

## РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ПАРАДИГМАЛЬНОГО МЕТОДУ Т.С. КУНА: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

*Проведено аналіз застосування парадигмального методу Т.С. Куна в бухгалтерському обліку зарубіжними вченими*

**Постановка проблеми.** В умовах формування постіндустріальної економіки значна кількість дослідників, і особливо практиків, піддають суворій критиці існуючу облікову методологію, звинувачуючи її в неспроможності забезпечити інформаційні потреби сучасних користувачів.

Вирішення такої проблеми слід здійснювати із застосуванням моделей наукових змін, які дозволяють встановити закономірності розвитку науки. Однією із таких моделей є парадигмальна теорія наукових змін Т.С. Куна, яка передбачає існування революційних зсувів в розвитку науки, які характеризуються “неспіввимірністю” та “некумулятивністю”, в результаті яких утворюється нова парадигма\*.

Розгляд основних парадигмальних класифікацій, що виділяються зарубіжними вченими, дозволить визначити особливості зміни фундаментальних понять бухгалтерського обліку при трансформації вітчизняної економічної системи.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Парадигмальному аналізу бухгалтерського обліку присвячували свої праці Дж.Е. Баттеруорт, В. Бжезін, П. Войтович, Є. Енгельгардт, Б.Є. Кашінг, Р.В. Маттессіч, М.Р. Метьюс, В.А. Новак,

М.Х.Б. Перера, А. Ріаї-Белькаой, Р.Р. Стерлінг, М.К. Уеллс, Р.Дж. Чемберс, В.Ф. Чуа, А. Шихта та ін.

**Метою дослідження** є визначення особливостей застосування зарубіжними дослідниками парадигмального методу в бухгалтерському обліку.

**Викладення основного матеріалу.** Починаючи з другої половини ХХ ст., у зв'язку з оприлюдненням теорії Т.С. Куна, парадигмальний метод застосовується для вирішення проблем в бухгалтерському обліку. Ця тенденція значно актуалізувалась починаючи з кінця ХХ ст. – і зберігається донині, що зумовлено зростанням проявів постіндустріальної економіки та тотальною інформатизацією суспільства.

**Парадигмальні класифікації бухгалтерського обліку.** Першим, хто застосував парадигмальний метод Т.С. Куна в бухгалтерському обліку був “патріарх” австралійської облікової школи **Р.Дж. Чемберс**. В праці “Accounting, Evaluation and Economic Behavior” (1966) він посилається на ранню роботу Т.С. Куна “Коперніанська революція: планетарна астрономія в розвитку західної думки” (1957).

Пізніше Р.Дж. Чемберс використовує остаточно сформульовані положення теорії Т.С. Куна, посилаючись на роботу “Структура наукових революцій” (1962).

Вже у статті “Profit Measurement, Capital Maintenance and Service Potential: A Review Article” (1975) він зазначає про існуючу кризу в бухгалтерському обліку, для опису якої використовує відповідну фазу розвитку науки в моделі Т.С. Куна. Зокрема, він пише, що

\* Див. Легенчук С.Ф. Парадигмальний метод Т.С. Куна в бухгалтерському обліку: теоретичні аспекти // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1(10). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бугинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008.

розглядувана ним книга Г. Макдоналда “Вимірювання прибутку: альтернативи історичним затратам” (1974) є цікавим прикладом деяких властивостей періоду “кризи” в розвитку ідей, описаних Т.С. Куном [7, с. 103]. Аргументацію підтвердження гіпотези існування кризи в бухгалтерському обліку він базує на існуванні значної кількості методів оцінки активів, а також значною варіацією понять доходу.

Першим із дослідників-обліковців, хто започаткував застосування парадигмального методу в теорії бухгалтерського обліку, використовуючи в якості зразка працю “Структура наукових революцій” (1962), слід вважати *Р.Р. Стерлінга*. Ним використані положення теорії Т.С. Куна в праці “A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article” (1967), присвяченій розгляду дискусійних та революційних положень випущеного Комітетом Американської асоціації бухгалтерів (ААА) Положення про основи теорії бухгалтерського обліку.

Дещо пізніше – у праці “A revolutions in accounting thought” (1976) модель науки Т.С. Куна в бухгалтерському обліку використав *М.К. Уеллс*. Він розглядав розвиток бухгалтерського обліку як послідовність періодів кумулятивного розвитку, що перериваються некумулятивними стрибками – науковими революціями.

Як і Р.Дж. Чемберс він вважав, що наука бухгалтерський облік знаходиться у фазі кризи, внаслідок застосування оцінки на основі історичних затрат, яку відносив до елементів старої парадигми. Розвиток цієї парадигми він пов’язував із працями А. Гілмана, Т. Сандерса, В. Патона та А. Літлттона. Період з 1940 по 1960 рр. він відносив до періоду нормальної науки.

На думку М.К. Уеллса бухгалтерський облік перебуває на третій і четвертій стадіях його життєвого циклу із наступних: 1) прийняття парадигми; 2) робота в межах сучасної парадигми з творенням “нормальної науки; 3) становлення незадоволення існуючою парадигмою; 4) пошуки нової парадигми.

Як пишуть М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера [3, с. 84] період нормативного теоретизування та дослідження бухгалтерського обліку він вважає кризою за Т.С. Куном, за якою може слідувати зміна нормальної науки (зміна парадигми). Зокрема М.К. Уеллс посилається на суперечки в бухгалтерського обліку під час цінових зсувів.

Головною метою аналізу М.К. Уеллса був захист апіорних досліджень в бухгалтерському обліку від зростаючої критики, що, на його думку, було необхідним етапом у зміні існуючої парадигми, а теорія Т.С. Куна якраз і передбачає, що парадигма може піддаватись зміні під критикою представників конкуруючої парадигми. Розглянувши існуючі проблеми в бухгалтерському обліку, з метою їх усунення, він пропонує змінити традиційний спосіб “бухгалтерського” мислення, для чого виділяє 5 шкіл мислення:

1. Інфляційний або поточний бухгалтерський облік купівельної спроможності (price-level adjusted accounting or current purchasing power accounting).
2. Бухгалтерський облік витрат відтворення (replacement cost accounting).
3. Бухгалтерський облік втрати вартості (deprival value accounting).
4. Бухгалтерський облік безперервної сучасної вартості (continuously contemporary accounting or net realizable value accounting).
5. Бухгалтерський облік поточної вартості (present value accounting) [21, с. 478].

