

СТРАТЕГІЧНІ ОБЛІКОВІ ПАРАДИГМИ: КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ

©2020 ГРИНЬ В. П.

УДК 657.1
JEL: M41

Гринь В. П. Стратегічні облікові парадигми: критичний аналіз

Завданням статті є проведення аналізу існуючих підходів до виділення стратегічних облікових парадигм. Стаття базується на застосуванні парадигмальної моделі Т. С. Куна, яка дозволяє проаналізувати некумулятивний розвиток системи бухгалтерських наукових знань. Виділено та проаналізовано три основні напрями використання парадигмальної моделі розвитку науки Т. С. Куна при розробці облікового забезпечення стратегічного управління (розвиток бухгалтерського обліку в контексті парадигмальних змін системи стратегічного управління; формування нової парадигми на основі створення системи стратегічного обліку; парадигмальний розвиток системи обліку стратегічного спрямування). Обґрунтовано необхідність застосування поняття облікового стратегічного інформаційного простору як складової системи бухгалтерських наукових знань. Методологічною основою дослідження обрано комунікаційну теорію та концепцію інформаційного простору. Визначено місце облікового стратегічного інформаційного простору в обліковій системі в контексті розуміння бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи. На основі проведеного аналізу виділених підходів встановлено існування спільних причин виділення різних видів стратегічних облікових парадигм (створення теоретико-методологічних засад для успішної практичної реалізації концепції стратегічного обліку); існування різних назв подібних парадигм; нечіткість дотримання положень парадигмальної концепції Т. С. Куна; відсутність обґрунтування місця виділеної стратегічної облікової парадигми у складі системи бухгалтерських наукових знань.

Ключові слова: теорія обліку, стратегічний облік, стратегічна облікова парадигма, обліковий сигнал, стратегічні облікові комунікації.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-11-275-282>

Рис.: 2. **Бібл.:** 20.

Гринь Вікторія Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування, Запорізький національний університет (вул. Жуковського, 66, Запоріжжя, 69600, Україна)

E-mail: viktoriya_grin@ukr.net

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

UDC 657.1
JEL: M41

Gryn V. P. The Strategic Accounting Paradigms: A Critical Analysis

The task of the article is to analyze existing approaches to the allocation of strategic accounting paradigms. The article is based on the application of the paradigm model of T. S. Kuhn, allowing to analyze the non-accumulative development of the system of accounting scientific knowledge. The author allocates and analyses three main directions of using the T. S. Kuhn's paradigm model of development of science in the development of accounting provision for strategic management (development of accountance in the context of paradigm changes in the system of strategic management; formation of a new paradigm based on the creation of a strategic accounting system; paradigm development of the strategic accounting system). The need to apply the concept of accounting strategic information space as part of the system of accounting scientific knowledge is substantiated. The methodological basis of the research comprised the communication theory and the concept of information space. The place of accounting strategic information space in the accounting system is defined in the context of understanding accounting as an information-communication system. On the basis of the carried out analysis of the selected approaches, the author determines the existence of common reasons for the allocation of different types of strategic accounting paradigms (creation of theoretical-methodological principles for the successful practical implementation of the concept of strategic accounting); the existence of different names of similar paradigms; vague adherence to the provisions of the paradigm concept of T. S. Kuhn; lack of substantiation for the place of the allocated strategic accounting paradigm within the system of accounting scientific knowledge.

Keywords: accounting theory, strategic accounting, strategic accounting paradigm, accounting signal, strategic accounting communications.

Fig.: 2. **Bibl.:** 20.

Gryn Viktoriia P. – PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Zaporizhzhia National University (66 Zhukovskoho Str., 69600, Ukraine)

E-mail: viktoriya_grin@ukr.net

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

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку все більш відчутним стає наростання запитів стейкхолдерів стосовно інформації стратегічного спрямування про діяльність підприємства. Все це зумовлює приділення уваги вітчизняних і зарубіжних науковців даній проблематиці, що поступово проявилось у формуванні стратегічних облікових парадигм. Розробка подібних теоретичних конструктів є спробою сформулювати теоретико-методологічні засади системи стратегічного обліку під-

приємства, що мають стати відправною точкою для розробки методик стратегічного обліку, які забезпечуватимуть формування необхідної інформації, що відповідатиме запитам та інформаційним потребам внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів.

Вищенаведене зумовлює необхідність проведення аналізу стратегічних облікових парадигм, що виділяються вченими, виявлення їх спільних і відмінних рис, а також вивчення можливості їх безперешкодного впровадження в класичну модель системи

бухгалтерського обліку та проведення аналізу особливостей її розвитку на основі використання таких парадигм.

Питанням застосування парадигмальної концепції Т. С. Куна в бухгалтерському обліку присвячені праці В. М. Жука, К. І. Зуги, Б. Е. Кашінга, М. В. Корягіна, С. Ф. Легенчука, Н. М. Малюги, Т. Маука, Л. М. Пилипенка, М. С. Пушкаря, Я. В. Соколова, Т. О. Терентьєвої, М. М. Шигун та ін. Формування стратегічної облікової парадигми досліджували М. В. Болдуєв, Р. Ф. Бруханський, А. В. Грилицька, Н. Ю. Єршова, М. Ю. Криворучко, І. І. Криштопа, О. П. Кундря-Висоцька, П. О. Куцик, І. О. Макаренко, А. А. Пилипенко, В. З. Семанюк, В. Є. Труша, Т. М. Чебан, І. Й. Яремко.

