

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 657.1

JEL classification: M40

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2021.03.110>

Зеновій-Михайло ЗАДОРЖНИЙ,

доктор економічних наук, професор, проректор з наукової роботи,
професор кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет,
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна,
e-mail: z.zadorozhnyi@wunu.edu.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2857-8504>

Віта СЕМАНЮК,

доктор економічних наук, доцент, професор кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет,
вул. Львівська, 5а, м. Тернопіль, 46009, Україна,
e-mail: v.Semaniuk@wunu.edu.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7010-9923>

РОЗВИТОК ОБЛІКОВОЇ НАУКИ У СВІТЛІ ЕКОНОМІЧНИХ ТА СОЦІАЛЬНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ

Задорожний З.-М., Семанюк В. Розвиток облікової науки у світлі економічних та соціальних трансформацій. *Вісник економіки*. 2021. Вип. 3. С. 110–124. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2021.03.110>

Zadorozhnyi Z.-M., Semaniuk V. (2021). Rozvytok oblikovoi nauky u svitli ekonomichnykh ta sotsialnykh transformatsii [Development of accounting science in the light of economic and social transformations]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 3, 110–124. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2021.03.110>

© Зеновій-Михайло Задорожний, Віта Семанюк, 2021.

Анотація

Вступ. Однією з невід'ємних складових господарського життя людства є господарський облік – система створення інформації про економічну діяльність, що доводить історія та генезис розвитку облікової науки. Дослідження теоретико-методологічних підходів до функціонування облікової діяльності в минулому та оцінювання сучасних практик крізь призму трансформації суспільного устрою дасть змогу передбачити розвиток облікової науки та практики в майбутньому.

Мета дослідження – виявити вплив економічних і соціальних трансформацій людства на розвиток обліку як науки та практичної діяльності, проаналізувати історичні трансформації відображення процесів виробництва та обліку в суспільстві, визначити поняття «обліку» не лише як явища, а й зрозуміти його глибинну сутність, окреслити тренди розвитку облікової діяльності.

Методи дослідження. Основними методами дослідження є загальнонаукові емпіричні, логічні та історичні методи пізнання соціально-економічних процесів, історичний та монографічний аналіз, логічний метод, методи порівняння та екстраполяції, а також використовувалися методи групування, узагальнення і класифікації, системного та структурного підходів. У сукупності використані методи дослідження дали змогу зробити достовірні висновки і рекомендації.

Результати. Доведено залежність розвитку облікової практики та методики від розвитку суспільних формацій, економічних трансформацій та потреб користувачів. Виокремлено три етапи змін в теорії обліку, які охарактеризовано «обліковими революціями» за аналогією з промисловими та науковими революціями. Генезис розвитку постіндустріального суспільства дав змогу зробити висновок про те, що в середині ХХ ст. формуються основні методологічні принципи нового формаційного укладу, які відрізняються від традиційного індустріалізму, супроводжуються якісною зміною місця теоретичного знання та інформації у суспільстві й економічному житті. На основі аналізу трендів розвитку облікового знання зроблено прогноз його розвитку в постіндустріальному суспільстві.

Перспективи. Перспективу розвитку облікової науки та методології ми вбачаємо в його переорієнтації на внутрішні потреби управління підприємством, що вимагає креативного і новаторського підходу до створення інформаційних ресурсів, отримання інформації управлінського та прогнозного характеру.

Ключові слова: теорія обліку, промислова революція, наукова революція, облікова революція, інформаційні ресурси, індустріальне, аграрне, постіндустріальне суспільство, суспільні трансформації.

Формули: 0, рис.: 2, табл.: 1, бібл.: 28.

Zenovii-Mykhailo ZADOROZHNYI,

Doctor of Economics, Professor, Vice-Rector for Research,

Professor of Accounting and Taxation,

West Ukrainian National University,

st. Lvivska, 11, Ternopil, 46009, Ukraine,

e-mail: z.zadorozhnyy@wunu.edu.ua

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2857-8504>

Vita SEMANIUK,

DrS of Economics, Associate Professor, Professor of Accounting and Taxation,
West Ukrainian National University,
st. Lvivska, 5a, Ternopil, 46009, Ukraine,
e-mail: v.Semaniuk@wunu.edu.ua

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7010-9923>

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING SCIENCE IN THE LIGHT OF ECONOMIC AND SOCIAL TRANSFORMATIONS

Abstract

Introduction. *One of the integral components of human economic life is economic accounting – a system of creating information about economic activity, which proves the history and genesis of the accounting science development. The study of theoretical and methodological approaches to the functioning of accounting in the past and the assessment of current practices through the prism of the transformation of the social system will predict the development of accounting science and practice in the future.*

Goal. *To identify the impact of economic and social transformations of mankind on the development of accounting as a science and practice. To analyse the historical transformations of the reflection of production and accounting processes in society, to define the concept of «accounting» not only as a phenomenon, but also to understand its deep essence, to identify trends in the development of accounting activities.*

Research methods. *The main research methods were general scientific empirical, logical and historical methods of cognition of socio-economic processes, historical and monographic analysis, logical method, methods of comparison and extrapolation, as well as methods of grouping, generalization and classification, systemic and structural approaches. Collectively, the research methods used allowed to draw reliable conclusions and recommendations. Results. The dependence of the development of accounting practice and methodology on social formations, economic transformations and user needs is proved. There are three stages of change in accounting theory, which are characterized by «accounting revolutions» by analogy with the industrial and scientific revolutions. The genesis of the development of post-industrial society allowed us to conclude that in the middle of the twentieth century. the basic methodological principles of the new formation system are formed, different from the traditional industrialism, which are accompanied by a qualitative change in the place of theoretical knowledge and information in society and economic life. Based on the analysis of trends in the development of accounting knowledge, a forecast of its development in post-industrial society is made.*

Perspectives. *We see the prospects for the development of accounting science and methodology in its reorientation to the internal needs of enterprise management, which requires a creative and innovative approach to creating information resources, obtaining management information and forecasting.*

Keywords: *accounting theory, industrial revolution, scientific revolution, accounting revolution, information resources, industrial, agrarian, post-industrial society, social transformations.*

Formulas: 0, fig.: 2, tabl.: 1, bibl.: 28.

