

UDC 657.1

JEL classification: M41, M49

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.02.172>

**Михайло ПУШКАР,**

доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри фінансового контролю та аудиту,  
Західноукраїнський національний університет,  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна,  
e-mail: [m.s.pushkar@wunu.edu.ua](mailto:m.s.pushkar@wunu.edu.ua)

**Віта СЕМАНЮК,**

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

## ЕТАПИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ НАУКИ ТА ЇЇ ПОДАЛЬШИЙ РОЗВИТОК

Пушкар М., Семанюк В. Етапи формування облікової науки та її подальший розвиток. *Вісник економіки*. 2023. Вип. 2. С. 172–187. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.02.172>

Pushkar, M., Semaniuk, V. (2023). Etapy formuvannya oblikovoyi nauky ta yiyi podalshyy rozvytok [Stages of the formation of accounting science and its further development]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 172-187. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.02.172>

### **Анотація**

**Вступ.** З позицій історичного розвитку зроблено дослідження етапів формування облікової науки під впливом економічних, соціальних, технологічних, психологічних та інших факторів, що дало змогу дослідити сутність обліку і його вплив на еволюцію господарської діяльності людства. Дослідження історичних аспектів дозволило сформувати прогноз розвитку облікових парадигм у майбутньому. Доведено, що облікова теорія потребує удосконалення і підвищення її наукового рівня.

**Мета дослідження.** Метою дослідження є вивчення етапів формування облікової науки та прогнозування подальшого розвитку концепцій обліку в контексті значної трансформації інформаційного середовища бізнесу та розвитку інформаційних технологій.

---

**Методи дослідження.** Для дослідження етапів формування облікової науки використано бібліографічний метод, зокрема проведено монографічний та компаративний аналіз теорії обліку, методів формування інформаційних ресурсів для бізнесу, критичний аналіз історичних теорій розвитку суспільства. Використано методи теоретичного моделювання та наукової абстракції для прогнозування перспектив розвитку концепцій обліку.

**Результати.** Досліджено історичні аспекти формування облікової науки в контексті трансформації теорії науки, виокремлено етапи формування облікової науки, показано облікову систему як таку, яка відповідає вимогам економіки індустріального типу, що вимагає докорінного перегляду теорії обліку. Доведено, що ядром облікової системи в технологічно та інформаційно розвиненому світі мають бути інформаційні ресурси як продукт функціонування такої системи. Доведено, що факт господарської діяльності є основним елементом облікової науки в сучасній парадигмі обліку. Запропоновано авторське бачення етапів формування парадигм обліку та напрями розвитку облікової науки й розробки теорії обліку в постіндустріальному цифровому суспільстві. Впровадження запропонованих заходів дасть змогу вивести облікову науку на вищий рівень розвитку і трактування обліку як процесу створення інформації та формувати інформаційне поле бізнесу на різних рівнях управління, а також дасть розуміння впливу інформаційних ресурсів на процес прийняття управлінських рішень.

**Перспективи.** Подальші наукові розробки доцільно спрямувати на дослідження проблем формування теорії обліку відповідно до потреб розвитку науки та економічного прогресу, а також на прогноз трансформації облікової теорії та методології з врахуванням впливу діджиталізації економіки.

**Ключові слова:** теорія обліку, методологія науки, постіндустріальне суспільство, облікова парадигма, інформація.

**Формули: 0, рис.: 0, табл.: 1, бібл.: 38**

**Mykhailo PUSHKAR,**

D. Sc. (Economics), Professor,  
Professor of the Department of Financial Control and Audit,  
West Ukrainian National University,  
11 Lvivska, str., Ternopil, 46009, Ukraine,  
e-mail: m.s.pushkar@wunu.edu.ua

**Vita SEMANIUK,**

D. Sc. (Economics), Professor,  
Professor of the Department of Accounting and Taxation,  
West Ukrainian National University,  
5a Lvivska str., Ternopil, 46009, Ukraine,  
e-mail: v.Semaniuk@wunu.edu.ua  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7010-9923>

## STAGES OF THE FORMATION OF ACCOUNTING SCIENCE AND ITS FURTHER DEVELOPMENT

### **Abstract**

**Introduction.** *The article presents a research study on the stages of the formation of accounting science under the influence of economic, social, technological, psychological, and other factors. This research has allowed investigating the essence of accounting and its impact on the evolution of humanity's economic activities. The examination of historical aspects has enabled the formulation of predictions regarding the development of accounting paradigms in the future. It has been proven that accounting theory requires improvement and an enhancement of its scientific rigor.*

**Research objective.** *The objective of the study is to explore the stages of formation of accounting science and to forecast the future development of accounting concepts in the context of significant transformation of the business information environment and the advancement of information technologies.*

**Research methods.** *The stages of the formation of accounting science were studied using the bibliographic method, specifically through the implementation of monographic and comparative analysis of accounting theory, methods of forming information resources for business, and critical analysis of historical theories of societal development. The methods of theoretical modeling and scientific abstraction were employed to forecast the future development prospects of accounting concepts.*