Мета статті полягає у проведенні аналізу існуючих підходів до виділення стратегічних облікових парадигм.

Сьогодні дослідниками достатньо широко використовується парадигмальна модель розвитку науки Т. С. Куна в бухгалтерських наукових дослідженнях, пов'язаних з розвитком обліково-аналітичної підтримки системи стратегічного управління. Це пов'язано як зі здійсненням парадигмального аналізу розвитку системи стратегічного управління та встановленням його впливу на систему бухгалтерського обліку, так і з виділенням парадигм стратегічного обліку, стратегічної бухгалтерії, облікового забезпечення стратегічного управління, тобто різносистемних складових, що стосуються безпосередньо облікової системи підприємства, яка має стратегічне спрямування. Таким чином, можна виділити три групи напрямів використання парадигмальної моделі розвитку науки Т. С. Куна в контексті розробки облікового забезпечення стратегічного управління (рис. 1).

Представники першого напрямку (М. В. Болдуєв, Р. Ф. Бруханський, Н. Ю. Єршова, І. І. Криштопа, В. З. Семанюк) не наголошують на тому, що на сьогодні відбуваються певні революційні зміни у складі системи бухгалтерського обліку в контексті необхідності забезпечення надання облікової інформації стратегічного спрямування. Однак вони відмічають виникнення аномалій, кризових ситуацій і револю-

ційних явищ у системі стратегічного управління, яка в останні роки зазнає значних змін, а також аналізують вплив таких змін на систему бухгалтерського обліку та звітності підприємств. Водночас окремі з цих авторів на фоні існуючих кардинальних змін, що відбуваються в системі управління, також загострюють увагу на появі нової стратегічної парадигми обліку, виходячи з того, що система бухгалтерського обліку виконує забезпечувальну функцію відносно системи управління підприємством. Адже лише слідування подібним шляхом дозволяє забезпечити належний рівень релевантності облікової інформації існуючим і новим запитам різних груп стейкхолдерів.

Розвиток даного напрямку досліджень бере свої витoki зі статті класиків стратегічного менеджменту К. К. Прахалада та Г. Хемела (С. К. Prahalad, G. Hamel) [19], присвяченої формуванню нової управлінської парадигми наукових досліджень, пов'язаних з розвитком наукових вчень у сфері стратегії підприємства. У ній автори розкрили визначальні особливості економічних трансформацій, що відбулися на той час (початок 1990 рр.) та обґрунтували необхідність пошуку нових підходів до формування нової парадигми стратегії, що сприятиме забезпеченню конкурентоспроможності компаній. В умовах формування нової парадигми стратегії важливу роль має відігравати система бухгалтерського обліку як основний постачальник інформації для прийняття рішень, зокрема вона має бути налаштована на ті вимоги користувачів інформації, які з'являться в результаті формування такої нової парадигми.

Одним із перших серед вітчизняних учених дане питання підняв М. В. Болдуєв, наголошуючи на зміні традиційної управлінської парадигми на сучасну парадигму, що привело до виникнення стратегічної бухгалтерії [1, с. 122]. До основних відмінностей нової від старої парадигми належить включення до її складу факторів зовнішнього середовища, вплив яких також має відобразитися в бухгалтерській звітності. Подібної позиції також дотримується В. З. Семанюк, на думку якої стратегічна парадигма управління вимагає зміни традиційної системи обліку на стратегічно-орі-

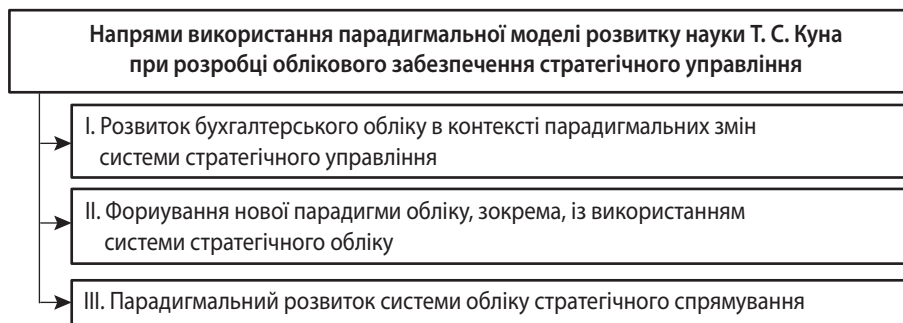


Рис. 1. Напрями використання парадигмальної моделі розвитку науки Т. С. Куна при розробці облікового забезпечення стратегічного управління

ентовану, щоб оцінити вплив на результати діяльності підприємства зовнішніх чинників і дій, ризиків і невизначеності, управління змінами, генерації чи створення знань [14, с. 239], а також І. І. Криштопою, яка в умовах запровадження нової парадигми управління підприємницькою діяльністю інтегрованих структур наголошує на необхідності ролі в ній стратегічного обліку [8, с. 39]. Водночас жоден з вищенаведених авторів не наводить переконливих аргументів і пропозицій стосовно того, яким чином можна забезпечити відображення подібних факторів зовнішнього середовища в чинній системі бухгалтерського обліку, залишаючи існуючий рівень довіри до неї без змін.