Актуальність теми. Цивілізаційний розвиток та суспільні трансформації у світі приводять до зміни виробничих процесів, умов функціонування бізнесу та запитів на інформацію з боку користувачів. Історично зі зміною соціального устрою змінювалися умови господарювання, а отже, для прийняття рішень користувачі потребували кардинально різної інформації у межах кожної суспільної формації. Вивчення особливостей розвитку облікової науки крізь призму суспільних та економічних трансформацій дасть змогу визначити тренди та шляхи удосконалення системи створення інформаційних ресурсів для управління господарською діяльністю.

Дослідження стану складових інформаційної системи управління щодо забезпечення менеджменту та власників підприємств ефективною, якісною і своєчасною інформацією відповідно до історичних етапів розвитку суспільства, економіки й облікової науки свідчать про наявність невирішених питань, основні з яких мають теоретичне підґрунтя. В інформаційному суспільстві трансформуються виробничі чинники, основою економічного зростання є нематеріальні ресурси: знання та інформація. В таких умовах облікова система – це флагман у процесах формування економічної інформації про діяльність бізнесу та його оточення, що потребує перегляду теоретичних основ обліку з урахуванням особливих вимог до облікової системи як основного джерела створення економічної інформації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика історичного розвитку обліку як науки і практичної діяльності підіймалася у працях багатьох відомих вчених-економістів як в Україні, так і за кордоном. Зокрема, у працях Я. Соколова, В. Палія, Р. Маттесіча, М. Медведєва, Б. Колласа, М. Пушкаря, С. Легенчука та інших, досягнення людства та формаційний суспільний розвиток вважаються основними чинниками розвитку обліку. Натомість К. Родбертус-Ягецов, Н. Стеки, Н. Стасей, Дж. Едвардс, Л. Сей, Ф. Єзерський, А. Хаар, Ж. Шарара-Руссо, Дж. Чербоні, О. Галаган вважають, що такими чинниками є індустріальна революція та розвиток капіталізму і соціалізму. Жоу Я. (Zhou, Y.), Ламбертон, Г. (Lamberton, G.) за результатами історичних досліджень описали спрощену техніку обліку, засновану на теорії когнітивного навантаження [1], а В. Антонеллі (Antonelli, V.), М. Бігоні, (Bigoni, M.), Р. Д'Алессіо (D'Alessio, R.), Р. Марцелло (Marcello, R.), дослідивши роль історії розвитку бухгалтерського обліку, описали альтернативне до відомого трактування походження подвійної бухгалтерії та бачення системи бухгалтерського обліку Томмазо Зербі [2]. Й. Гуо (Guo, J.), П. Нуанг (Huang, P.), Я. Жанг (Zhang, Y.) доводять, що ступінь бухгалтерського консерватизму залежить від зусиль фірми щодо зміцнення відносин із зацікавленими сторонами [3]. На противагу їм Й. Хорісч (Hörisch, J.), С. Счалтегер (Schaltegger, S.), Р. Е. Фреєман (Freeman, R. E.) зазначають, що надмірне врахування інтересів зацікавлених сторін та тем сталого розвитку в майбутньому варто замінити на цілеспрямований вибір створення інформації в обліковій системі, що має особливе значення для конкретної організації [4]. Г. Д. Карнегіє (Carnegie, G. D.), К. М. Мак Брайде (McBride, K. M.), С. Й. Напієр (Napier, C. J.), Л. Д. Паркер (Parker, L. D.) стверджують, що історичні дослідження в бухгалтерському обліку мають значний досвід вивчення різних теоретичних ідей, щоб краще зрозуміти, як і чому бухгалтерський облік зробив свій внесок і зазнав трансформацій від організаційних змін і розвитку, роблячи висновок про те, що теорія значною мірою використовується з метою побудови концептуальних рамок для історичних наративів [5]. В. С. Баард (Baard, V. C.), Й. Думау (Dumay, J.)

пропагують якісний підхід до обліку в історичному контексті інтервенціоністських досліджень [6]. Ф. Ф. Саурбронн (Sauerbronn, F. F.), Р. М. Аурес (Ayres, R. M.), С. М. да Сілва (da Silva, C. M.), Р. Л. Лоуренсо (Lourenço, R. L.) розробили положення, що кидають виклик колоніалізму, розвиваючи постколоніальну критичну теорію у взаємодії з реляційністю, трансмодернізмом та транскультурністю, роблячи внесок у протистояння між теорією та практикою обліку [7].

Мета дослідження полягає у виявленні взаємовпливу та взаємозв'язку між економіко-соціальними трансформаціями людства та розвитком обліку як науки і практичної діяльності. Основне завдання дослідження – критичний аналіз історичних трансформацій щодо відображення процесів виробництва в системі обліку, а також визначення поняття «облік» не лише як явища, а як наукового терміна з його глибинною сутністю, окреслення основних трендів та сценаріїв розвитку облікової науки.

Виклад основного матеріалу. Сучасна суспільно-економічна епоха, стрімка та динамічна реальність, інформаційна та постіндустріальна економіка, нові виклики для розвитку та безпеки людства зумовлюють потребу в креативному мисленні, гнучких умінь та професійних навичках, модерних інструментах для ведення господарської діяльності. Реконструкція обліку як явища і вивчення історичного розвитку його теорії дає змогу проаналізувати зростання облікового наукового знання, походження і розвиток облікових теорій, виявити періоди наукових революцій обліку.

