

УДК 657.37

Макаренко І.О.

*кандидат економічних наук, докторант  
кафедри фінансів, банківської справи та страхування  
Сумського державного університету*

## НАУКОВІ ПІДХОДИ ТА ТЕОРІЇ, ЩО ФОРМУЮТЬ ПАРАДИГМУ ОБЛІКУ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

### SCIENTIFIC APPROACHES AND THEORIES THAT CREATED SUSTAINABILITY ACCOUNTING PARADIGM

#### АНОТАЦІЯ

У статті систематизовано наукові підходи до розвитку теорії бухгалтерського обліку і парадигм обліку на основі вчень Т. Куна, І. Лакатоса, Л. Лаудана. Автор пропонує для дослідження парадигми обліку, звітності та аудиту сталого розвитку застосовувати трансдисциплінарний підхід. Фокусування на синергетичному, фрактальному, герменевтичному та евристичному філософських підходах дасть змогу структурувати та описати цю парадигму. До числа наукових теорій в межах цих підходів необхідно віднести фундаментальні і локальні теорії, які можна структурувати за суспільним, фінансово-економічним і суто обліковим напрямками. Автор підкреслює доцільність їх синтезу для формування цілісної теоретичної архітектури нової парадигми.

**Ключові слова:** облік сталого розвитку, звітність зі сталого розвитку, парадигма, теорія бухгалтерського обліку, науковий підхід.

#### АННОТАЦИЯ

В статье систематизированы научные подходы к развитию теории бухгалтерского учета и парадигм учета на основе учений Т. Куна, И. Лакатоса, Л. Лаудана. Автор предлагает для исследования парадигмы учета, отчетности и аудита устойчивого развития применять трансдисциплинарный подход. Фокусирование на синергетическом, фрактальном, герменевтичном и эвристическом философских подходах позволит структурировать и описать эту парадигму. К числу научных теорий в рамках этих подходов необходимо отнести фундаментальные и локальные теории, которые можно структурировать по общественным, финансово-экономическим и чисто учетным направлениям. Автор подчеркивает целесообразность их синтеза для формирования целостной теоретической архитектуры новой парадигмы.

**Ключевые слова:** учет устойчивого развития, отчетность по устойчивому развитию, парадигма, теория бухгалтерского учета, научный подход.

#### ANNOTATION

The article systematized scientific approach to the development of accounting theory and accounting paradigms based on researches by T. Kuhn, I. Lakatos, L. Laudan. To study sustainability accounting, reporting and auditing paradigm author proposes to apply transdisciplinary approach. Focusing on synergetic, fractal, hermeneutic and heuristic philosophical approaches allows structuring and describing this paradigm. Among the scientific theories within these approaches basic and local theories should be mentioned and can be structured by social, financial, economic direction. The author emphasizes the feasibility of fusion to form a coherent theoretical architecture of the new paradigm.

**Keywords:** sustainability accounting, sustainability reporting, paradigm, theory of accounting, scientific approach.

**Постановка проблеми.** Процес формування нових парадигм бухгалтерського обліку, що відображають об'єктивний історичний процес його трансформації, супроводжується переглядом теоретичних концептів, методологем та підходів до розуміння і вивчення обліку та об-

лікових конструкцій. Базуючись на комплексі поглядів, уявлень, ідей, спрямованих на пояснення явищ, процесів і зв'язків між ними, концепції складають теоретичний каркас будь-якої науки, зокрема бухгалтерського обліку. До числа найбільш відомих у межах традиційної парадигми обліку належать концепції збереження капіталу, справедливої вартості, безперервної діяльності компанії тощо.