Такі школи мислення, або облікові парадигми, які виникли у 50 і 60-ті рр. змінюються до виникнення у звітності більш точного відображення істотності, що на думку М.К. Уеллса свідчить про вихід бухгалтерського обліку з фази кризи.

Таким чином, на основі виділення сучасних проблем бухгалтерського обліку, зокрема, що з’явилися з проявами інфляційних процесів у бухгалтерському обліку М.К. Уеллс дійшов висновку, що необхідним є перехід до нової парадигми – дисциплінарної матриці.

В теорії обліку М.К. Уелсом було виділено сім парадигм (табл. 1).

Таблиця 1. Облікові парадигми за М.К. Уеллсом (узагальнено на основі [4])

№ з/п	Назва парадигми	Характеристика парадигми
1	Антропологічна	Бухгалтерський облік має традиційний характер, коли практика бухгалтерів визначає теорію. Весь облік передбачає запис “на пам’ять”, факти господарського життя фіксуються такими, якими вони вважаються, і це не пов’язано з цілями управління
2	Кон’юнктурна	Вимоги ринкової економіки формують теорію бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік будується з позиції того, що вигідно робити, а що не вигідно, це веде за собою необхідність оцінювати факти господарського життя
3	Ситуаційна	Бухгалтерському обліку прививається функція прогнозування, а не тільки здійснених фактів господарського життя. З’являється необхідність передбачувати події, і бухгалтер фіксує намічені факти, в облік вводиться план (кошторис)
4	Процесуальна	Метою бухгалтерського обліку стає вивчення господарських процесів для прийняття управлінських рішень. З ускладненням технології обліку, за умови неможливості тримати в голові необхідну інформацію, з’являються управлінські реєстри та народжується управлінський облік
5	Ідеалізована	Вся теорія обліку зводиться до вивчення та визначення фінансових результатів. Розробляється концепція фінансових результатів в бухгалтерському обліку, що ґрунтується на штучних, ідеалізованих прийомах
6	Інформаційна*	Сутність бухгалтерського обліку полягає в оцінці інформації про факти господарського життя. Відбувається розрив всередині об’єкту бухгалтерського обліку: бухгалтер обліковує не самі факти, а інформацію про них, представлену на документах
7	Біхевіористична**	За даними бухгалтерського обліку вивчається поведінка осіб, що зайняті в господарському процесі та приймають управлінські рішення. Кожен обліковий документ з множиною показників розглядається як стимул, що викликає у бухгалтера ту чи іншу реакцію

Визначальною відмінністю застосування парадигмального методу в бухгалтерському обліку є застосування М.К. Уеллсом суб’єктивного підходу, тобто в основу класифікації парадигм бухгалтерського обліку був поставлений суб’єкт обліку.

Подібно до М.К. Уеллса особливості застосування теорії Т.С. Куна в бухгалтерському обліку розглядає **Д. Фламхольтц (Троїк)** в праці “The Structure of Scientific Revolutions and its Implications for the Development of Accounting Policy” (1976). Вона визначає період до 1930 р. передпарадигмальною стадією науки бухгалтерський облік, а вже 30-ті рр. ХХ ст. визначає як період розвитку парадигми бухгалтерського обліку. Таким чином

нормальна наука складалась з тривалого розвитку та оприлюднення правил бухгалтерського обліку після 1930-х рр. Комітетом з бухгалтерських процедур (САР), Радою з розробки принципів бухгалтерського обліку (АРВ), Радою з розробки стандартів фінансового обліку (FASB).

Існування кризи в бухгалтерському обліку, на думку Д. Фламхольтца, стало очевидним у 1970 р., коли прийнята облікова парадигма не змогла адекватно відобразити економічну дійсність за різноманітними напрямками: неможливість адекватно відобразити цінові зміни; зростання складності економічних операцій; необхідність бухгалтерського відображення людського капіталу. Нова парадигма, яка дозволить вирішити існуючі проблеми, може з’явитись лише в результаті ефективної взаємодії уряду та представників бухгалтерської професії, але не наводить можливу модель такої парадигми.

\* Широке розповсюдження одержала з 70-х рр. ХХ ст., основними ідеологами були Дж. Баттеруорт, Дж. Фелтам, Ю. Ідзірі, В.Х. Бівер, Ч. Хрістенсен, Дж. Демські.

\*\* Набула широкого поширення в США завдяки працям А. Стедрі, С. Бекера, С. Боніні, Ю. Ідзірі, Е. Каплана, В. Брунса та Т. Дайкмена.

Як пише Б.Е. Кашінг [10, с. 5], її дослідження мають тяжкий інституційний відтінок, що позначається на її трактуванні облікової парадигми в контексті облікової професії та Комісії з цінних паперів та біржових операцій (SEC).

Парадигмальний метод на основі ідей та термінології Т.С. Куна для дослідження особливостей зміни фундаментальних основ науки бухгалтерський облік використовувався також *Американською Бухгалтерською Асоціацією* (American Accounting Association), зокрема, Комітетом з концепцій та стандартів для зовнішньої фінансової звітності (Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports) [18, с. 41-49]. У 1977 р. Комітетом було опубліковано Положення з теорії бухгалтерського обліку і теорії допущень (Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA) для опису існуючої структури та запасу знань про зовнішній облік та його виникнення.

SATTA не робить спробу історичної інтерпретації еволюції бухгалтерської думки в контексті стадій Т.С. Куна, скоріше, в главі 4 зосереджується на інтерпретації існуючих недоліків теорії, використовуючи лише одну зі стадій розвитку науки, представлених Т.С. Куном – стадію кризи, конкуренції існуючих парадигм. А сам документ тільки коротко окреслює, що узгодженість відносно парадигми бухгалтерського обліку існувала в дисципліні [10, с. 5].