Відповідно до технологічного і технічного розвитку людства, змінювалися економічні системи, суспільні відносини та система обліку (рис. 1).

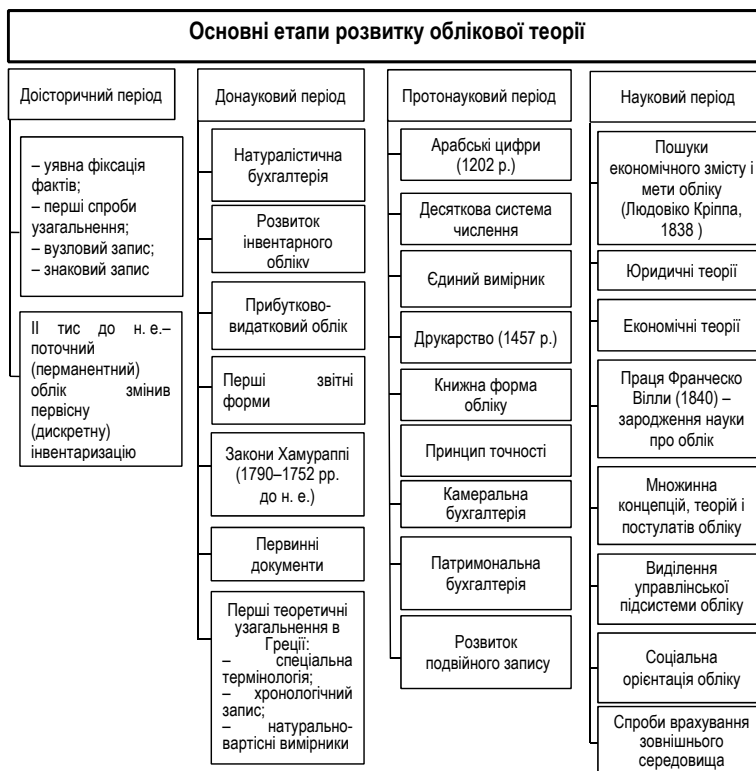


Рис. 1. Історичні періоди розвитку теорій обліку [8, с. 72]

Дослідження облікової науки та практики в різні історичні періоди за різних суспільних станів і технологічних укладів дає змогу виокремити три формаційні періоди розвитку обліку як науки: доіндустріальний, індустріальний, постіндустріальний (табл. 1).

Таблиця 1

Етапи розвитку облікової науки відповідно до розвитку суспільних формацій

Суспільні формації	Основні характеристики суспільного розвитку	Формаційні періоди розвитку обліку як науки
Доформаційний період	Зародження і становлення давніх цивілізацій – Давній Єгипет, Месопотамія, Іудея, Персія, Індія, Китай	Доісторичний та донауковий період розвитку обліку (допарадигмальний період, мнемонічна парадигма в обліку)
Доіндустріальне суспільство (аграрне суспільство)	Низький рівень економічного розвитку та переважне використання фізичної праці	Доіндустріальний Виникнення різних способів реєстрації фактів (Античність)
	Розвиток масштабів господарської діяльності, зростання кількості господарських операцій і ускладнення технологічних процесів, перехід до масового фабричного виробництва	Виникнення простої бухгалтерії, матеріального обліку, обліку касових операцій (Середньовіччя)
	Формування перших податкових систем, розвиток банків	Зародження подвійного запису (Ренесанс)
Індустріальне суспільство	Ранньоіндустріальна стадія (XVIII ст. – до першої промислової революції)	Становлення теоретичних основ облікової науки
	Індустріальна стадія (друга половина XVIII ст.) технологічна революція та швидке зростання промисловості	Управлінський вектор розвитку обліку
	Пізноіндустріальна стадія (XIX – XX ст.) – високий рівень економічного розвитку, заміна фізичної праці машинною, застосування електроніки, робототехніки	Поява множини наукових теорій та нових об'єктів обліку
Постіндустріальне суспільство	Становлення інформаційної економіки основною сферою діяльності стає «третинний» сектор	Розвиток стратегічних та соціальних аспектів обліку
	Інноваційно-знанцева економіка (XXI ст.) – основними стають інформаційні процеси у всіх сферах життя	Розвиток обліку як системи створення інформації

Джерело: розроблено авторами.

Основним критерієм визначення таких періодів розвитку обліку, які відповідають технологічним укладам суспільно-економічного життя людства, є уточнення ролі та значення обліку на кожному етапі розвитку цивілізації чи суспільства.

На облікову систему масштабно вплинуло розповсюдження акціонерних товариств, створення транснаціональних корпорацій і вимога акціонерів та стейкхолдерів щодо

оприлюднення звітності (кін. XIX – поч. XX ст.), на що облікова система відреагувала жорсткою регламентацією правил складання звітності. Цінності індустріального суспільства зводилися до економічного зростання (як капіталізму, так і соціалізму) і домінування матеріальних потреб та їхнього задоволення. Індустріальне суспільство виражало себе через поєднання інженерного (технічного) та економічного знання, що відображалось в реалізації концепцій ефективності без обмежень наслідків, тобто за будь-яку ціну. А. Вассонцелос (Vasconcelos, A.), А. Сілва, (Silva, A.), П.Гомес (Gomes, P.), С. Вієйра (Vieira, C.) досліджували історичний розвиток бухгалтерської професії, описуючи вимоги до практики бухгалтерського обліку, які ставив ринок у другій половині XIX ст. Результати їхніх досліджень демонструють складнощі визначення поняття «бухгалтер», оскільки ця професія охоплювала нескінченність ситуацій зайнятості, виконання різних завдань, у т. ч. спеціалізовані завдання [9].