Найбільш ґрунтовно та детально серед вітчизняних учених дане питання було розкрито проф. Р. Ф. Бруханським, яким досліджено зміни управлінської парадигми, а також безпосередньо зміни різних версій стратегічної парадигми обліку, старої та нової, та обґрунтовано причини відмінностей між ними (розвиток зовнішнього середовища та форм і методів стратегічного управління). Разом із тим, автор констатує неможливість виділення окремої стратегічної парадигми обліку [3, с. 19] паралельно з переходом до нової стратегічної управлінської парадигми внаслідок недостатнього рівня розвитку теоретико-методологічних засад стратегічного обліку, однак припускає можливість її виникнення в майбутньому у випадку розробки таких засад на основі використання міждисциплінарного підходу.

Проф. Н. Ю. Єршова [6, с. 158–159] також провела дослідження взаємозв'язку етапів розвитку управлінських парадигм (класичної, неокласичної) та управлінського обліку, що дозволило їй визначити фактори, що зумовили перехід до нових парадигм (розвиток зовнішнього середовища, ускладнення управлінських структур підприємств, розвиток внутрішньокорпоративних знань), а також обґрунтувати ті зміни, які відбуваються в системі управлінського обліку під час процесу переходу від однієї управлінської парадигми до іншої.

Представники *другого напрямку* наголошують на необхідності формування нової парадигми бухгалтерського обліку у відповідь на появу нових викликів з боку управлінських інформаційних систем та економічних систем у ХХІ столітті. При формуванні такої комплексної облікової парадигми, як вважають автори (А. В. Гриліцька, М. В. Корягін, М. Ю. Криворучко, П. О. Куцик, І. О. Макаренко, А. А. Пилипенко, І. Й. Яремко), мають бути враховані всі сучасні облікові концепції, зокрема концепція стратегічного обліку. Так, на думку А. В. Гриліцької та М. Ю. Криворучко, оскільки менеджери потребують різну інформацію за змістом, то нова інформаційна парадигма для забезпечення потреб підприємств, що функціонуватимуть у мережевому суспільстві, має розроблятися зі спря-

муванням на стратегічний, управлінський та фінансовий облік [5, с. 89–90]. Подібної позиції щодо ролі стратегічного обліку у формуванні нової облікової парадигми займає І. О. Макаренко [10, с. 86]. Автор запропонувала структуру парадигми обліку, звітності, аудиту сталого розвитку, у складі якої нею також виокремлено стратегічний облік, який є невід'ємною характеристикою даної парадигми.

Проф. І. Й. Яремко також вважає, що сучасна парадигма системи бухгалтерського обліку повинна формуватися як синтез операційного та стратегічного видів (концепцій) обліку. Основною метою такої інтеграції досліджень є встановлення логічного зв'язку між різними окремими узагальненнями, гіпотезами та доведеними положеннями у сфері обліку, що необхідно для розроблення адекватної теорії обліку [16, с. 249]. Тобто основною причиною виділення нової парадигми обліку, яка буде характеризувати теоретико-концептуальні засади функціонування стратегічного обліку, є необхідність забезпечення адекватності обліку сучасному рівню інформаційних потреб економічних агентів, про що наголошують також у результаті аналізу історичного розвитку парадигм бухгалтерської звітності проф. М. В. Корягін і проф. П. О. Куцик. Автори відмічають, що необхідність використання в процесі прийняття рішень інформації про стан зовнішнього середовища підприємства, що характеризує стратегічні пріоритети його подальшого розвитку, також є однією з причин передумов виникнення нової парадигми звітності [7, с. 62].

Проф. А. А. Пилипенко та Д. Р. Пилипенко [11, с. 196–200] вбачають розвиток облікової парадигми через її інтеграцію із системами стратегічного управління підприємств, що може відбуватися через впровадження сучасних концепцій менеджменту. Такі концепції, які знаходять своє впровадження в діяльності підприємств, висувають нові вимоги до облікової системи, зокрема щодо формування облікової інформації, яка б відповідала стратегічним потребам суб'єктів управління підприємством. Подібну позицію щодо подальшого розвитку чинної облікової парадигми також займає М. В. Рета, за поглядами якої управлінські концепції визначають інформаційні вимоги сучасного бухгалтерського обліку, і тому розвиток парадигми бухгалтерського обліку має відбуватися в напрямі підвищення його сприяння розробці та реалізації ділової стратегії підприємства [12, с. 287]. На нашу думку, система бухгалтерського обліку не може розвиватись відокремлено від системи управління підприємством, а тому повинна обов'язково враховувати всі особливості її динамічного розвитку в умовах формування нових організаційних структур, тотальної інформатизації їх діяльності та глобалізації світової економіки.