Парадигма обліку, звітності, аудиту сталого розвитку (ОЗАСР), на відміну від традиційної парадигми, ґрунтуючись на концепції метарівня, тобто концепції сталого розвитку, дає поштовх до розвитку таких нових облікових концепцій, як концепція капіталів та доданої вартості, мультистейкхолдерський підхід, концепція інтегрованої звітності. При цьому дослідницький підхід як вихідний принцип чи переконання, що застосовується вченими в процесі наукових досліджень у сучасних облікових працях, може бути структурований за рівневим принципом – на парадигмальному рівні та прикладному. Кожен науковий підхід оперує системою теорій, які відносно парадигми ОЗАСР набувають трансдисциплінарного характеру і потребують уточнення стосовно вимірів сталого розвитку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Методологія наукового пізнання Т. Куна, І. Лакатоса, П. Фейерабенда, Л. Лаудана та інших філософів широко представлена як засіб дослідження проблем парадигмального розвитку бухгалтерського обліку. Широкого висвітлення питання формування науково-методологічного підґрунтя до вивчення теорії бухгалтерського обліку набуло у працях вітчизняних і зарубіжних вчених, а саме у роботах С.Ф. Легенчука, С.Ф. Голова, Я.В. Соколова, М.В. Корягіна, І.Й. Яремка.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Водночас названі науковці приділяють основну увагу розвитку теоретико-методологічних конструкцій в межах традиційної парадигми обліку індустріальної системи суспільного розвитку. Питання формування методології наукового дослідження нової парадигми обліку в умовах панування ідеології сталого розвитку, концепцій відповідального інвестування потребують ґрунтового дослідження.

**Мета статті** полягає у формуванні системи наукових підходів та теорій, на які спирається парадигма ОЗАСР.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сьогодні у царині досліджень парадигмального розвитку бухгалтерського обліку превалюючими є методологеми Т. Куна, І. Лакатоса, П. Фейерабенда, Л. Лаудана. Щодо їх застосування нам імпонує думка С.Ф. Голова про те, що методологічний плюралізм дає змогу розглядати ці вчення як взаємодоповнюючі, що заперечує монопарадигмальний підхід і формує поле для трансдисциплінарного вивчення обліку [6].

Не протиставляючи ці наукові підходи один одному, прокоментуємо доцільність їх використання у контексті розвитку парадигми ОЗАСР.

За схемою революційного розвитку наукового знання Т. Куна на певному етапі нова теорія, яка визначає парадигму, змінює стару через настання кризи, а від старої теорії відвертаються, коли вона перестає ініціювати питання [9, с. 91]. Деякі вчені вважають, що в бухгалтерському обліку спостерігається стан кризи перед зміною парадигми, інші впевнені, що бухгалтерський облік знаходиться на початковому етапі накопичення емпіричного матеріалу та розвитку понятійного апарату, треті зазначають, що застосування концепції Т. Куна до теорії бухгалтерського обліку є лише маніпулюванням бухгалтерськими школами.

На думку М.І. Сидорової та більшості дослідників, бухгалтерський облік відповідає всім критеріям наукового знання. До того ж М.І. Сидорова підкреслює, що ця наука знаходиться на етапі розширення можливостей диграфічної парадигми [14].

Ми, спираючись на логіку росту наукового знання Т. Куна, за якою в момент критичного стану однієї парадигми народжується інша, яка може змінити чи поглинути попередню як частковий випадок, вважаємо, що парадигма ОЗАСР заснована на розвитку традиційної парадигми обліку, а їх співіснування можливе як об'єктивне явище.

І. Лакатосом, adeptом ідей якого у вітчизняній бухгалтерській школі є С.Ф. Легенчук, була розроблена концепція дослідницьких програм. Суть її полягає в тому, що наукове знання можна структурувати у розрізі основного ядра наукових досліджень, які ініціюють формування теорії, інші гіпотези, які формують «захисний пояс» характеризуються як прогресивні чи нерезультативні [11].

Подібне спрямування мають і праці Л. Лаудана щодо формування дослідницьких традицій. На думку автора, традиція як комплекс переконань, які носять фундаментальний характер, складається з набору онтологічних уявлень та набору теоретико-пізнавальних і методологічних норм.

Парадигма ОЗАСР, маючи у своїй основі традиційне (онтологічне) облікове «ядро» (подвійний запис, рахунки, баланс, мета, предмет,

об'єкт, інші елементи методу обліку та «захисний пояс» (множина (звітність, методи оцінки та калькуляції))), не відкидає їх, а трансформує усі зазначені складові з урахуванням соціального, екологічного вимірів сталого розвитку. Таким чином, дослідницькі ідеї І. Лакатоса та Л. Лаудана транспонуються з метою вивчення парадигми ОЗАСР.