В індустріальному суспільстві після промислової революції облік стає важливим елементом управління, характеризується необхідністю обліку витрат і принципами неперервності, періодичності, нарахування. Облікова практика перетворилася на специфічну галузь знань і вмінь, які необхідно накопичувати і розвивати, та набула певних рис системи, основою якої є подвійний запис, що до наших днів має становище «mainstream». Саме за таких умов у межах італійської бухгалтерії було сформульовано основні облікові категорії: рахунок, баланс, подвійний запис, сальдо тощо. Розвиваються теоретичні основи обліку розрахунків з урахуванням інфляції, довгострокової оренди, обліку пенсійних виплат, досліджуються критичні проблеми обліку для нових продуктів фінансової інженерії. Всі дослідження обліку в індустріальному суспільстві мають більше практичний характер. Теоретичні пошуки в обліку розвивалися від облікового натуралізму до облікового реалізму в напрямку соціологічного, економічного, біхевіористичного, психологічного, інформаційного та інших підходів до конструювання облікової системи.

На межі індустріального і постіндустріального суспільства у науковій літературі з'являються розробки у сфері соціального й екологічного обліку, обліку людських ресурсів, обліку інтелектуального капіталу, що активізувало нормативні дослідження і розвиток. Теорія розвивалася на загальних рівнях, забезпечуючи мета-наративи про підйом капіталізму і виникнення управлінського обліку. Історики бухгалтерського обліку «розглядали бухгалтерський облік як технічну практику, а як соціальну практику, що має вплив як на людську поведінку, так і на організаційне та соціальне функціонування та розвиток. Як соціальна практика, бухгалтерський облік виникає глибоко вкоріненим і повсюдним в середовищі бізнесу та суспільстві» [10].

З другої половини XX ст. акцент в облікових дослідженнях зміщується на вирішення проблем отримання інформації на запити користувачів, облік стає частиною інформаційної системи підприємства, зростає роль етики облікових працівників і професійних організацій в економічних відносинах між обліковим персоналом і менеджментом. Водночас розвиток менеджменту як науки приводить до визначення менеджерів як основних користувачів облікової інформації та відповідно в обліку формується управлінський вектор розвитку, який реалізований у побудові підсистеми управлінського обліку, яка задовольняє запити основних користувачів. Менеджери покладаються на точну облікову інформацію, щоб приймати рішення в

режимі реального часу, щоб максимізувати прибутковість у різних бізнес-процесах. «Всі існуючі підходи до обліку витрат залежать від розподілу витрат на робочу силу та накладні витрати на бізнес-одиниці або продуктові лінії або окремі продукти. Практика розподілу непрямих витрат рідко буває точною, і тому відкриває можливість спотвореної інформації, що розміщується для управлінських осіб, які приймають рішення, що призводить до неправильних рішень» [11].

З розвитком економіки та соціального укладу людства користувачами стають співпрацівники і суспільство (стейкхолдери), які потребують інформації про вплив підприємства на навколишнє середовище та виконання соціального договору. Простежується відсутність дослідницьких інтерпретацій, критичних досліджень та методологічних перспектив в обліковій науці, а тип досліджень, опублікованих в основних бухгалтерських журналах, характеризується позитивістською методологічною перспективою та акцентом на кількісних методах, не в змозі вирішити складні соціальні наслідки бухгалтерського обліку. Б. А. Рузерфорд (Rutherford, B. A.) описує проблему стандартизації обліку через наявність облікових мемів [12], які виявляються за потреби облікового відображення нових об'єктів обліку в третьому тисячолітті. Аналіз С. Р. Бакера та М. С. Бетнера (Baker, C. R., & Bettner, M. S., 1997) вказує на соціальний конфлікт на мезорівні бухгалтерських досліджень, що виключає інтерпретаційні та критичні дослідження, а здатність бухгалтерського обліку створювати і контролювати соціальну реальність перетворюється на розширення прав і можливостей для тих, хто її використовує для прищеплення цінностей, підтримки легітимізації міфів, маскуванню конфліктів і пропагування певних соціальних порядків. У всьому суспільстві вплив бухгалтерського обліку пронизує фундаментальні питання, що стосуються розподілу багатства, соціальної справедливості, політичної ідеології та деградації навколишнього середовища. Всупереч суспільному сприйняттю, бухгалтерський облік – це не статичне відображення економічної реальності, а динамічне відображення діяльності [13]. В результаті інституційного тиску на бізнес виникла необхідність впровадження екологічного обліку для формування еколого-економічних показників та контролю впливу бізнесу на навколишнє середовище [14, 15].

У науковій літературі під інформаційним суспільством розуміється «якісно новий етап соціотехнологічної еволюції людства, який передбачає зростання ролі інформації і знань, а також формування та споживання інформаційних ресурсів у всіх системах життєдіяльності суспільства за допомогою розвитку інформаційно-комунікативних технологій» [16, с. 5]. О. Дзьобань виокремлює декілька інформаційних революцій, пов'язаних із кардинальними змінами у сфері виробництва, обробки і циркуляції інформації, суспільних відносин, які привели до суттєвих радикальних перетворень, у результаті яких суспільство набуло в певному значенні нової якості [17]. Основний ресурс постіндустріального суспільства – інформація і знання – в економічному аспекті створювані в системі обліку, яка в постіндустріальному суспільстві потребує удосконалення форм і методів реєстрації фактів господарської діяльності та форм і методів обліку, інструментів виявлення інформаційних запитів користувачів, прийомів і принципів формування звітної інформації, яка відповідає структурі менеджменту та бізнесу.