Представники *третього напрямку* безпосередньо відмічають виникнення стратегічної парадигми бухгалтерського обліку, використовуючи при цьому

різні назви та різні критерії щодо виокремлення даного поняття. При цьому значна кількість учених при виділенні нової стратегічної парадигми обліку взагалі не вказує на застосування теоретичної концепції Т. С. Куна, що не дозволяє зрозуміти, який теоретичний базис був закладений ними в основу розуміння виділеного поняття, що в цілому не дає адекватно інкорпорувати подібні пропозиції в загальну систему наукових знань у сфері бухгалтерського обліку. Подібне застосування нових теоретичних конструктів у бухгалтерському обліку, незважаючи на всі позитивні моменти щодо розв'язання за їх допомогою існуючих нагальних проблем у даній сфері, є однією з причин розмивання базових теоретичних засад бухгалтерського обліку, які не дозволяють сформулювати цілісну та зрозумілу систему бухгалтерських наукових знань.

Вперше окрему парадигму, яка характеризує роль бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління, у 1993 р. виділили Дж. К. Шанк, В. Говіндараджан (*J. K. Shank, V. Govindarajan*). Автори ідентифікували той факт, що концепція стратегічного управління витратами частково є несумісною з чинною парадигмою управлінського обліку, внаслідок чого ними було запропоновано виділяти парадигму стратегічного управління витратами, що має змінити існуючу парадигму. Вона має такі відмінні характеристики:

- 1) основний акцент при аналізі витрат здійснюється на зовнішні фактори;
- 2) метою аналізу витрат, окрім традиційних елементів (утримання конкурентних переваг, приділення уваги, вирішення проблем), є підтримка реалізації стратегій (лідерство по витратах, диференціація продукції);
- 3) розуміння здійснених витрат як функції стратегічних виборів [20, р. 27].

Таким чином, визначальним внеском авторів було обґрунтування аномальних явищ у сфері інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств, які призводять спочатку до кризи системи управлінського обліку, зокрема її базових установок, а в майбутньому мають спричинити зміну парадигми управлінського обліку новою парадигмою стратегічного управління витратами.

Безпосередньо стратегічну парадигму обліку дещо пізніше виділив проф. Р. Маттессіч (*R. Mattessich*) у своїй фундаментальній праці, де розглядалася роль бухгалтерського обліку в системі управління [18, р. 125–136]. Зокрема, у запропонованій автором парадигмальній класифікації було виділено стратегічно-інформаційну парадигму обліку, виходячи з якої основною метою обліку є орієнтація на потреби суб'єктів стратегічного менеджменту та побудова таких організаційно-методологічних засад облікової системи, які б забезпечували задоволення інформаційних потреб таких суб'єктів.

Серед українських учених вперше питання необхідності побудови парадигми стратегічного обліку, яка вважалась основним напрямом удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва, було поставлено в дисертації В. Ф. Яценко (2006 р.) [17, с. 3]. У подальшому в її дослідженні разом з В. Є. Трушем і Т. М. Чебан [15, с. 379–381] було розкрито змістовні характеристики даної парадигми (структурні частини обліку; об'єкти обліку; суб'єкти обліку; моделі облікової політики; склад і зміст звітності). Визначальною особливістю позиції, дотримуваної авторами, було розуміння стратегічного обліку як мегасистеми, яка є сукупністю різних видів обліку та інших управлінських підсистем (стратегічного планування, контролінгу), що створена з метою підтримки прийняття стратегічних рішень з орієнтацією на довгострокову перспективу.

Досліджуючи теоретико-методологічні проблеми формування стратегічної бухгалтерії, проф. М. В. Болдуєв [1, с. 123] також виділив стратегічну парадигму обліку, яка змінює парадигму управлінського обліку. Основу даної парадигми складає концептуальна побудова стратегічної бухгалтерії, що включає теоретичні та організаційні засади здійснення стратегічного управлінського обліку. Основними недоліками пропозицій автора є їх значна несумісність з традиційними обліковими процедурами, які здійснюються сьогодні на підприємствах в умовах застосування національних П(С)БО та організації системи бухгалтерського обліку із використанням інформаційно-комп'ютерних систем і технологій.

Значну увагу обґрунтуванню сутності стратегічної парадигми бухгалтерського обліку приділила О. П. Кундря-Висоцька, якою було як виділено чинники, що впливають на її формування, так і розкрито її основні змістовні характеристики (компоненти). Безпосередньо не посилаючись на модель аналізу розвитку науки Т. С. Куна, автор зазначає, що парадигма стратегічного обліку приходить на зміну парадигмі управлінського обліку [9, с. 138] і відрізняється від попередньої парадигми орієнтацією на фактори зовнішнього середовища, ризики та невизначеність. Водночас значна кількість інструментів управлінського обліку теж впроваджуються в діяльність підприємств з метою мінімізацію ризиків їх діяльності та усунення інформаційної невизначеності, що свідчить про те, що пропонується О. П. Кундрею-Висоцькою стратегічна парадигма обліку не має революційних відмінностей від попередньої парадигми. Також автор не надає відповіді на питання, яким чином буде відбуватися забезпечення обліковою інформацією осіб, відповідальних за реалізацію оперативного та тактичного управління на підприємстві. Основні змістовні характеристики запропонованої парадигми наведено на *рис. 2*.