Як зазначають розробники SATTA [18, с. 41], не дивлячись на те, що еволюційний підхід до формування теорії бухгалтерського обліку є досить поширеним та має значні переваги і перспективи розвитку, слід застосовувати альтернативний варіант – концепцію парадигм Т.С. Куна. Основною причиною чого називається той факт, що за останні два десятиліття (70-80-ті рр.) в бухгалтерській літературі з'являються праці, які характеризують непослідовність представлення еволюційного розвитку теорії бухгалтерського обліку.

Розробники SATTA вважають, що зміни в процесі теоретизування бухгалтерського обліку можуть бути більш революційними

ніж еволюційними, а бухгалтерський облік, як наукова дисципліна, переживав періоди війни парадигм різних шкіл.

Комітет розрізняє три основні теоретичні підходи: 1) класичний (“справжнього доходу” та індуктивний); 2) корисності для прийняття рішень; 3) інформаційної економіки [18, с. 5]. Це дозволяє створити підстави, необхідні для подальшої перевірки причин неспроможності забезпечення бухгалтерським обліком взаємоузгодженості стосовно питань “загальної” теорії фінансової звітності. Тобто Комітет намагався обґрунтувати явне розходження в існуючих теоріях через стадії революції науки, беручи за основу концепцію Т.С. Куна. Представники Комітету розглядали різні теорії як парадигми, що йдуть за циклом аномалій, сумніваючись в надійності нових теорій та в їх домінантній ролі.

Професор Університету Майамі *М. Глаутъє* в праці “Searching for accounting paradigms” (1983) розглянув застосування концепції Т.С. Куна в бухгалтерському обліку на основі аналізу його історичного розвитку. Він намагався сформулювати загальні спостереження історичного процесу через відповідні зміни в структурі суспільства, які можуть бути революційними чи катастрофічними, еволюційними чи призводити до поступової появи нової парадигми.

М. Глаутъє робить припущення, що політична структура будь-якої історичної епохи визначає цілі бухгалтерського обліку, і де є декілька цілей, поставлених перед бухгалтерським обліком, вона дозволяє вибудувати їх за певною черговістю.

Таке фундаментальне припущення дозволило М. Глаутъє сформулювати наступні гіпотези: 1) Сильні форми централізованої влади зменшують значення індивідуальних прав та вимагають створення системи контролю бухгалтерського обліку, які забезпечують виконання інформаційних потреб централізованої політичної влади; 2) Розосередження політичної централізованої влади зумовлює розширення індивідуальних прав, найважливішими з яких є розширення прав на економічні ресурси; 3) Зовнішні та

внутрішні загрози стабільності суспільства (наприклад, війни), що показують слабкі форми централізованої політичної влади, будуть мати тимчасові чи постійні центробіжні ефекти [13, с. 53-54]. Аналізувати історичний процес з ціллю виділення парадигм слід із врахуванням вищенаведених гіпотез, що дозволяє зробити такий аналіз більш значущим.

Історичні тенденції, які розглядаються на основі вищенаведених гіпотез є дуже довготривалими, відповідно і парадигми, з

якими вони пов'язані є довготривалими і глибоко інтегрованими в культурні традиції. Тому довготривалі парадигми і тривалі стадії переходу, протягом яких здійснюється заміна парадигм, більш типово представляють історичний досвід ніж швидкі та конвульсивні зміни, що, зазвичай, бажають бачити радикальні реформатори [13, с. 55].

Проф. М. Глаутъє запропонував наступні чотири історичні періоди, на основі яких виділив парадигми бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2. Парадигми бухгалтерського обліку за М. Глаутъє  
(узагальнено на основі [13, с. 56-66])

№ з/п	Назва парадигми	Характерні ознаки парадигми
1	Античний світ	Створення передумови виникнення грошей
2	Стародавній Рим	Поява проблем, пов'язаних з структурою, контролем за бухгалтерським обліком, зачатками капіталізму
3	Середньовіччя	Період переходу, що відображав значні суспільні напруження, пов'язані з заміною парадигми, особливо через конфлікти між релігією та капіталізмом, церквою та державою та розвиток обмежувального бухгалтерського обліку в формі подвійної бухгалтерії
4	Західно-європейський світ повоєнних років	1. Продовження тенденції централізації, що почалась з Ренесансу. 2. Віра в те, що центральна політична влада діє безпосередньо для забезпечення структури, в межах якої будуть вирішені всі існуючі проблеми. 3. Зростання знань, що накопичуються в геометричній прогресії, що зумовлює виникнення проблем контролю і постійно зростаючої складності. 4. Цілі центральної політичної влади повністю необмежені економічною сферою, а стосуються соціальної та культурної сфер, тобто стосуються не лише монетарного виміру. 5. Зовнішні та внутрішні загрози цілісності західноєвропейської цивілізації є найбільш значущими, та існує невпевненість відносно застосування способів їх усунення

Проф. Б.Е. Кашінг [10, с. 8] пише, що існуючий підхід до виділення парадигм бухгалтерського обліку має певні обмеження, оскільки М. Глаутъє не намагається описувати розвиток бухгалтерського обліку, повністю застосовуючи термінологію Т.С. Куна, та робить всього одне посилання на його роботу.

Вищенаведений аналіз парадигм бухгалтерського обліку підтверджує гіпотезу М. Глаутъє, що розосередження централізованої політичної влади зумовлює існування значної кількості бухгалтерських облікових систем, розроблених для досягнення визначених цілей. На нашу думку, використовуючи підхід М. Глаутъє, доцільно виділяти Радянську парадигму бухгалтерського обліку, яка також підтверджує вищенаведену гіпотезу. Централізація політичної влади в СРСР з

високим рівнем регламентації “радянського” бухгалтерського обліку зумовлювала існування єдиного бухгалтерського обліку.

Професор університету Британської Колумбії **Дж.Е. Баттеруорт** в праці “The structure of accounting theory: some basic conceptual and methodological issues” (1984) запропонував виділяти в науці бухгалтерський облік шість взаємопов'язаних між собою парадигм:

1. Оцінку I, яка базується на концепції актуальної вартості і поточних витрат;
2. Оцінка II пов'язана з теорією ризиків;
3. Оцінка III стосується теорій фінансових ринків;
4. Управління і довірительство I, в якому застосовується концепція історичної собівартості і ціни отримання;

5. Управління і довірительство II, відносяться до агентської теорії;

6. Управління і довірительство III, стосується теорії асиметричної інформації.