Проте стабільність для сучасного світу – це розкіш, яка все менш доступна, тому недостатньо лише думати по-іншому, постійно треба переосмислювати інформацію, творчо підходити до процесу. Зрозуміло, що немає сенсу заперечувати чітко побудовану систему обліку, яка довела свою успішність у створенні фінансової інформації ретроспективного характеру. Мова йде про систему бухгалтерського обліку у парадигмі подвійного запису, що протягом тривалого періоду забезпечувала інформацією систему економічних відносин і була координатором та навігатором бізнесу навіть у період потрясінь. Незважаючи на це, спеціальність бухгалтера поступово втрачає свою популярність у студентів ВНЗ, проте сучасна теорія обліку та його інноваційне трактування в інформаційній економіці, а також «Використання теорії обґрунтованих дій для розуміння вибору студентів при виборі бухгалтерського обліку як основної дисципліни вивчення» [18] дає змогу подолати цю проблему. Якісний підхід до облікових досліджень показує потенційну цінність, виклики і ключові проблеми, які вимагають новітньої методології, щоб сформувати якісних дослідників [19]. П. Й. Счмідт (Schmidt, P. J.), Й. Рілеу (Riley, J.), К. С. Чурч (Church, K. S.) закликали бухгалтерів-професіоналів або використовувати аналітику даних, або залишитися в підручниках історії, довівши факт того, що бухгалтери чинять опір прийняттю нових аналітичних технологій, використовуючи теорію упередженості Status Quo для вивчення стійкості до технології аналізу даних фахівцями з бухгалтерського обліку та фінансів [20].

Інформаційне суспільство ставить нові вимоги до обліку, які спонукають формувати таку систему, яка забезпечить з певним рівнем інтелектуальності інформаційні потреби користувачів. Щоб зрозуміти рівень інтелектуальності системи обліку, необхідно визначити цілі підприємства і завдання, які потрібно вирішити. Кожне суспільство будувало необхідну і достатню систему обліку. Іноді це була не система, а спосіб записів і обчислень. З розвитком суспільного ладу та економіки ставилися нові вимоги до обліку, що змушувало його розвиватися. Проте цей розвиток не завжди відповідав економічній реальності. Найбільше відставання від реальності простежуємо на початку ХХІ ст. М. Пушкар зазначає, що «...розвиток системи передбачає перебудову структури, а відповідно якісні та кількісні зміни» [21, с. 17].

За час свого розвитку людство пережило п'ять інформаційних революцій. Перша інформаційна революція відбулася під час винайдення писемності і, відповідно, здатності людства передавати знання наступним поколінням. Друга інформаційна революція була реалізована в процесі винайдення друкарського верстата, а третя – це виникнення електричної енергії та таких засобів передачі інформації, як телефон, факс, радіо, телебачення тощо. Виникнення мікропроцесорів та їхнє поступове здешевлення, використання комп'ютерів та збільшення їхньої потужності – це чинники четвертої інформаційної революції, яку ми можемо спостерігати з кінця ХХ ст.

Стало можливим накопичувати, зберігати, обробляти і передавати інформацію в електронній формі, зросли оперативність і швидкість процесів створення й обробки інформації, виникла можливість накопичувати практично необмежені обсяги інформації, збільшилася швидкість передачі, пошуку й отримання інформації. Ми живемо в умовах творення «п'ятої інформаційної революції, яка характеризується розвитком глобальних мереж, інтегруючи інформацію та знання зі всього світу

у єдиному інформаційному просторі, давши нові можливості для виробництва, передачі й використання інформації, пошуку й отримання інформації, та змінюючи вигляд традиційної діяльності в цих мережах» [17]. Водночас це призводить до негативних наслідків, пов'язаних з надлишком отриманої інформації, неможливістю її опрацювати та інтерпретувати, інформаційною безпекою, інформаційним шумом та інформаційними спотвореннями.

Враховуючи взаємозв'язок і взаємозалежність між науковими, промисловими та інформаційними революціями, ми екстраполювали тенденції їхнього розвитку на генезис формування та поглиблення облікових знань, виокремили облікові революції (рис. 2). З огляду на те, що облік як наука та струнка система знань предметно сформувався в кінці XIX–XX ст., третю революцію в обліку пропонуємо датувати поч. XXI ст., яка збігається з п'ятою інформаційною та управлінською революцією.

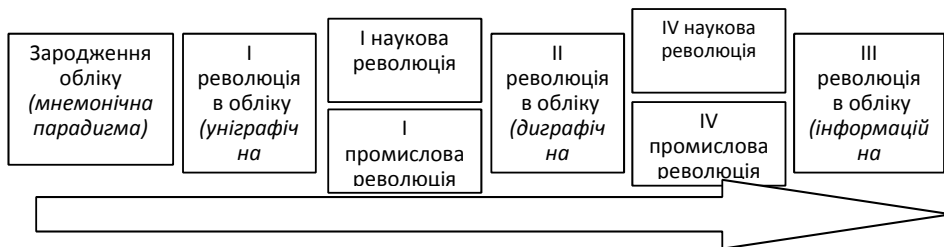


Рис. 2. Взаємозалежність наукових, промислових та облікових революцій [8]

Суть якісних змін в обліку полягає в тому, що менеджери зайняли базові позиції в управлінні підприємствами, а з ускладненням технологічних, економічних і соціальних процесів їхні інформаційні запити значно ускладнилися і вийшли за межі подвійного запису, водночас можливості створення інформації в системі обліку значно зросли, оскільки суспільство ввійшло в 5 промислову і 5 інформаційну революції, вплив яких на теорію і методологію обліку буде незворотній [22].