Анархічний підхід П.К. Фейерабенда вказує на некоректність обмеження вибору і рішень науковців загальною методологією облікових досліджень. Його застосування дає змогу з позиції наукового суб'єктивізму очистити бухгалтерський облік від методологічних стереотипів і створити чи запозичити нову методологію.

У контексті запровадження парадигми ОЗАСР з огляду на вчення автора методологічним базисом виступає трансдисциплінарний підхід, що не лише спирається на економічні, фінансові, управлінські та облікові науки, але й включає положення соціології, екології, етики та інших наук, що в комплексі дають змогу вивчати сталий розвиток суспільства та його облікове забезпечення.

У ґрунтовних роботах з теорії бухгалтерського обліку С.Ф. Легенчука виділяється значна кількість дослідницьких підходів, які узагальнено у дві групи: філософські (дедуктивний (гіпотетико-дедуктивний, аксіоматико-дедуктивний, генетичний), індуктивний, ідеографічний, еклектичний) та бухгалтерські (соціологічний (етичний), економічний, ситуаційний, біхевіористичний, прогностичний, підходу правлінських моделей, підходу інформаційної економіки, еклектичний)» [12].

Приділяючи увагу вивченню ситуаційного, архітектурного, інтеграційного підходу, процесного та синергетичного підходів у напрямі зміни облікової парадигми, І.М. Боярко за відправну точку такої зміни у напрямі стратегічного обліку бере праксеологічний підхід [4]. З позиції обслуговуючої ролі обліку відносно системи управління вплив концепцій менеджменту на дослідження обліку вивчає М.В. Рета [13]. Серед ключових з них, які трансформують інформаційні потреби менеджменту в інформаційні потреби обліку, названо концепції динамічних компетенцій, управління знаннями, згадувану вище збалансовану систему показників, теорію організації навчання, управління вартістю, системний, процесний, архітектурний підходи, інституційну теорію (табл. 1).

Не приділяючи детальної уваги сутності та віддаючи належне здобуткам вчених щодо вивчення наведених підходів, найбільш придатними для дослідження парадигми ОЗАСР вбачаємо синергетичний, герменевтичний, евристичний та фрактальний підходи, які насправді ілюструють необхідність міждисциплінарного вивчення сучасної теорії обліку та облікових парадигм.

Зокрема, розвиваючи думки А.Н. Кузьмінського щодо таких змістовних ознак обліку, як організованість та синергізм, а також С.А. Куз-

нецової щодо необхідності синергетичного поєднання електронного, динамічного, інтегрованого, соціального, актуарного, стратегічного видів обліку, вважаємо, що синергія є власне основою парадигми ОЗАСР на усіх рівнях облікової системи.

Таблиця 1  
Сучасні найбільш поширені підходи до дослідження проблематики бухгалтерського обліку (авторська розробка)

Підхід	Вчені
Системний	Я.В. Соколов, В.Ф. Палій, Й.М. Даньків, М.О. Яцко, Т.М. Сльозко, М.І. Сидорова, М.В. Корягін, Л.Г. Ловінська, С. Грей, Б. Нідлз, Т. Гоголь
Процесний	І.М. Боярко, Й.М. Даньків, М.О. Яцко, М.В. Корягін
Інституційний	В.М. Жук, М.В. Рета
Архітектурний (структурний)	М.В. Рета, І.М. Боярко, М.І. Сидорова
Ситуаційний	М.В. Рета, І.М. Боярко
Праксеологічний	І.М. Боярко
Біхевіористичний	М.І.Сидорова, С.Ф. Легенчук
Фрактальний	М.В. Болдуєв
Синергізм	С.А. Кузнєцова, І.М. Боярко, М.І. Сидорова
Герменевтика	І.Й. Яремко

Так, синергія принципів сталого розвитку та відповідального інвестування і теорії бухгалтерського обліку, що втілюється у трансформацію традиційної облікової парадигми та парадигми ОАЗСР, супроводжується поєднанням фінансових і нефінансових показників діяльності компанії в межах інтегрованого звіту на основі принципів синергізму і створює цілісну картину створення нею усіх видів вартості, що відповідає запитам стейкхолдерів.

Саме збалансованість грошових і негрошових вимірників як головний принцип глобальної системи обліку виділяє у своєму дослідженні С.Ф. Голова [5, с. 453]. Подібний підхід до поєднання фінансових і нефінансових показників у межах обліку економіки гармонійного розвитку пропонує поряд з інституційним підходом і В.М. Жук [7].