Виділені Дж.Е. Баттеруортом парадигми відіграли визначальну роль в розвитку бухгалтерського обліку та послужили пробразом багатьох парадигмальних класифікацій, що пізніше наводились вченими.

У пізнішій роботі “Financial accounting – theory and application to the oil and gas industry in Canada” (1986) Дж.Е. Баттеруорт вже разом з Х. Фальком, зазначає, що за останні 60 років в бухгалтерській літературі відображаються суперечки між представниками “оціночної парадигми” та “управлінської парадигми” (табл. 3).

Таблиця 3. Характеристика “оціночної” та “управлінської” парадигми за Дж.Е. Баттеруортом та Х. Фальком (узагальнено на основі [10, с. 8])

Назва парадигми	Представники	Роль обліку / бухгалтера
Оціночна парадигма	Дж.Б. Каннінг, Р.Р. Стерлінг, Р.Дж. Чемберс,	Забезпечення інвесторів та інших заінтересованих користувачів оцінкою колективної вартості прав на майбутні послуги, що належать окремій обліковій одиниці
Управлінська парадигма	В.А. Патон, Т.Х. Сандерс, Р.В. Маттессіч, Ю. Ідзирі	Бухгалтер виступає в якості обробника ринкових цінностей, що не зацікавлений в їх передбаченні

Дж.Е. Баттеруорт та Х. Фальк припускають, що нещодавні дослідження з бухгалтерського обліку ринків капіталу мають походження з оціночної парадигми, а дослідження на перетині теорії бухгалтерського обліку та агентської теорії мають паралелі з управлінською парадигмою.

В результаті автори приходять до висновку, що бухгалтерський облік знаходиться в стадії кризи – дебатів відносно вибору парадигми. Урегулювання конфлікту між двома існуючими парадигмами вони пропонують здійснити шляхом “укладання контракту парадигми” який передбачає, що основна ціль бухгалтерського обліку зводиться до забезпечення ефективного підґрунтя для укладання фінансових контрактів між управлінським апаратом підприємства, його власниками та кредиторами.

Проф. **Б.Е. Кашінг** в праці “A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting ” (1989) розглядає можливість застосування теорії розвитку науки Т.С. Куна відносно бухгалтерського обліку.

Він пише, що для цього, передусім, необхідно розібратись з поняттям “бухгалтерський облік”, оскільки за теорією Т.С. Куна наукові революції закінчуються фундаментальними змінами в характері дисципліни, тому необхідно використовувати

дуже широке визначення, яке не буде суперечити можливому майбутньому розвитку бухгалтерського обліку. Тому автор [10, с. 9] розглядає бухгалтерський облік як справу щодо формування уявлень про економічну роботу індивідуумів або груп, відповідальних за використання економічних ресурсів, з метою здійснення контролю за використанням цих ресурсів.

Далі Б.Е. Кашінг розглядає можливість застосування теорії Т.С. Куна не лише науками, а іншими інтелектуальними дисциплінами, до яких можна без сумніву віднести бухгалтерський облік, та наводить приклади застосування структури наукових революцій Т.С. Куна в соціології, політичних науках, економіці, психології, історії, теології, мистецтві та літературі, освіті. В результаті чого він приходять до висновку, що оскільки ідеї Т.С. Куна можуть використовуватись дослідниками в таких різноманітних дисциплінах, то без сумніву їх доцільно використовувати й в бухгалтерському обліку.

Праця Т.С. Куна дозволяє розглянути дисципліну бухгалтерський облік в перспективі, створюючи розуміння того, що це допоможе знайти важливі подібності з іншими інтелектуальними дисциплінами. Наприклад, прогрес в бухгалтерському обліку може бути

не кумулятивним: на погляди мислителів бухгалтерського обліку відносно природи бухгалтерського обліку можуть вплинути домінуючі ідеї, які вони лише смутно знають; в розвитку бухгалтерського обліку можуть бути часи, коли необхідно ідентифікувати ці домінуючі ідеї, піддавати їх сумніву, та, можливо, відмовлятися від них, щоб бути впевненим, що в подальшому дисципліна буде мати прогресивний розвиток [10, с. 11].

Для ідентифікації облікової парадигми Б.Е. Кашінг розглядає предмет бухгалтерського обліку на його елементарному рівні, застосовуючи критерії визначення парадигми. Парадигма бухгалтерського обліку повинна розділятися, бути узгодженою з усіма членами бухгалтерського співтовариства та не перебувати на допарадигмальній стадії свого розвитку.

В основу ідентифікації парадигми бухгалтерського обліку Б.Е. Кашінг [10, с. 13] закладає наступні принципи:

1. Наукове співтовариство визначається як співтовариство всіх бухгалтерів.

2. Задля уникнення прирівнення шкіл чи окремих облікових теорій з парадигмами бухгалтерського обліку, предмет дисципліни бухгалтерський облік визначений досить широко (див вище).

3. Використовується більш точне визначення парадигми, надане Т.С. Куном у перевиданні “Структури наукових революцій” (1970), як дисциплінарної матриці, що складається з чотирьохосновних елементів (символічні генералізації, метафізичні припущення, цінності, зразкові дослідницькі результати).

Використовуючи вищенаведені принципи Б.Е. Кашінг визначив парадигму бухгалтерського обліку як набір символічних генералізацій, метафізичних припущень, цінностей, зразкових дослідницьких результатів, пов’язаних з подвійною бухгалтерською моделлю [10, с. 13]. Протягом останніх чотирьох століть парадигма перебувала в стадії “нормальної науки”, оскільки подвійна парадигма показала значну стійкість протягом цих століть, а з появою кожної нової задачі подвійна парадигма забезпечувала засобами, для її вирішення [10, с. 18]. Таким чином,

Б.Е. Кашінг, розглянувши існуючі підходи до виділення парадигм, визначивши їх хибність та обмеженість, виділив парадигму бухгалтерського обліку як дисциплінарну матрицю – подвійну систему бухгалтерського обліку.