Висновки та перспективи подальших досліджень. У дослідженні доведено, що розвиток обліку як діяльності залежить від соціально-економічних умов. Оскільки соціум завжди характеризується певними змінами в історичному розвитку, це приводить до зміни систем, які пов'язані з цим соціумом. Такі зміни можуть бути як еволюційними, так і революційними. Процес обліку фактів господарської діяльності відбувався з тих пір, відколи такі факти були зафіксовані, а фіксація об'єктів, основні закони їхнього існування, виявлення необхідних зв'язків у процесах і явищах відбувалися поступово протягом століть. Відповідно кожен етап певним чином відображався на методології обліку. Таким чином, історично визначилися основні чинники, які впливали на формування і розвиток обліку загалом: перетворення індивіда в суб'єкт господарювання; виникнення мови, писемності, математики; формування підприємницького духу; розвиток матеріалістичної теорії суспільного життя.

Традиційно облік розвивався за еволюційним сценарієм, що зумовило виникнення суперечностей між інформаційними потребами менеджменту та інформаційними можливостями обліку. На окремих етапах розвитку облікова система переживала радикальні зміни, тому можна стверджувати про революції в її розвитку. Інформаційний напрямок розвитку обліку та його генезис можна простежити за виникненням і розширенням користувачів облікової інформації.

Перспективами розвитку досліджень є потреба трактувати облік не лише як сукупність принципів, методів, законів та гіпотез функціонування системи, яка генерує інформацію для прийняття рішень, а як науку, що вивчає відносини, між членами суспільства щодо використання та впливу на них інформації, яка генерується в системі

бухгалтерського обліку. Мета обліку – достовірне оцінювання – змінюється на надання інформації (облік не оцінна система, а інформаційна) [23]. Оцінювання – це лише одна з функцій. Матеріалістичний підхід у теорії обліку не втрачає свого значення (виробництво матеріальних благ є значимим для суспільства). Однак трансформується його форма за збереження змісту (перехід від масового виробництва до індивідуального чи зі специфічними якісними показниками – суспільство консумента). Саме тому потрібна концепція, яка об'єднуватиме теоретичне та практичне знання в обліку, на основі якої формуватимуться і будуть реалізовані підсистеми фінансового, управлінського та стратегічного обліку [24, 25, 26, 27, 28].

Основними особливостями системи обліку в сучасному суспільстві є те, що вона має бути спроектована конкретно для кожного підприємства; бути гнучкою і в разі необхідності легко адаптуватися до нових процесів, які виникають в ході господарської діяльності; формувати фінансові, нефінансові та прогнознi показники.

Облікова наука в умовах становлення нового типу господарювання потребує досліджень комплексного характеру, що вирішують проблему створення таких інформаційних ресурсів, які спрямовані на підвищення рівня знань учасників економічних відносин. Ця проблема пов'язана з такими напрямками – розробка нової теорії облікового відображення фактів, пошук нових методів отримання інформації, розробка системи обліку нового типу, підготовка фахівців для практичної роботи, здатних самостійно створювати моделі обліку з урахуванням потреб бізнесу і зовнішніх користувачів. В умовах постіндустріального суспільства бізнес має бути гнучкий та адаптивний, задовольняти різноманітні потреби споживачів, розвивати нові професійні навички, впроваджувати нові цінності.

За цих умов відбуватиметься використання облікової інформації для удосконалення управління корпораціями, середніми та малими підприємствами, які прагнуть мати постійний доступ до інформації та виключати можливість «інформаційного перевантаження» співпрацівників, своєчасного фіксування і узагальнення критично важливої для певного бізнесу інформації, попереджати дублювання подібних інформаційних потоків, що циркулюють у різних підрозділах, скоротити час на пошук інформації, надавати співробітникам необхідні інформацію і знання в певному конкретному випадку, скорочувати невиправдані витрати на додаткові інформаційні, отримувати інформаційну підтримку менеджменту та підвищувати загальний рівень поінформованості співпрацівників.

Література

1. Zhou, Y., & Lamberton, G. (2021). Teaching double-entry accounting: A simplified scaffolded technique based on cognitive load theory. *Journal of Education for Business*, 96 (7), 445-453. doi:10.1080/08832323.2020.1848771
2. Antonelli, V., Bigoni, M., D'Alessio, R., & Marcello, R. (2020). Enlisting accounting history in the contest between competing visions of accounting systems: Tommaso Zerbi and the origin of double-entry bookkeeping. *Accounting History*, 25(4), 558-579. doi:10.1177/1032373220942341
3. Guo, J., Huang, P., & Zhang, Y. (2020). Accounting conservatism and corporate social responsibility. *Advances in Accounting*, 51 doi:10.1016/j.adiac.2020.100501

