts and paradigms of accounting as a system of scientific foundations of theory] *Visnyk Nacionalnogo universytetu “Lvivska politehnika”.* 2010. No. 691. P. 246–252.
18. Fernando M. Shifting the Paradigms: Traditional Accounting to Strategic Management. URL: <http://www.cimaglobal.com/Thought-leadership/Newsletters/Regional/The-CIMA-Edge-South-Asia-and-Middle-East/2013/The-CIMA-Edge-December-2014/Shifting-the-Paradigms-Traditional-Accounting-to-Strategic-Management/>.
19. Shank J. K., Govindarajan V. Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. Simon and Schuster, 1993. 271 p.
20. Simmonds K. Strategic management accounting: the emerging paradigm. *Proceedings of the 12th Annual Congress of the European Accounting Association, P Horvath,* 1989. URL: <https://www.london.edu/faculty-and-research/academic-research/strategic-management-accounting-the-emerging-paradigm#.V7TTRcaaYnI>.