Використовуючи пропозиції застосування концепції Т.С. Куна в бухгалтерському обліку, А. Ріаї-Белькаой в праці “Accounting Theory” (1992) запропонував виділяти наступні види парадигм:

1. Антропологічна / індуктивна парадигма;

2. Парадигма справжніх доходів / дедуктивна;

3. Парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень

4. Парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень / агрегованих ринків – біхевіористична;

5. Парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень / окремого користувача

6. Парадигма інформаційної економіки [17, с. 337].

А. Ріаї-Белькаой виділив вищенаведені парадигми, базуючись на основних теоретичних підходах, сформованих розробниками SATTA (класичний підхід – 1 і 2 парадигми, корисності для прийняття рішень – 3, 4 і 5, інформаційної економіки – 6).

Для доведення того, що окремі теорії бухгалтерського обліку дійсно є парадигмами та розкриття їх сутності, він застосовує компоненти парадигми, визначені соціологом Дж. Рітцером: *зразок (екземпляр)*, чи частина праці, яка виступає у вигляді моделі для тих, хто працює в межах парадигми; *образ предмету; теорії; методи* та інструменти [17, с. 336].

Застосування підходу Дж. Рітцера для аналізу наукових співтовариств в бухгалтерському обліку передбачає наступні припущення: для бухгалтерського обліку недостатньо єдиної всеохоплюючої парадигми, бухгалтерський облік є мультипарадигмальною наукою; кожна з облікових парадигм бореться за прийняття, навіть за домінування в межах дисципліни [17, с. 336]. В табл. 4 наведено характеристику парадигм, виділених А. Ріаї-Белькаой за структурою Дж. Рітцера.

Таблиця 4. Облікові парадигми за А. Ріаї-Белькаой (узагальнено на основі [17, с. 337-348])

Парадигми	Зразок	Образ	Теорії	Методи
1	2	3	4	5
1. Антропологічна / індуктивна парадигма	Праці Г. Хатфілда, С. Гілмена, В. Патона, А. Літлттона, Ю. Ідзірі, М. Гордона, Р. Ватса	Існуюча облікова практика, та відношення менеджменту до цієї практики	Інформаційна економіка; аналітична / агентська модель; гіпотеза згладжування доходу / гіпотеза управління доходами; позитивна теорія бухгалтерського обліку	Техніки, використані в: дослідженнях з управління доходами; позитивній теорії бухгалтерського обліку.
2. Парадигма справжніх доходів / дедуктивна	Праці В. Патона, Дж. Каннінга, Г. Свіні, П. Белла, К. Макніла, С. Александра, Е. Едвардса, М. Мунітца	Теорія обліку на основі логічних та нормативних міркувань та концептуальної суворості; концепція ідеального доходу, основана на інших методах, ніж метод історичної собівартості	Бухгалтерський облік відрегульованого цінового рівня; облік змінних витрат; облік усувної цінності; облік безперервної сучасної вартості; облік поточної вартості	Різноманітні специфічні методи
3. Парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень	Праці Р. Чемберса, Дж. Мея, В. Бівера, Дж. Кеннеллі	Теорія бухгалтерського обліку, що забезпечує корисність облікової інформації для моделей прийняття управлінських рішень	Теорії прийняття рішень (EOQ, PERT, лінійне програмування, бюджетування та ін.); економічні події, що впливають на безперервність діяльності підприємства (банкрутство, злиття компаній та ін)	Емпіричні техніки, дискримінантний аналіз
4. Парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень / агрегованих ринків – біхевіористична	Праці Н. Гонедеса, Н. Допуха	Теорія бухгалтерського обліку, згідно якої вибір бухгалтерської інформаційної системи визначається поведінкою агрегованих ринків	Модель, ефективного ринку; гіпотеза ефективності ринку; цінова арбітражна теорія; CAPM; теорія оцінки опціонів	Ринкова модель; модель $\beta$ оцінки; методика оцінки подій; модель оцінки Ольсона; моделі співвідношення прибутку та обороту
5. Парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень / окремого користувача	Праці В. Брунса	Теорія бухгалтерського обліку, де облік розглядається як поведінковий (біхевіористичний) процес	Когнітивний, культурний, лінгвістичний, релятивізм в обліку; поведінкові ефекти облікової інформації; гіпотеза інформаційної індуктивності; гіпотеза інформаційної та бюджетної слабкості; моделі людської обробки інформації	Спостереження, інтерв'ю, опитування, експериментальний метод



Продовження табл. 4

1	2	3	4	5
6. Парадигма інформаційної економіки	Праці Дж. Фелтама, Дж. Демскі, Р. Крендалла	Інформація є економічним товаром; набуття інформації складає проблему економічного вибору	“Теорія команд”; статистична теорія рішень; економічна теорія вибору	Байєсівський підхід до оцінки імовірнісних зв’язків; аналіз вигід і витрат.

Застосуванню моделі розвитку науки Т.С. Куна також присвячені праці одного з найвизначніших сучасних представників нормативної теорії бухгалтерського обліку **Р.В. Маттессіча**. У передмові до перевидання своєї фундаментальної праці “Accounting and Analytical Methods” (1979) він вперше звертається до застосування філософії науки в бухгалтерському обліку, зокрема, до праць Т.С. Куна, Дж. Сніда, В. Штегмюллера.

Остаточне оформлення моделі науки Т.С. Куна в бухгалтерському обліку можна побачити в праці “Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science” (1995). В ній присвячені окремі глави критичному аналізу

бухгалтерського обліку в порівнянні з розвитком пост-куніанської філософії науки протягом 70-80 рр., а також застосуванню концепції парадигм Т.С. Куна в дослідженнях з бухгалтерського обліку.

Р.В. Маттессіч вважає, що в бухгалтерському обліку жодна парадигма до сьогодні одночасно не переважає над іншими, а парадигма, визначена М.К. Уеллсом, як стара, ще досі відіграє важливу роль в розвитку обліку.

Базуючись на дослідженнях Дж.Е. Баттеруорта, Р.В. Маттессіч пропонує власну парадигмальну класифікацію бухгалтерського обліку (рис. 1).



Рис. 1. Парадигми бухгалтерського обліку за Р.В. Маттессічем

Проф. Р.В. Маттессіч [15] виділяє дві основних системи парадигм (управлінсько-агентська та парадигма оцінки), у складі яких виділяє по три фази розвитку.