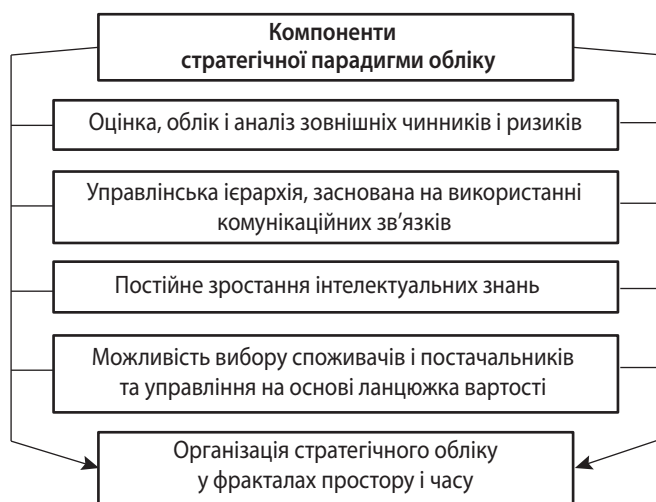


Рис. 2. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку за О. П. Кундрю-Висоцькою [9, с. 138]

Порівнявши аналіз виділених автором змістовних характеристик стратегічної парадигми обліку (див. рис. 2), можна констатувати, що окрім оцінки, обліку та аналізу зовнішніх чинників і ризиків, усі інші її компоненти також притаманні чинній парадигмі бухгалтерського обліку. При цьому також слід враховувати, що значна частина зовнішніх ризиків теж враховується в системі обліку через формування цілого ряду резервів і заощаджень підприємства. Розглядуване поняття територіальних фракталів є подібним до сегментної звітності, яка має тривалу практику формування як у рамках управлінського обліку, так і вже тривалий час практика її складання регулюється МСФЗ. Вищенаведене переконливо засвідчує сумнівність виділення автором стратегічної парадигми бухгалтерського обліку, враховуючи існуючі критерії до виділення парадигм, сформовані Т. С. Куном. З іншого боку, автор не розкриває механізм відображення в системі стратегічного обліку чинників зовнішнього середовища, лише зазначаючи, що для цього слід використовувати інжинірингові інструменти. Таким чином, запропонована О. П. Кундрю-Висоцькою стратегічна парадигма обліку не забезпечує розуміння чіткої її відмінності від парадигми управлінського обліку та не дозволяє зрозуміти, які теоретико-методологічні засади слід використовувати для обліку тих об'єктів, щої складають її основу.

На думку О. Є. Власової [4, с. 105] основною причиною необхідності побудови парадигми організації стратегічного управлінського обліку є недостатнє інформаційне забезпечення прийняття ефективних стратегічних управлінських рішень і нездатність оптимізації витрат, що в цілому виливається в неспроможність збереження конкурентних переваг підприємства. Водночас автор не розкриває особливості змістовного наповнення даної парадигми та не виділяє її відмінності порівняно з іншими обліковими парадигмами.

І. М. Боярко [2, с. 81], розглядаючи питання формування стратегічно орієнтованої системи обліку, обґрунтувала необхідність розробки теоретичного базису для її більш ефективного впровадження в практичну діяльність підприємств, що слід здійснювати шляхом побудови стратегічної глобальної облікової парадигми. В основу даної парадигми автор покладає шість основних підходів (праксеологічний, ситуативний (сценарний), процесний, архітектурний, синергетичний та інтеграційний), які мають комбіновано застосовуватися для її подальшого ефективного розвитку.

Проф. І. Б. Садовська та К. Є. Нагірська відмічають, що в умовах сталого розвитку економіки назріває інжинірингова парадигма стратегічного управлінського обліку, яка потребує наукового обґрунтування інжинірингової теорії та праксеології [13, с. 421]. Для формування такої парадигми необхідним є застосування інжинірингового підходу, що дозволяє здійснювати моделювання обліково-аналітичних процесів на підприємстві для формування облікової інформації стратегічного спрямування. Разом із тим, наголошуючи на актуальності побудови інжинірингової парадигми стратегічного управлінського обліку, автори не розкривають її змістовного наповнення та не визначають її відмінностей від інших облікових парадигм, зокрема парадигм управлінського обліку, що виділяються сьогодні вченими.

ВИСНОВКИ

Проведений аналіз стратегічних облікових парадигм, які виділяються сучасними вченими і дослідниками, дозволив дійти певних висновків, які дозволяють визначити причини їх виокремлення, мету їх розробки та перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку в результаті їх остаточного закріплення.