Нарешті, синергетичне поєднання концептуальних основ та облікових підходів, закладених у МСФЗ та ЗПБО, в ході конвергенції оформлюється у Глобальні ЗПБО на світовому рівні, що є визначальним для фінансової звітності. Водночас конвергенції підходів до складання потребує й нефінансова звітність, що виявляється у тенденції до об'єднання різнорідних підходів в межах однієї моделі (превалюючою сьогодні є система керівництв і стандартів GRI).

У контексті дослідження ролі обліку і звітності зі сталого розвитку як інструментів мінімізації інформаційної асиметрії на фінансових ринках в умовах поширення концепції відповідального інвестування особливе значення віді-

грає фрактальний підхід до вивчення економічних явищ. Розширюючи підхід М.В. Болдуєва [3] до розуміння фракталів простору і часу як об'єктів стратегічного управлінського обліку, пропонуємо усю систему обліково-інформаційного забезпечення прийняття рішень користувачами на фінансових ринках здійснювати на основі фрактальної гіпотези фінансового ринку.

Фрактальна гіпотеза є основою розуміння не лише структури фінансового ринку, але й побудови системи обліку у розрізі фракталів простору або часу, а саме інвестиційних горизонтів учасників ринку, сегментів діяльності, вимірів сталого розвитку, яким відповідають ESG-критерії здійснення відповідального інвестування. Якщо синергетичний та фрактальний підходи до дослідження сучасних облікових проблем стосуються передусім порядку формування облікових показників та їх відображення у звітності, герменевтика та евристика мають використовуватись для їх аналізу та інтерпретації.

Ознаки герменевтики у дослідженні сучасних систем звітних стандартів вбачає І.Й. Яремко. Чинні Міжнародні стандарти фінансової звітності, засновані на компромісі зацікавлених користувачів, змушені використовувати герменевтику як метод інтерпретації, а через свою зміну висвітлюють інтереси тих чи інших користувачів [15]. На нашу думку, навпаки, питання тлумачення, інтерпретації та аналізу фінансової, нефінансової та інтегрованої звітності на основі герменевтики є шляхом до більшої прозорості діяльності компанії, прийняття більш обґрунтованого рішення користувачами на фінансових ринках.

Поряд з герменевтикою невіддільно варто розглядати і евристичний підхід, який ілюструє напрями розвитку сучасної парадигми ОЗАСР, правильність, доцільність та ефективність якої за цього рівня досліджень теорії бухгалтерського обліку не є визначеними та можуть бути підтверджені лише емпірично. Більше того, прийняття економічних рішень стейкхолдерами щодо негрошових показників нефінансової звітності, які не піддаються суворій раціоналізації та формалізації у традиційних фінансових моделях, спирається насамперед на дослідженні такої звітності евристичними методами.

Згідно з парадигмальним вченням про науковий розвиток Т. Куна парадигма та теорія є різними поняттями. При цьому парадигма, яка носить самостійний характер, включає теорію або групу теорій, набір принципів та методів. Таке твердження, безумовно, є справедливим і контексті парадигми ОЗАСР. Більше того, трансдисциплінарний підхід, покладений нами щодо дослідження цієї парадигми, відносить до її складу ряд теорій, похідних з інших наук.

У зв'язку з цим необхідно навести думку Я.В. Соколова, який зазначає, що під назвою бухгалтерського обліку існують чотири самостійні науки: право, економіка, теорія систем, психологія. Подібний підхід до внесення до складу бухгалтерського обліку та звітності тео-

рії інших наук демонструє у своїй монографії і М.В. Корягін, поділяючи їх на локальні та фундаментальні [8].

Необхідність трансдисциплінарного підходу у формуванні теоретичної архітектури парадигми ОЗАСР обумовлюється і самою триалістичною сутністю концепції сталого розвитку та її практичним утіленням на фінансових ринках в межах концепції відповідального інвестування та концепції соціальної корпоративної відповідальності бізнесу.

Таким чином, парадигма ОЗАСР як облікове забезпечення цих концепцій має інтегрувати і суспільні, і фінансові, і суто бухгалтерські теорії з метою найбільш повної відповідності інформаційним потребам стейкхолдерів (табл. 2, табл. 3).