1) За управлінсько-агентською парадигмою бухгалтерський облік забезпечує надання достовірної інформації, що робить можливою оцінку агента перед принципом, через аналіз ретроспективних даних. Основним завданням бухгалтерського обліку є контроль над довіреним в управління майном – довірча функція. В межах цієї парадигми Р.В. Маттессіч виділяє три фази.

В першій фазі (парадигма поділу на періоди) було сформовано наступні основні принципи бухгалтерського обліку: оцінка за історичною собівартістю, нарахування та відповідності доходів і витрат, принципу періодичності, принцип безперервності. В цій фазі функція бухгалтерського обліку полягає у перетворенні даних з метою надання звітності про факти господарської діяльності.

Друга фаза – агентська парадигма, яка стосується проблем укладання контрактів. Основними питаннями, що розглядаються в цій фазі, є витрати агентів, які виникають з

інтересів між сторонами угоди, а також умови контракту, які охоплюють мотивацію, розподіл ризику між власником і агентом. Основним напрямом досліджень в межах другої фази є пошук оптимальної мотивації агента з метою узгодження його інтересів з інтересами принципала, що в результаті повинно сприяти мінімізації витрат агентів. Бухгалтерський облік в даному випадку становить інформаційну базу для оцінки дій агента та забезпечує їх правильне здійснення.

Третя фаза – інформаційно-агентська парадигма, яка стосується відносин, що виникають з договору з агентом і поділу ризику між власником та агентом. Основу цієї парадигми становить теорія асиметричності інформації [17].

2) У складі парадигми оцінки Р.В. Маттесіч також виділяє три фази. Перша фаза становить принцип теперішньої вартості (present value) та принцип поточної вартості (current value), які враховують зміну купівельної вартості грошей в часі через застосування рахунку дисконту. Застосування першої фази парадигми при проведенні аналізу надає дані, які використовуються при прийнятті управлінських рішень, уможливаючи прогнозування витрат і доходів, а потім і майбутніх прибутків.

Другу і третю фази формують взаємопов'язані парадигми розподілу ризику і ринку капіталу, в основі яких покладено застосування математичних методів та інформаційної економіки. Ці парадигми враховують прогнозу ринкову вартість та її вплив на бухгалтерський облік, стохастичні процеси до оцінки інформації в системі бухгалтерського обліку і методи оцінки цінних паперів, які використовуються в сучасній теорії фінансів. До цієї групи парадигм також відносять дослідження, які стосуються визначення кінцевих і достатніх умов – у випадку досконалої конкуренції – в якій публічна інформація є суттєвою, і дослідження кореляційних зв'язків, які виникають між ціною на акцію і

результатами діяльності підприємства, відображеними в фінансовій звітності (гіпотеза ефективності ринку капіталу).

3) Враховуючи те, що бухгалтерський облік надає інформацію багатьом користувачам (керівництву підприємства, банкам, інвесторам, державним організаціям), Р.В. Маттесіч виділяє стратегічно-інформаційну парадигму бухгалтерського обліку. Основним завданням обліку в цій парадигмі є задоволення різноманітних інформаційних потреб значної кількості користувачів, що передбачає створення такої теорії, яка б забезпечила впорядкованість (відповідність) структур системи бухгалтерського обліку її різним інформаційним цілям [17].

До зарубіжних науковців, що розробляють стратегічно-інформаційну парадигму бухгалтерського обліку відносяться представники умовно-нормативної теорії бухгалтерського обліку та послідовники, що розвивають її окремі положення (Ю. Ідзірі, І.Л. Інанга, Р.В. Маттесіч, Р.Дж. Сверінга, В.Б. Шнейдер та ін.).

Аналізуючи працю Р.В. Маттесіча польська дослідниця *А. Шухта* в роботі “Teoria rachunkowosci Richarda Mattessicha w swietle podstawowych kierunkow rozwoju nauk rachunkowosci” (1996) дійшла висновку, що методологію науки Т.С. Куна в бухгалтерському обліку можна розглядати з двох позицій:

1) у вузькому розумінні – як погляди Р.В. Маттесіча на формулювання теорії бухгалтерського обліку, і як наслідок, на спосіб уповноваження науки бухгалтерського обліку;

2) у широкому розумінні, прикладом чого є теорія потрійного запису в бухгалтерському обліку Ю. Ідзірі, яка розширила систему бухгалтерського обліку, що ґрунтувалась на подвійній класифікації, додавши до неї третій вимір – аналітично-причинний [20].

Польський дослідник *В.А. Новак* (1998) [16] виділяє наступні парадигми бухгалтерського обліку: індукційна антропоцентрична

парадигма; дедукційна парадигма справжнього доходу; парадигма корисності для прийняття рішень в аспекті придатності облікової інформації даній моделі прийняття рішень; парадигма корисності для прийняття рішень в аспекті агрегованого ринку; парадигма корисності для прийняття рішень в аспекті індивідуального користувача інформації; парадигма економічного характеру інформації. Вищенаведені парадигми є перефразованим варіантом парадигмальної класифікації, розробленої А. Ріаї-Белькаой.

Застосуванню концепції парадигм в бухгалтерському обліку також присвячені праці польського дослідника проф. **В. Бжезіна**, який піддавав значній критиці існуючі облікові парадигмальні класифікації [6, с. 51]. На його думку концепція Р.В. Маттессіча не відображає сутності парадигмального методу, а концепція А. Ріаї-Белькаой характеризується недостатньою системністю у виділенні парадигм, їх надмірною кількістю.

За проф. В. Бжезіним парадигми повинні допомагати у формулюванні таких теорій, які становлять певну революцію в науці бухгалтерський облік. Вони повинні вносити до теорії бухгалтерського обліку нові методи або ж нові сфери дослідження. Окремі парадигми можуть мати менше значення, але повинні становити певну систему парадигм.