1. Спільною є причина виділення різних видів стратегічних облікових парадигм – створення теоретико-методологічних засад для успішної практичної реалізації концепції стратегічного (стратегічно-орієнтованого, прогнозного) обліку, тобто створення передумов для формування такої облікової системи, яка забезпечуватиме адекватне реагування на стратегічні виклики та збурення у внутрішньому та зовнішньому середовищі підприємства, а також забезпечуватиме інформаційну підтримку розробки нових і коригування існуючих стратегічних ініціатив шляхом формування інформації стратегічного спрямування та прогнозного характеру.
2. Існують значні відмінності в поглядах авторів щодо назви парадигми обліку, яка характеризує його роль в інформаційній підтримці стратегічного управління. Зокрема, авторами пропонуються різноманітні інтерпретації назви (парадигма стратегічного управління витратами, стратегічна парадигма обліку, парадигми організації стратегічного управлінського обліку, інжинірингова парадигма стратегічного управлінського обліку тощо), що є свідченням відсутності єдності в поглядах учених щодо даного питання в сучасних умовах.
3. Недостатнім є обґрунтування змістовного наповнення існуючих стратегічних облікових парадигм, унаслідок чого вони є достатньо схожими на інші теоретичні конструкції у сфері стратегічного бухгалтерського обліку, що ставить під сумнів доцільність застосування парадигмального методу Т. С. Куна для відображення процесів формування системи бухгалтерських наукових знань у частині системи стратегічного обліку.
4. Переважна більшість авторів не приділяє належної уваги впровадженню виділених ними стратегічних облікових парадигм у чинну систему бухгалтерських наукових знань, що не дозволяє відрізнити відмінність таких пропозицій від попередніх наукових новацій дослідників у сфері бухгалтерського обліку. З позиції подальшого розвитку облікової науки та практики формування облікової інформації велике значення має побудова комплексних теоретичних засад стратегічного обліку, що забезпечуватимуть необхідні передумови для формування методичних та організаційних засад функціонування стратегічно-орієнтованої облікової системи на підприємствах. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Болдуєв М. В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. № 3. С. 122–128. URL: https://web.znu.edu.ua/herald/issues/2010/Vest_Ek7-3-2010-PDF/122-128.pdf
2. Боярко І. М. Праксеологічні та ситуаційний підходи у формуванні системи стратегічного обліку. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2016. Вип. 2. С. 80–90.
3. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект. *Облік і фінанси*. 2014. № 3. С. 15–20. URL: <http://dSPACE.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/1769/1/03зміна%20управлінських%20парадигм%20як%20фактор.pdf>
4. Власова О. Є. Науково-методичні засади організації стратегічного управлінського обліку в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. *Комунальне господарство міст. Серія «Економічні науки»*. 2014. Вип. 115. С. 105–110. URL: <https://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/4513/4482>
5. Грилицька А. В., Криворучко М. Ю. Сучасні парадигми й тенденції розвитку бухгалтерського обліку в мережевому суспільстві. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2018. № 4. С. 88–93.
6. Єршова Н. Ю. Розвиток теоретичних засад стратегічного управлінського обліку в контексті трансформації управлінських парадигм. *Вісник Одеського національного університету. Серія «Економіка»*. 2017. Т. 22. Вип. 2. С. 156–162. URL: http://visnyk-onu.od.ua/journal/2017_22_2/35.pdf
7. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2016. 276 с.
8. Криштопа І. І. Побудова стратегічного обліку об'єднаного бізнесу : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 578 с.
9. Кундря-Висоцька О. П. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку. *Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 3. С. 137–139. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/66803/62365>
10. Макаренко І. О. Інтеграція сучасних видів та концепції бухгалтерського обліку для цілей сталого розвитку. *Фінансовий простір*. 2017. № 1. С. 83–88. URL: <https://fp.cibs.ubs.edu.ua/index.php/fp/article/view/504/502>
11. Пилипенко А. А., Пилипенко Д. Р. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань. *Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 3. С. 196–200. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/66838/62390>
12. Рета М. В. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку. *Бізнес Інформ*. 2014. № 10. С. 287–293. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2014-10_0-pages-287_293.pdf
13. Садовська І. Б., Нагірська К. Є. Стратегічні орієнтири управлінського обліку в економіці сталого розвитку. *Економічний форум*. 2015. № 3. С. 419–424.
14. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 236–241. URL: <http://ena.lp.edu.ua/>