4. Hörisch, J., Schaltegger, S., & Freeman, R. E. (2020). Integrating stakeholder theory and sustainability accounting: A conceptual synthesis. *Journal of Cleaner Production*, 275 doi:10.1016/j.jclepro.2020.124097
5. Carnegie, G. D., McBride, K. M., Napier, C. J., & Parker, L. D. (2020). Accounting history and theorising about organisations. *British Accounting Review*, 52(6) doi:10.1016/j.bar.2020.100932
6. Baard, V. C., & Dumay, J. (2020). Interventionist research in accounting: Reflections on the good, the bad and the ugly. *Accounting and Finance*, 60(3), 1979-2006. doi:10.1111/acfi.12409
7. Sauerbronn, F. F., Ayres, R. M., da Silva, C. M., & Lourenço, R. L. (2021). Decolonial studies in accounting? emerging contributions from latin america. *Critical Perspectives on Accounting*, doi:10.1016/j.cpa.2020.102281
8. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : монографія. Тернопіль : THEУ, 2018. 392 с.
9. Vasconcelos, A., Silva, A., Gomes, P., & Vieira, C. (2021). Requirements demanded of accounting practitioners by the market in the second half of the 19th century. *Revista Contabilidade e Finanças*, 32(85), 65-79. doi:10.1590/1808-057X201909470
10. Carnegie, G. D., McBride, K. M., Napier, C. J., & Parker, L. D. (2020). Accounting history and theorising about organisations. *British Accounting Review*, 52(6) doi:10.1016/j.bar.2020.100932
11. Jassem, S. (2021). Alternative to distortions created by traditional cost accounting: Throughput accounting. *Academy of Strategic Management Journal*, 20(2), 1-15.
12. Rutherford, B. A. (2020). Are accounting standards memes? the survival of accounting evolution in an age of regulation. *Philosophy of Management*, 19(4), 499-523. doi:10.1007/s40926-020-00142-0
13. Baker, C. R., & Bettner, M. S. (1997). Interpretive and critical research in accounting: A commentary on its absence from mainstream accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(4), 293-310. doi:10.1006/cpac.1996.0116
14. Chaudhry, N. I., & Amir, M. (2020). From institutional pressure to the sustainable development of firm: Role of environmental management accounting implementation and environmental proactivity. *Business Strategy and the Environment*, 29(8), 3542-3554. doi:10.1002/bse.2595
15. Negash, M., & Lemma, T. T. (2020). Institutional pressures and the accounting and reporting of environmental liabilities. *Business Strategy and the Environment*, 29(5), 1941-1960. doi:10.1002/bse.2480
16. Данильян О. Г., Дзьобань О. П., Жданенко С. Б. та ін. Сучасне суспільство: філософсько-правове дослідження актуальних проблем : монографія; за ред. О. Г. Данильяна. 2-ге вид., перероб. та допов. Харків : Право, 2017. 416 с.
17. Дзьобань, О. П. Філософія інформаційних комунікацій : монографія. Х. : Майдан, 2012. 224 с.
18. Awadallah, E., & Elgharbawy, A. (2021). Utilizing the theory of reasoned action in understanding students' choice in selecting accounting as major. *Accounting Education*, 30(1), 86-106. doi:10.1080/09639284.2020.1811992

19. Baard, V. C., & Dumay, J. (2020). Interventionist research in accounting: Reflections on the good, the bad and the ugly. *Accounting and Finance*, 60(3), 1979-2006. doi:10.1111/acfi.12409
20. Schmidt, P. J., Riley, J., & Church, K. S. (2020). Investigating accountants' resistance to move beyond excel and adopt new data analytics technology. *Accounting Horizons*, 34(4), 165-180. doi:10.2308/HORIZONS-19-154
21. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти); Тернопільська академія народного господарства. Тернопіль : Екон. думка, 1999. С. 17.
22. Стан і перспективи розвитку бухгалтерського і управлінського обліку в умовах глобалізації : моногр. ; за наук. ред. д.е.н., проф. З.-М.Задорожного. Тернопіль : ВПЦ «Університетська думка». 2020. 295 с.
23. Semaniuk V., Shpak V., Papinko A. (2021) Estimation of the Information Efficiency of the Accounting System, 2021 *11th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)*, pp. 437-440, doi:10.1109/ACIT52158.2021.9548557.
24. Englund, H., Gerdin, J., & Burns, J. (2020). A structuration theory perspective on the interplay between strategy and accounting: Unpacking social continuity and transformation. *Critical Perspectives on Accounting*, 73 doi:10.1016/j.cpa.2017.03.007
25. Petera, P., Wagner, J., & Šoljaková, L. (2020). Strategic management accounting and strategic management: The mediating effect of performance evaluation and rewarding. *International Journal of Industrial Engineering and Management*, 11(2), 116-132. doi:10.24867/IJIEM-2020-2-258
26. Kolvereid, L., & Åmo, B. W. (2021). Quality and performance in small accounting firms. *International Journal of Productivity and Quality Management*, 32(1), 129-145. doi:10.1504/IJPQM.2021.111986
27. Laguecir, A., Kern, A., & Kharoubi, C. (2020). Management accounting systems in institutional complexity: Hysteresis and boundaries of practices in social housing. *Management Accounting Research*, 49 doi:10.1016/j.mar.2020.100715
28. Kadhim, H. K., Najm, K. J., & Kadhim, H. N. (2020). Using throughput accounting for cost management and performance assessment: Constraint theory approach. *TEM Journal*, 9(2), 763-769. doi:10.18421/TEM92-45

References

1. Zhou, Y., & Lamberton, G. (2021). Teaching double-entry accounting: A simplified scaffolded technique based on cognitive load theory. *Journal of Education for Business*, 96 (7), 445-453. doi:10.1080/08832323.2020.1848771 [in English].
2. Antonelli, V., Bigoni, M., D'Alessio, R., & Marcello, R. (2020). Enlisting accounting history in the contest between competing visions of accounting systems: Tommaso Zerbi and the origin of double-entry bookkeeping. *Accounting History*, 25(4), 558-579. doi:10.1177/1032373220942341 [in English].
3. Guo, J., Huang, P., & Zhang, Y. (2020). Accounting conservatism and corporate social responsibility. *Advances in Accounting*, 51 doi:10.1016/j.adiac.2020.100501 [in English].