Віддаючи належне здобуткам теоретиків бухгалтерського обліку в межах нормативного (до середини ХХ ст.) та позитивного напрямку (з 70-х рр. ХХ ст.) облікових досліджень, зауважимо, що сьогодні у працях більшості дослідників є превалюючими позитивістські теорії. Вони мали значний вплив на розвиток на практику прийняття рішень на основі облікової інформації на фінансових ринках, зокрема через гіпотезу ефективного ринку, модель оцінки капіталу та активів (САРМ) і портфельний підхід.

Відійшовши від розгляду класичного поділу облікових теорій на позитивні і нормативні, зауважимо, що, диференціюючи облікові теорії парадигми ОЗАСР на фундаментальні та локальні, слід виділити в межах фундаментальних теорій

етичні, соціологічні та економічні на основі підходу А. Раяхі-Белькауї [1, с. 112–116]. Концепція сталого розвитку, відповідального інвестування на фінансових ринках, гіпотези ефективного та фрактального ринку, портфельні теорії мають достатнє поширення у наукових джерелах, тому зупинимось на суто облікових концепціях.

Оперуючи такими категоріями, як справедливність, законність, неупередженість, правдивість, вважаємо, що етичні теорії обліку співвідносяться з парадигмою ОЗАСР у двох напрямках: підвищення довіри до професії бухгалтера та об'єктивності і прозорості показників ЗСР з посиленням вимог щодо виконання Кодексів етики професійних бухгалтерів та розкриття інформації про етичну складову КСВ компанії. Соціологічні теорії обліку першочергову увагу приділяють питанням суспільної значимості бухгалтерського обліку, а в межах парадигми ОЗАСР основна увага приділяється висвітленню набору соціальних цінностей, якими керується у своїй діяльності компанія у ЗСР.

Економічні теорії обліку і звітності як складова теоретичної архітектури парадигми ОЗАСР роблять акцент на використанні ЗСР для прийняття рішень на макrorівні з метою забезпечення Парето-оптимального розподілу благ та загального економічного добробуту. Важливим напрямом у дослідженні цих теорій є гармонізація системи обліку і звітності із системою національних рахунків (дисертаційні дослідження В.В. Краєвського та В.М. Краєвського).

Таблиця 2

### Фундаментальні теорії, на яких заснована парадигма ОЗАСР (авторська розробка)

Група	Теорія	Послідовники	Роль у формуванні парадигми ОЗАСР
Фундаментальні теорії			
Суспільні	Концепція сталого розвитку	Г.Х. Брунтланд, Г. Дейлі, О.Г. Білорус, З.В. Герасимчук та ін.	Виміри сталого розвитку є імперативами для формування, розкриття та підтвердження облікової інформації
Фінансово-економічні	Концепція відповідального інвестування на фінансових ринках	Margolis et al. (2007), Orlitzky et al. (2003), Allouche and Laroche (2006), Eccles, Ioannou, Serafeim (2012)	Врахування вимірів сталого розвитку, трансформованих в ESG-критерії під час прийняття рішень щодо інвестування на основі звітності компаній
	Гіпотези ефективного та фрактального ринків, портфельні теорії	Mandelbrot (1972), Peters (1994), Fama (1973)	Підвищення інформаційної ефективності, зменшення інформаційної асиметрії та моральних ризиків на основі більш достовірної звітності сталого розвитку (ЗСР)
Облікові	Етичні	Scott (1941), Porwal (1990), Р.В. Каспіна, Я.В. Соколов, Л.В. Чижевська	Забезпечення правдивості, неупередженості та прозорості, висвітлення філантропічної діяльності компаній
	Соціологічні	Horwood (2007), С.О. Левицька, Л.І. Максимів, Д.О. Грицишен, Л.В. Чижевська	Врахування соціальних цінностей та суспільного благополуччя під час формування методів, форм, процедур ведення обліку і складання звітності
	Економічні	Asheim, Buchholz (2002), В.О. Іваненко, В.М. Краєвський, Н.М. Малюга, М. Меламед, В.В. Травін, В.Д. Новодворський, В.О. Швець	Використання рівневого підходу розкриття ЗСР не лише компаніями, але й муніципальними утвореннями та національними інституціями робить її підґрунтям для прийняття макроекономічних рішень
	Екологічні	Schaltegger and Burritt's (2000), Pál et al, 2006, Csutora and Kerekes (2004), Pál, (2011), І.В. Замула, Л.І. Максимів, Л.М. Пелиньо	Обліково-фінансовий вимір екологічного впливу, витрат, збитків навколишньому середовищу