На основі вищевикладених положень В. Бжезін пропонує виділяти наступні парадигми у сучасному бухгалтерському обліку:

*1. Ретроспективний і перспективний характер бухгалтерського обліку.* Парадигма ретроспективного і перспективного характеру бухгалтерського обліку впливає з того, що ретроспективний облік протягом п'яти століть становить парадигму, яка визнана багатьма теоретиками цієї дисципліни, а перспективний бухгалтерський облік розширює сферу сучасного обліку та спрямування на майбутнє, при чому в господарюючому суб'єкті ретроспективний

бухгалтерський облік є детермінованою інформаційною системною, а перспективний – імовірнісною системою. Одночасна інтеграція ретроспективного та перспективного обліку становить важливу теоретичну і практичну проблему сучасного бухгалтерського обліку і одночасно визначає напрями його подальшого розвитку у ХХІ ст.

*2. Мікроекономічне і макроекономічне застосування сучасного бухгалтерського обліку.* Парадигма мікроекономічного і макроекономічного характеру бухгалтерського обліку пов'язана з існуванням його поділу на одиничний (мікрооблік) і складний (макрооблік). Мікрооблік забезпечує вартісне вираження результатів діяльності окремих суб'єктів господарювання. Макрооблік забезпечує агрегування макроекономічних операцій, здійснюваних між суб'єктами господарювання (наприклад, макроекономічний баланс).

*3. Управлінський бухгалтерський облік.* Парадигма управлінського характеру бухгалтерського обліку, на думку В. Бжезіна [6, с. 51] пов'язана з виникненням і розвитком кібернетики, крім того "... кібернетика є близькою наукою до загальної теорії систем і технічних автоматів і економічних. Певні основні поняття з сфери кібернетики і теорії систем дозволяють глибше зрозуміти управлінську роль бухгалтерського обліку на підприємстві". Наприклад, визначення відхилень фактичних величин від планових, є частиною економічного управління, що визначає управлінську роль бухгалтерського обліку, її взаємозв'язок з процесом планування.

Південноафриканські дослідники **Д.Дж. Гоувс** та **А. Ревінкель** в праці "Financial accounting and reporting: sustaining relevance in the present time paradigm" (2004) запропонували виділення чотирьох субпарадигм бухгалтерського обліку. В основу виділення парадигм авторами було покладено трансдисциплінарні дослідження, що використовуються в соціальних науках, фізиці і філософії (див. рис. 2).

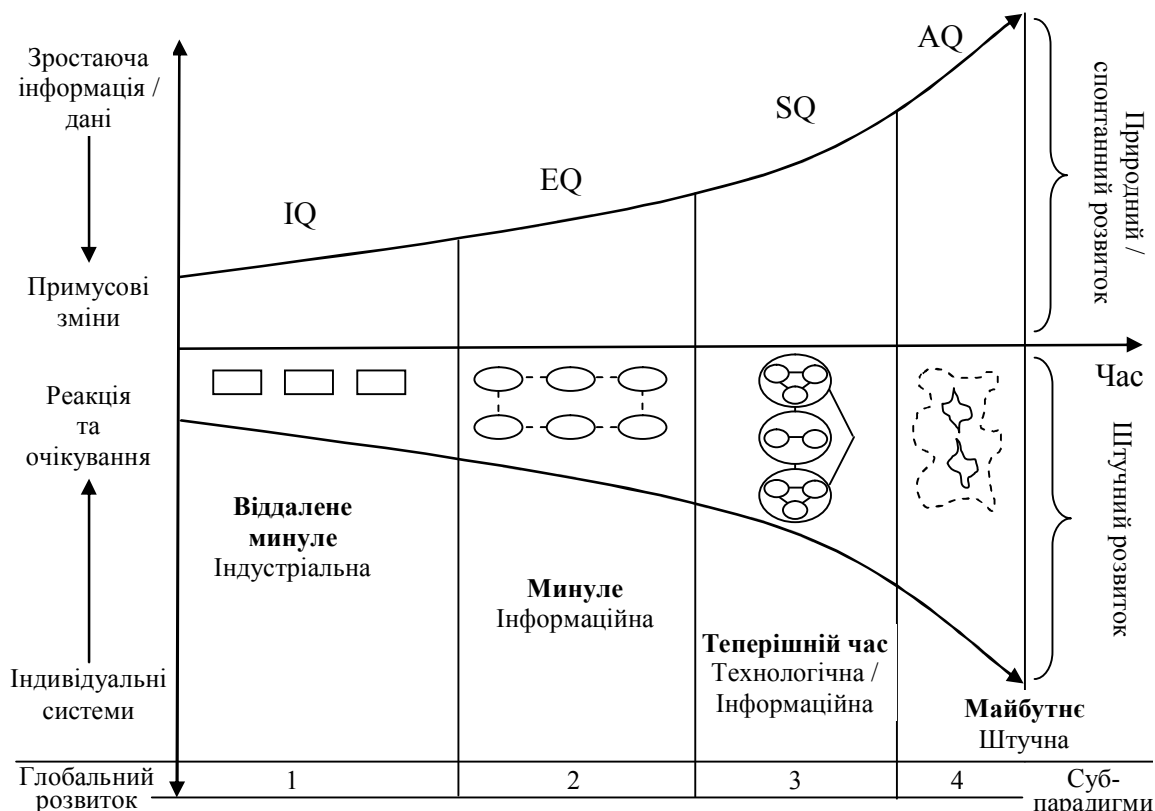


Рис. 2. Трансдисциплінарна трансцендентна парадигма в контексті часових змін та інформаційної місткості за Д.Дж. Гоувсом та А. Ревінкелем [14]

Автори (рис. 2) намагались запропонувати трансдисциплінарну і цілісну перспективу парадигмальних змін відносно часових змін та інформаційної місткості. В цьому відношенні приймається, що часові зміни відносяться до факту, а час змінюється в прискореному темпі, спричиняючи збільшення невпевненості, ризику та складності, оскільки навколишнє середовище стає все більш глобалізованим. У зв'язку з тим, що час іде вперед, важливість ньютонівської концепції причини і ефекту, відносно визначеної поведінки та можливості передбачення на основі минулих трендів зменшується, оскільки процес встановлення взаємозв'язків зростає [14, с. 87].