- xmlui/bitstream/handle/ntb/12477/47_236-241_Vis_722_menegment.pdf?sequence=1&isAllowed=y
15. Труш В. Є., Чебан Т. М., Яценко В. Ф. Сучасна парадигма стратегічного обліку. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2007. № 577. С. 379–384.
 16. Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2010. № 691. С. 246–252. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/10012/1/38.pdf>
 17. Яценко В. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами виробництва на підприємстві (на прикладі підприємств будівництва) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 20 с.
 18. Mattessich R. *Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science*. London : Quorum Books, 1995. 304 p.
 19. Prahalad C. K., Hamel G. Strategy as a Field of Study: Why Search for a New Paradigm? *Strategic Management Journal*. 1994. Vol. 15. Special Issue: Strategy: Search for New Paradigms. P. 5–16.
 20. Shank J. K., Govindarajan V. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. Free Press, 2008. 272 p.
 - istics of the Strategic Accounting Paradigm]. *Visnyk ZhDTU*. Serii «Ekonomiczni nauky». 2010. <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/66803/62365>
 - Makarenko, I. O. "Intehratsiia suchasnykh vydiv ta kontseptsii bukhhalterskoho obliku dlia tsilei staloho rozvytku" [Integration of Modern Types and Concepts of Accounting for Sustainable Development]. *Finansovy prostrir*. 2017. <https://fp.cibs.ubs.edu.ua/index.php/fp/article/view/504/502>
 - Mattessich, R. *Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science*. London: Quorum Books, 1995.
 - Prahalad, C. K., and Hamel, G. "Strategy as a Field of Study: Why Search for a New Paradigm?" *Strategic Management Journal*, vol. 15, special issue: Strategy: Search for New Paradigms (1994): 5-16.
 - Pylypenko, A. A., and Pylypenko, D. R. "Rozvytok oblikovoi paradyhmy v konteksti suchasnykh teorii menedzhmentu ta protsesiv poshyrennia innovatsiinykh znan" [Development of the Accounting Paradigm in the Context of Modern Management Theories and Processes of Dissemination of Innovative Knowledge]. *Visnyk ZhDTU*. Serii «Ekonomiczni nauky». 2010. <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/66838/62390>
 - Reta, M. V. "Stanovlennia i rozvytok paradyhmy bukhhalterskoho obliku" [The Formation and Development of the Accounting Paradigm]. *Biznes Inform*. 2014. https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2014-10_0-pages-287_293.pdf
 - Sadovska, I. B., and Nahirska, K. Ye. "Stratehichni oriientyry upravlinskoho obliku v ekonomitsi staloho rozvytku" [Strategic Management Accounting Guidelines in the Economy Sustainable Development]. *Ekonomiczny forum*, no. 3 (2015): 419-424.
 - Semaniuk, V. Z. "Oblik dlia stratehichnogo upravlinnia: problemy teoretichnoi kontseptualizatsii" [Accounting for Strategic Management: Problems of Theoretical Conceptualization]. *Visnyk Natsionalnogo universytetu «Lvivska politekhnika»*. 2012. http://ena.lp.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/ntb/12477/47_236-241_Vis_722_menegment.pdf?sequence=1&isAllowed=y
 - Shank, J. K., and Govindarajan, V. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. Free Press, 2008.
 - Trush, V. Ye., Cheban, T. M., and Yatsenko, V. F. "Suchasna paradyhma stratehichnogo obliku" [Modern Paradigm of Strategic Accounting]. *Visnyk Natsionalnogo universytetu «Lvivska politekhnika»*, no. 577 (2007): 379-384.
 - Vlasova, O. Ye. "Naukovo-metodychni zasady orhanizatsii stratehichnogo upravlinskoho obliku v ramkakh systemy oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia pidpriemstvom" [Scientific and Methodological Principles of Organization of Strategic Management Accounting within the System of Accounting and Analytical Support of Enterprise Management]. *Komunalne hospodarstvo mist*. Serii «Ekonomiczni nauky». 2014. <https://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/4513/4482>
 - Yaremko, I. I. "Kontseptsii i paradyhmy bukhhalterskoho obliku yak systema naukovykh osnov teorii" [Conceptions and Paradigms of Record-Keeping as System of Scientific Bases of Theory]. *Visnyk Natsionalnogo universytetu «Lvivska politekhnika»*. 2010. <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/10012/1/38.pdf>

REFERENCES

- Boiarko, I. M. "Prakseologichni ta sytuatsiyni pidkhody u formuvanni systemy stratehichnogo obliku" [Praxeological and Situational Approaches in the Formation of Strategic Accounting]. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky*, no. 2 (2016): 80-90.
- Bolduiev, M. V. "Kontseptualni pidkhody formuvannia stratehichnoi bukhhalterii" [Conceptual Approaches Forming Strategic Accountancy]. *Visnyk Zaporizkoho natsionalnogo universytetu*. 2010. https://web.znu.edu.ua/herald/issues/2010/Vest_Ek7-3-2010-PDF/122-128.pdf
- Brukhanskyi, R. F. "Zmina upravlinskykh paradyhm yak faktor rozvytku bukhhalterskoho obliku: stratehichni aspekt" [Change of Management Paradigm as a Factor in Development of Accounting: Strategic Aspects]. *Oblik i finansy*. 2014. <http://dSPACE.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/1769/1/03zmina%20upravlinjskikh%20paradyhm%20yak%20faktor.pdf>
- Hrylytska, A. V., and Kryvoruchko, M. Yu. "Suchasni paradyhmy i tendentsii rozvytku bukhhalterskoho obliku v merezhevomu suspilstvi" [Modern Paradigms and Progress of Record-Keeping Trends are in Network Society]. *Naukovyi visnyk Poltavskoho universytetu ekonomiky i torhivli*, no. 4 (2018): 88-93.
- Korlahin, M. V., and Kutsyk, P. O. *Problemy ta perspektyvy rozvytku bukhhalterskoi zvitnosti* [Problems and Prospects of Financial Reporting Development]. Kyiv: Interservis, 2016.
- Kryshchop, I. I. "Pobudova stratehichnogo obliku obiednanoho biznesu" [Construction of Strategic Accounting of Joint Business]: *dys. ... d-ra ekon. nauk* : 08.00.09, 2016.
- Kundria-Vysotska, O. P. "Zmistovni kharakterystyky stratehichnoi paradyhmy obliku" [Substantive Character-

Yatsenko, V. F. "Oblikovo-analitychne zabezpechennia stratehichnoho upravlinnia vytratamy vyrobnytstva na pidpriemstvi (napryklad pidpriemstv budivnytstva)" [Accounting and Analytical Support of Strategic Management of Production Costs at the Enterprise (on the Example of Construction Enterprises)]: *avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk* : 08.06.04, 2006.