Екологічні теорії фокусують свою увагу на відображенні в обліку зв'язку між екологічною та економічною діяльністю компанії та розкритті взаємодії між цими двома видами діяльності (Pál, 2011). При цьому серед цих теорій окремо виділяють теорію внутрішнього екологічного обліку, теорію управлінського екологічного обліку та теорію екологічного фінансового обліку (Csutora and Kerekes, 2004).

Як підсумок до розгляду соціальних, етичних та екологічних теорій обліку лише у синтезі їх положень, що описують різноманітні системи, види й теорії обліку, знаходить своє відображення парадигма ОЗАСР.

Локальні теорії суспільного, фінансового та облікового спрямування мають спільні точки дотику та широке застосування з огляду на їх міждисциплінарний характер. Так теорії КСВ, зокрема теорія легітимації, перетинаються з те-

оріями верифікації звітності та стейкхолдерським підходом, який визначає зміст та спрямованість ЗСР, побудованої на діалозі з ключовими групами користувачів (комунікаційна теорія та теорія звітності багатоцільового призначення). Теорія конвергенції як суто економічна теорія спирається на змішану систему, яка обумовить досягнення суспільного оптимуму, на основі синтезу капіталістичних і соціалістичних підходів. У сучасних умовах її значення повною мірою виявляється як підґрунтя до КСВ компаній.

Сигнальна теорія створює підґрунтя до розуміння того, чому компанії ЗСР необхідні на фінансовому ринку: добровільні розкриття є необхідними для того, щоб успішно функціонувати на ринку капіталу, мінімізуючи його вартість та ризики через забезпечення поінформованості інвесторів.

Агентська теорія, яка базується на взаємовідносинах «принципал – агент», обґрунтовує

Таблиця 3

## Локальні теорії, на яких заснована парадигма ОЗАСР (авторська розробка)

Група	Теорія	Послідовники	Роль у формуванні парадигми ОЗАСР
Суспільні, фінансово-економічні, зокрема теорії та концепції КСВ	Теорія легітимації (легітимності), соціального контракту	Deegan (2002), O'Donovan (2002), O'Dwyer, Owen, and Uneman (2011), К. Ліндблом, Maignan and Ralston (2002), Adams et al. (1998), Bayoud et al. (2012), Omran (2015)	Через механізми КСВ, обліку та звітності сталого розвитку компанія отримує суспільне визнання своєї діяльності, ліцензію («контракт») на її здійснення
	Теорії КСВ	Davis (1973), Wood (1991) Preston & Post (1975), Carroll (1979), Carroll (1991), Doherty (2009)	Засіб транспонування проблематики сталого розвитку у бізнес-практику
	Теорія конвергенції	П.В. Сорокін, В. Бакінгем, Р. Арон, Я. Тінберген	Зближення соціальних та економічних вимірів різних систем господарювання, а також систем стандартизації обліку і звітності
	Сигнальна теорія	Connolly et al. (2011), Mahoney (2012), Spence (1973), Ross (1977), Thorne et al. (2014)	Добровільне розкриття інформації за вимірами сталого розвитку створює позитивний сигнал для інвесторів на фінансовому ринку
	Стейкхолдерська теорія	Р.Е. Фрімен, Simnett, Vanstraelen & Chua (2009), Boatright (2003), Graves et al. (2001), Deegan (2013), І.В. Жиглей, О.А. Лаговська	Підзвітність компанії широкому колу зацікавлених сторін відповідно до їх інформаційних потреб
	Агентська теорія	С. Росс, М. Йенсен, В. Меклінг	Облік і ЗСР покликані зменшити інформаційну асиметрію та нівелювати наявність конфлікту інтересів між менеджерами (інсайдерами) та власниками (акціонерами)
Облікові	Теорії верифікації звітності	Adams and Evans (2004), Adams et al. (1998), Adams (2004), Spence and Gray (2007), Deegan, Cooperr & Shelly (2006)	Незалежне підтвердження ЗСР є основою для визнання її достовірності і якості, а отже, і легітимності компанії
	Комунікаційна теорія	Bedford, Baladouni (1962), Salvary, О.А. Лаговська, М.І. Кутер, Н.Ф. Таранець, І.М. Уланова	Комунікація зі стейкхолдерами через ЗСР розглядає звітність як засіб передачі сигналів, облік як систему формування сигналів у розрізі індикаторів сталого розвитку та інформаційних потреб стейкхолдерів, аудит як засіб зменшення шуму
	Адаптивна теорія	Ж. Рішар, Ю.В. Денисевич, І.М. Богата, Г.Є Крохичева, М.В. Шумейко, В.М. Болдуєв	Надання інформації про реальну вартість компанії та цінність, яку вона створює у вимірах сталого розвитку
	Теорія звітності багатоцільового призначення	Sutton (2006), Lee (2007), О.В. Рожнова	Формування відповідей на гетерогенні запити широкого кола стейкхолдерів в межах універсальної парадигми ОЗАСР
	Інституційна	Л.І. Шилова, Л.О. Чайковська, К.В. Безверхий, В.М. Жук, В.М. Метелиця, В.В. Панков, Н.О. Лоханова	Врахування впливу соціальних, політичних, юридичних інститутів та стейкхолдерів у ЗСР