На рис. 3 на осі *x* відображаються часові проміжки, а на осі *y* – інформація. Вони рухаються в протилежних напрямках – оскільки зі зростанням інформації проміжки часу будуть зменшуватись, через те, що більша кількість інформації може бути пристосована швидше. Як зазначають Д.Дж. Гоувс та А. Ревінкель [14, с. 87] – це і є

феномен, що спричиняє непередбачені зміни, так, наприклад, за останніх 50 років змін відбулось більше, ніж за весь довготривалий Камінний вік.

На рис. 3 час поділений на чотири інформаційні ери, кожен з яких Д.Дж. Гоувс та А. Ревінкель визначають як субпарадигму.

Розгляд особливостей бухгалтерського обліку в контексті виділених парадигм дозволяє визначити перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку на основі перегляду концепції часу. Існуючий бухгалтерський облік розглядає факти минулих подій, створюючи сприйняття дійсності через набір спостережень, повідомляючи про ті події, на основі яких ми можемо проаналізувати результати діяльності підприємства. Бухгалтерський облік вже частково проявляє свою неадекватність відносно певних вимог сьогодення, і виникає загроза стати повністю неспроможним задовольняти потреби користувачів у найближчому майбутньому.

Здійснення трансформації бухгалтерського обліку повинно відбуватись в напрямі розширення свободи та творчості, оскільки сучасні умови (скорочення часових проміжків) вимагають розкриття в бухгалтерській звітності прихованих, небачених до цього факторів, які визначають рівень розвитку зовнішнього середовища підприємства. Це передбачає створення додаткової системи, яка б допомагала поряд з узвичаєною обліковою системою, що надає інформацію про факти минулого, щодо яких існує впевненість, надавати інформацію про майбутні невпевненості (про імпульси в зовнішньому середовищі), які впливають на прийняття рішень в теперішній момент часу.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень:**

1. В бухгалтерському обліку відсутнє єдине трактування поняття “парадигма бухгалтерського обліку”, і, зокрема, парадигми бухгалтерського обліку як науки. В більшості випадків при його вживанні ігнорується трактування терміну “парадигми” за Т.С. Куном як дисциплінарної матриці, що складається з символічних генералізацій (узагальнень), метафізичних припущень, цінностей та зразкових дослідницьких результатів.

2. На основі розгляду поглядів дослідників відносно облікових парадигм встановлено, що найчастіше парадигма бухгалтерського обліку визначається як окремий теоретичний обліковий підхід або окрема облікова теорія – як парадигма у вузькому розумінні за Т.С. Куном.

3. Перспективним напрямом дослідження є розгляд підходів вітчизняних дослідників до парадигмальної класифікації бухгалтерського обліку, порівняння їх з існуючими підходами зарубіжних вчених та визначення необхідності та можливості застосування моделі науки Т.С. Куна в бухгалтерському обліку.

#### **Список використаної літератури:**

1. *Гримен Х.* Теория научных революций Томаса Куна // Теория и методы в социальных науках / Под ред. С. Ларсена; Пер. с англ. – М.: Московский государственный институт международных отношений (Университет): “Российская политическая энциклопедия” (РОССПЭН), 2004. – С. 39-57.
2. *Кун Т.* Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.
3. *Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б.* Теория бухгалтерского учета: Учебник/Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
4. *Терентьева Т.О.* Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм. Автореф. дис... к.э.н. – СПб., 2002.
5. *Тулмин С.* Концептуальные революции в науке // Структура развития науки. Из Бостонских исследований по философии науки. – М., 1978. – С. 170-190.
6. *Brzezina W.* Paradygmaty współczesnej rachunkowości // Zeszyty Teoretyczne Rady naukowej SKwP. – 1999. – nr 51. – S. 43-61.
7. *Chambers R.J.* Profit Measurement, Capital Maintenance and Service Potential: A Review Article // ABACUS. – 1975. – Vol. 1. – P. 97-104.
8. *Chua W.F.* Interpretive sociology and Management Accounting Research // Accounting, Auditing and Accountability. – 1988. – Vol. 1, No. 2. – P. 59-79.
9. *Covaleski M.A., Dirsmith Mark M.W.* Maintaining accounting as the paramount interest in accounting research: re-examining the contributions of DR Scott // The Accounting Historians Journal. – 1991. – Vol. 18. № 1. – P. 1-19.
10. *Cushing B.E.* A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – P. 1-41.
11. *Engelhardt E.* Teoria ograniczen i rachunkowosc przerobu w swietle paradygmatow rachunkowosci (wyniki badania anketowego) // Zeszyty teoretyczne rachunkowosci. – 2005. – №30 (86) – S. 22-40.

12. *Gaffikin M.J.R.* Legacy Of The Golden Age: Recent Developments in the Methodology of Accounting // ABACUS. – 1988. – Vol. 24. No. 1. – P. 16-36.
13. *Glautier M.W.E.* Searching for accounting paradigms // The Accounting Historians Journal. – 1983. – Vol. 10, No. 1 – P. 51-68.
14. *Gouws D.G., Rehwinkel A.* Financial accounting and reporting: sustaining relevance in the present time paradigm // Meditari Accountancy Research. – 2004. – Vol. 12. No. 1. – P. 77–99.
15. *Mattessich R.V.* Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science. – London: Quorum Books, 1995. – 256 s.
16. *Nowak W.A.* Rachunkowość Sektora Publicznego. Koncepcje. Metody. Uwarunkowania. – Warszawa, Wydawnictwo Naukowe PWN, 1998. – 241 s.
17. *Riahi-Belkaoui A.* Accounting theory. – 5<sup>th</sup> edition, 2004. – 598 p.
18. Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports (American Accounting Association, 1977. – 61 p.
19. *Sterling R.R.* A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article // Journal of Accounting Research. – 1967. – Vol. 5, No. 1. – P. 95-112.
20. *Szychta A.* Teoria rachunkowosci Richarda Mattessicha w swietle podstawowych kierunkow rozwoju nauk rachunkowosci. – Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowosci w Polsce, 1996. – 256 s.
21. *Wells M.C.* A Revolution in Accounting Thought? // The Accounting Review. – July, 1976. – P. 471-482.

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – кандидат економічних наук, доцент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- розвиток бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці;
- моделі розвитку науки в бухгалтерському обліку;
- застосування енерго-ентропійного підходу в бухгалтерському обліку;
- розвиток “теорії зовнішнього середовища” в бухгалтерському обліку