4. Hörisch, J., Schaltegger, S., & Freeman, R. E. (2020). Integrating stakeholder theory and sustainability accounting: A conceptual synthesis. *Journal of Cleaner Production*, 275 doi:10.1016/j.jclepro.2020.124097 [in English].
5. Carnegie, G. D., McBride, K. M., Napier, C. J., & Parker, L. D. (2020). Accounting history and theorising about organisations. *British Accounting Review*, 52(6) doi:10.1016/j.bar.2020.100932 [in English].
6. Baard, V. C., & Dumay, J. (2020). Interventionist research in accounting: Reflections on the good, the bad and the ugly. *Accounting and Finance*, 60(3), 1979-2006. doi:10.1111/acfi.12409 [in English].
7. Sauerbronn, F. F., Ayres, R. M., da Silva, C. M., & Lourenço, R. L. (2021). Decolonial studies in accounting? emerging contributions from latin america. *Critical Perspectives on Accounting*, doi:10.1016/j.cpa.2020.102281 [in English].
8. Semaniuk V. Z. Informacijna teoriya obliku v postindustrial`nomu suspil`stvi : monografiya [Information theory of accounting in post-industrial society]. Ternopil` : TNEU, 2018. 392 c. [in Ukrainian].
9. Vasconcelos, A., Silva, A., Gomes, P., & Vieira, C. (2021). Requirements demanded of accounting practitioners by the market in the second half of the 19th century. *Revista Contabilidade e Financas*, 32(85), 65-79. doi:10.1590/1808-057X201909470 [in English].
10. Carnegie, G. D., McBride, K. M., Napier, C. J., & Parker, L. D. (2020). Accounting history and theorising about organisations. *British Accounting Review*, 52(6) doi:10.1016/j.bar.2020.100932 [in English].
11. Jassem, S. (2021). Alternative to distortions created by traditional cost accounting: Throughput accounting. *Academy of Strategic Management Journal*, 20(2), 1-15. [in English].
12. Rutherford, B. A. (2020). Are accounting standards memes? the survival of accounting evolution in an age of regulation. *Philosophy of Management*, 19(4), 499-523. doi:10.1007/s40926-020-00142-0 [in English].
13. Baker, C. R., & Bettner, M. S. (1997). Interpretive and critical research in accounting: A commentary on its absence from mainstream accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(4), 293-310. doi:10.1006/cpac.1996.0116 [in English].
14. Chaudhry, N. I., & Amir, M. (2020). From institutional pressure to the sustainable development of firm: Role of environmental management accounting implementation and environmental proactivity. *Business Strategy and the Environment*, 29(8), 3542-3554. doi:10.1002/bse.2595 [in English].
15. Negash, M., & Lemma, T. T. (2020). Institutional pressures and the accounting and reporting of environmental liabilities. *Business Strategy and the Environment*, 29(5), 1941-1960. doi:10.1002/bse.2480 [in English].
16. Danylian O. H., Dzoban O. P., Zhdanenko S. B. ta in. Suchasne suspilstvo: filosofsko-pravove doslidzhennia aktualnykh problem : monohrafiia [Modern society: philosophical and legal research of current issues]; za red. O. H. Danyliana. 2-he vyd., pererob. ta dopov. Kharkiv : Pravo, 2017. 416 s. [in Ukrainian].
17. Dzoban, O. P. Filosofiia informatsiinykh komunikatsii : monohrafiia [Philosophy of information communications]. Kh. : Maidan, 2012. 224 s. [in Ukrainian].

18. Awadallah, E., & Elgharbawy, A. (2021). Utilizing the theory of reasoned action in understanding students' choice in selecting accounting as major. *Accounting Education*, 30(1), 86-106. doi:10.1080/09639284.2020.1811992 [in English].
19. Baard, V. C., & Dumay, J. (2020). Interventionist research in accounting: Reflections on the good, the bad and the ugly. *Accounting and Finance*, 60(3), 1979-2006. doi:10.1111/acfi.12409 [in English].
20. Schmidt, P. J., Riley, J., & Church, K. S. (2020). Investigating accountants' resistance to move beyond excel and adopt new data analytics technology. *Accounting Horizons*, 34(4), 165-180. doi:10.2308/HORIZONS-19-154 [in English].
21. Pushkar M. S. Tendenciyi ta zakonomirnosti rozvytku buxgalters'kogo obliku v Ukrayini (teorety'ko-metodologichni aspekty') [Trends and patterns of accounting development in Ukraine (theoretical and methodological aspects)]; Ternopil's'ka akademiya narodnogo gospodarstva. Ternopil' : Ekon. dumka, 1999. S. 17. [in Ukrainian].
22. Stan i perspektyvy rozvytku bukhgalterskoho i upravlinskoho obliku v umovakh hlobalizatsii : monohr. [The current state and prospects of accounting and management accounting in the context of globalization]; za nauk. red. d.e.n., prof. Z.-M.Zadorozhnoho. Ternopil : VPTs «Universytetska dumka». 2020. 295 s. [in Ukrainian].
23. Semaniuk V., Shpak V., Papinko A. (2021) Estimation of the Information Efficiency of the Accounting System, 2021 *11th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)*, pp. 437-440, doi:10.1109/ACIT52158.2021.9548557. [in English].
24. Englund, H., Gerdin, J., & Burns, J. (2020). A structuration theory perspective on the interplay between strategy and accounting: Unpacking social continuity and transformation. *Critical Perspectives on Accounting*, 73 doi:10.1016/j.cpa.2017.03.007 [in English].
25. Petera, P., Wagner, J., & Šoljaková, L. (2020). Strategic management accounting and strategic management: The mediating effect of performance evaluation and rewarding. *International Journal of Industrial Engineering and Management*, 11(2), 116-132. doi:10.24867/IJIEM-2020-2-258 [in English].
26. Kolvereid, L., & Åmo, B. W. (2021). Quality and performance in small accounting firms. *International Journal of Productivity and Quality Management*, 32(1), 129-145. doi:10.1504/IJPQM.2021.111986 [in English].
27. Laguecir, A., Kern, A., & Kharoubi, C. (2020). Management accounting systems in institutional complexity: Hysteresis and boundaries of practices in social housing. *Management Accounting Research*, 49 doi:10.1016/j.mar.2020.100715 [in English].
28. Kadhim, H. K., Najm, K. J., & Kadhim, H. N. (2020). Using throughput accounting for cost management and performance assessment: Constraint theory approach. *TEM Journal*, 9(2), 763-769. doi:10.18421/TEM92-45 [in English].

Статтю отримано 7 серпня 2021 р.

Article received August 7, 2021