наявність конфлікту інтересів між менеджерами (інсайдерами) та власниками (акціонерами та іншими стейкхолдерами – «аутсайдерами»), який породжений наявністю інформаційної асиметрії корпоративної звітності. ЗСР покликана зменшити інформаційну асиметрію та ризики інвестування з огляду на підвищення прозорості діяльності менеджерів та розкриття соціального, економічного й екологічного вимірів роботи компанії. Теорії КСВ як засоби транспонування ідеології сталого розвитку у бізнес-середовище перетинаються з етичною, соціальною та економічною теоріями бухгалтерського обліку через її розуміння як піраміди таких видів відповідальності, як економічна, юридична, етична, філантропічна. Незважаючи на існування різних думок щодо структури КСВ та засобів її досягнення, її детальний аналіз втілюється в окремий напрям досліджень, об'єднаних теорією легітимності як похідної від теорії «соціального контракту» між бізнесом і суспільством.

Теорія стейкхолдерів як груп осіб чи організацій, які впливають на компанії чи їх рішення або знаходяться під їх впливом, вказує на необхідність забезпечення її підзвітності перед широким колом суб'єктів – інвесторів, кредиторів, працівників, постачальників, регуляторів і, найголовніше у контексті концепції сталого розвитку, майбутніх поколінь (Р.Е. Фрімен).

Теорії верифікації звітності (аудиту) є похідними від теорії легітимності, оскільки використовують незалежне підтвердження та надання впевненості стейкхолдерам щодо якості і достовірності звітності, зокрема ЗСР. Значимість цього напрямку досліджень обумовлюється широким розповсюдженням ЗСР останніми роками та забезпечення її достовірності, точності, прозорості та відповідності запитам суспільства.

Комунікаційна теорія досить повно відображає специфіку парадигми ОЗАСР, де саме звітності відводиться роль засобу комунікації в рамках національних і міжнародних ринків [10, с. 5]. Водночас спотворення інформації можливе за рахунок шумових сигналів, які, на нашу думку, є ні чим іншим, як проявами інформаційної асиметрії та ринкових аномалій на фінансових ринках, а їх мінімізація лежить у площині забезпечення достовірності та підтвердження ЗСР.

Адаптивна теорія, використовуючи інструментарій інжинірингового, мережевого, віртуального, фрактального обліку, намагається подолати обмеження щодо дивергенції реальної вартості активів компанії засобами облікового інструментарію (фрактальні баланси, похідні баланси). Водночас, на нашу думку, її прикладне застосування в межах парадигми ОЗАСР полягає у розкритті інформації про цінність за вимірами сталого розвитку на довгострокових та короткострокових горизонтах.

Теорія звітності багатоцільового призначення, загальні обриси якої закладені у праці Д. Суттона (2006) [2], слугує цілям мультистейкхолдерського підходу у складанні і поданні ЗСР

та дає змогу підкреслити універсальний характер звітності як продукту парадигми ОЗАСР у задоволенні інформаційних потреб користувачів.