Yershova, N. Yu. "Rozvytok teoretychnykh zasad stratehichnoho upravlyns'koho obliku v konteksti transformatsii upravlyns'kykh paradyhm" [Development of Theoretical Foundations of Strategic Management Accounting in Context of the Transformation of Management Paradigm]. *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Seriya «Ekonomika»*. 2017. http://visnyk-onu.od.ua/journal/2017_22_2/35.pdf

УДК 631.162
JEL: M41; L25; P42

ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИКЛАДІ ПРАТ «УКРАЇНЬСЬКА ЗАЛІЗНИЦЯ»

©2020 НАГОРНА І. В., ГАЛКІНА Ю. Ю.

УДК 631.162
JEL: M41; L25; P42

Нагорна І. В., Галкіна Ю. Ю. Шляхи оптимізації витрат підприємства на прикладі ПРАТ «Українська залізниця»

Мета статті полягає у знаходженні шляхів оптимізації витрат на виробничому підрозділі «Експлуатаційне вагонне депо Куп'янськ» регіональної філії «Південна залізниця» Приватного акціонерного товариства «Українська залізниця» на основі виконаного аналізу складу та структури витрат, рентабельності, впливу величини витрат на показники діяльності, рівня витрат на 1 грн реалізованих послуг та операційного аналізу. Розглянуто погляди науковців на термін «витрати». Визначено, що управління витратами є досить складним і важливим процесом у здійсненні господарської діяльності та визначення якості подальших результатів підприємства. Досліджено основні методологічні основи управління витратами, економічний стан підприємства. Запропоновано оптимізаційні заходи щодо подальшого розвитку підприємства, які дозволять ефективніше використовувати його ресурси, збільшити обсяг продажів і максимізувати прибуток. Наведено рекомендації щодо управління витратами підприємства, які стимулюють зростання конкурентоспроможності. Акцентовано увагу на механізмі мінімізації витрат підприємства в загальній сумі чистого доходу, адже ефективне використання витрат не може бути здійснене без структурних змін у сфері їх управління. Виявлено, що управління витратами – це пов'язаний між собою комплекс робіт, який формує та впливає на поведінку витрат під час здійснення господарської діяльності, а також спрямований на досягнення оптимального рівня витрат. Запропоновані заходи щодо оптимізації витрат можуть використовуватися керівниками та менеджерами підприємства для прийняття обґрунтованих рішень стосовно перспективного розвитку підприємства.

Ключові слова: витрати, оптимізація витрат, управління витратами, собівартість, аналіз, послуги залізничних перевезень, ефективність підприємства.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-11-282-287>

Рис.: 2. Табл.: 5. Бібл.: 8.

Нагорна Ірина Володимирівна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри міжнародного бізнесу, фінансів та обліку, Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету (пров. Отакара Яроша, 8, Харків, 61045, Україна)

E-mail: nagornaya.iv@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7609-8580>

Галкіна Юлія Юріївна – магістрантка, Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету (пров. Отакара Яроша, 8, Харків, 61045, Україна)

E-mail: yuliahalkina98@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1914-0065>

UDC 631.162
JEL: M41; L25; P42

Nagorna I. V., Halkina Yu. Yu. The Ways to Optimize Costs of Enterprise on the Example of PJSC «Ukrainian Railways»

The article is aimed at finding ways to optimize costs at the production subdivision «Operational wagon depot Kupyansk» of the Regional division «Southern Railway» of the Private Joint Stock Company «Ukrainian Railways» on the basis of the performed analysis of the composition and structure of costs, profitability, the impact of the amount of costs on performance indicators, the level of costs per 1 UAH of the consummated services, and operational analysis. The views of scholars on the term «costs» are explored. It is defined that cost management is quite a complex and important process in the course of carrying out economic activity along with determining the quality of further results of enterprise. The main methodological bases of cost management, economic condition of the enterprise are researched. Optimization measures for further development of the enterprise are proposed, which will allow to use its resources more efficiently, to achieve an increase sales and maximize profits. The authors provide recommendations on managing the enterprise costs in order to stimulate the growth of competitiveness. The focus is placed on the mechanism of minimizing the costs of the enterprise in the total amount of net income, because efficient use of costs can not be carried out without structural changes in the sphere of their management. It is identified that cost management is an interconnected complex of works, which forms and influences the behavior of costs during economic activity, as well as is aimed at achieving the optimal level of costs. The proposed measures as to optimizing costs can be used by directors and managers of the enterprise to make informed decisions on the prospective development of the enterprise.

Keywords: costs, cost optimization, cost management, self-cost, analysis, rail transportation services, efficiency of enterprise.

Fig.: 2. Tabl.: 5. Bibl.: 8.