Інституційна теорія знайшла широку підтримку в облікових дослідженнях вітчизняних науковців через врахування під час дослідження систем обліку і звітності широкого кола економічних, а також соціальних, політичних, юридичних факторів, що співвідносять теорію з КСВ компаній у цих розрізах. Багато неінституціональних теорій (теорія агентів, теорія стейкхолдерів тощо) мають значний вплив на парадигму ОЗАСР. Будучи інституційним феноменом, облік сталого розвитку є основою для здійснення вибору форм, видів та методів бухгалтерської звітності на основі врахування запитів інституційного середовища.

**Висновки.** Таким чином, автор пропонує для дослідження парадигми ОЗАСР застосовувати трансдисциплінарний підхід з акцентом на синергетичному, фрактальному, герменевтичному та евристичному філософських підходах до її дослідження, які, на відміну від традиційних (системного, процесного, структурного), дають можливість сформулювати методологічний базис для дослідження нової парадигми в сучасних умовах. Витоки трансдисциплінарного підходу та методологічного плюралізму вбачаємо серед положень наукового розвитку, розвинутих у працях Т. Куна, І. Лакатоса, П. Фейєрабенда, Л. Лаудана. Серед наукових теорій, які становлять основу дослідження парадигми ОЗАСР в межах трансдисциплінарного підходу, необхідно назвати фундаментальні і локальні теорії, які можна структурувати за суспільним, фінансово-економічним і суто обліковим напрямками. Значну роль у ході підвищення прозорості і достовірності ЗСР, легітимності компанії та досягнення нею КСВ в умовах запровадження концепцій сталого розвитку та відповідального інвестування відіграють стейкхолдерська, агентська, сигнальна, комунікаційна, адаптивна теорії та теорія звітності багатоцільового призначення. Необхідно також підкреслити доцільність синтезу окресленої теорії для формування цілісної категоріально-понятійної, методологічної, цільової та предметної областей нової парадигми.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory / A. Riahi-Belkaoui. – 5th edition. – 2004. – 598 p.
2. Sutton D. The foundations for a general theory of general purpose financial reporting for business: a thesis submitted to the Victoria University of Wellington in fulfillment of the requirements for the degree of Master of Commerce and Administration in Accounting / D. Sutton. – Wellington, 2009. – 206 p.
3. Болдуев М.В. Фрактали простору та часу як об'єкти стратегічного управлінського обліку / М.В. Болдуев // Економічний вісник НГУ. – 2010. – № 2. – С. 105–111.
4. Боярко І.М. Праксеологічний та ситуаційний підходи у формуванні системи стратегічного обліку / І.М. Боярко // Фінан-

- сово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2016. – № 2. – С. 80–90.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С.Ф. Голов. – К.: ЦУЛ, 2007. – 522 с.
  6. Голов С.Ф. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 3–9.
  7. Жук В.М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку / В.М. Жук // Збірник наукових праць ЛНТУ. – 2009. – Вип. 6 (24). – С. 171–182.
  8. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: [монографія] / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – К.: Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
  9. Кун Г. Структура наукових революцій / Г. Кун. – М.: Прогресс, 2002.
  10. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: [учебное пособие] / [М.И. Кутер, Н.Ф. Таранец, И.Н. Уланова]. – М.: Финнасы и статистика, 2005. – 232 с.
  11. Лакатос И. Избранные произведения по философии и методологии науки / И. Лакатос; [пер. с англ. И.Н. Веселовского, А.Л. Никифорова, В.Н. Поруса]. – М.: Академический Проект; Трикста, 2008. – 475 с.
  12. Легенчук С.Ф. Класифікація теорій бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 3 (18). – С. 190–211.
  13. Рета М.В. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку / М.В. Рета // Бізнес Інформ. – 2014. – № 10. – С. 287–293.
  14. Сидорова М.И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета / М.И. Сидорова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-paradigmah-buhgalterskogo-ucheta>.
  15. Яремко І.Й. Фінансова звітність підприємств корпоративного типу: стан і перспективи / І.Й. Яремко // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – 2010. – № 682. – С. 201–207.