**Results.** *The historical aspects of accounting science formation were examined in the context of the transformation of scientific theory. The stages of accounting science formation were identified, highlighting the accounting system as one that meets the requirements of an industrial-type economy, necessitating a fundamental revision of accounting theory. It was demonstrated that in a technologically and informationally advanced world, information resources should form the core of the accounting system as a product of its functioning. The study also established that economic activity is a fundamental element of contemporary accounting science. The article proposes an author's vision of the stages of accounting paradigm formation and the directions for the development of accounting science and the theory of accounting in a post-industrial digital society. The implementation of the proposed measures will elevate accounting science to a higher level of development and interpret accounting as a process of creating information and shaping the information field of business at various levels of management. It will also provide an understanding of the impact of information resources on the process of managerial decision-making.*

**Prospects.** *Further scientific research should focus on studying the problems of accounting theory formation in accordance with the needs of scientific and economic progress, as well as forecasting the transformation of accounting theory and methodology considering the impact of economic digitization.*

**Keywords:** *accounting theory, science methodology, post-industrial society, accounting paradigm, information.*

**Formulas: 0, figures: 1, tables: 1, bibl.: 14.**

**JEL classification: M41, M49.**

---

**Постановка проблеми.** Наука про облік не сформувалася як зріле теоретичне знання про вимірювання фактів господарської діяльності та отримання інформаційних ресурсів підприємств для відстеження ситуацій у бізнесі з метою його ефективного розвитку, а відображає лише стандартну техніку обробки даних й отримання економічних показників фінансової звітності у грошовому вимірнику. І хоча фінансовий облік протягом тривалого історичного періоду охоплював окремі додаткові об'єкти у свою сферу, його сутність залишається на рівні XV ст., що стає анахронізмом у наш час. Такий стан науки вимагає докорінного перегляду теорії обліку згідно з ідеєю, що його ядром має бути не техніка обробки даних, а продукт обліку – інформаційні ресурси для управлінського апарату підприємства, що передбачає вивчення запитів користувачів інформації, розширення вимірювального апарату, та інформації не лише традиційного фінансового, а й управлінського і стратегічного характеру.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження історичного розвитку обліку в світі й Україні мають не тільки академічний інтерес, а й прикладне значення, оскільки вказують на взаємозалежність між моделями обліку, які використовуються на практиці і стадіями розвитку суспільства в тій чи іншій економічній формації. Крім цього, історія дає можливість порівняти спільні та специфічні особливості моделей обліку в різні епохи, в окремих країнах, галузях економіки, підприємствах різного масштабу, корпоративних структурах тощо.

Серед дослідників історичного напрямку досліджень обліку можна виокремити праці Ф. Ф. Бутинця [1], В. А. Дерія [2], З. В. Задорожного [3], М. С. Пушкаря, Н. В. Гавришко, Р. В. Романіва [4] та ін. Багато вчених описують невідповідності облікової системи розвитку методик та інформаційних потреб управління, серед яких Л. Едвінсон [5], І. Нонака, Х. Такеучі [6, 7], П. Друкер [8], В. Демінг [9], Д. Купер, Т. Хоппер [10] та ін. У працях П. Армстронга [11], Д. Ашрафа, С. Удіна [12], Ю. Ідзірі [13], К. Чан, А. Ласьюд, Д. Осман [14], А. Літлттона [15], М. Петроло, Р. Аугелло, Е. Каррера, Д. Скано, А. Пагані [16], Р. Маттесіча [17], Н. Пун, Е. Лакман, А. Ісоні, Т. Малетт [18], А. Ріахі-Белькаї [19], С. Зеффа [20], О. Петрука [21], С. Голова [22], В. Жука [23], М. Корягіна, П. Куцика [24], С. Легенчука [25], Н. Малюги [26], М. Пушкаря [27, 28], В. Семанюк [29], В. Шевчука [30] та ін. запропоновано різні варіанти вирішення цієї проблеми та сценарії подальшого розвитку облікової науки. Проте, незважаючи на множину авторських пропозицій і сценаріїв, актуальність розвитку облікової науки в умовах становлення постіндустріального суспільства все ще висока й визначальна щодо мети, завдання, предмета й об'єкта нашого дослідження.

**Постановка завдання.** У статті досліджено логіко-історичне обґрунтування виокремлення етапів розвитку облікової науки на основі вчення Т. Куна відповідно до ідей його наукової роботи «Структура наукових революцій» [31], в якій він розкриває еволюцію змін нормальної науки через проходження таких етапів, як протиріччя в нормальній науці, їх осмислення, нагромадження нових знань (криза старої науки), заміщення наявних знань новими (революція), формування нової нормальної науки.

Зміна парадигми науки як тривалий процес проходження шляху від однієї моделі нормальної науки до іншої вимагає також перегляду понять науки на вищому рівні та переосмислення її базових категорій. Зокрема, в обліковій науці потрібно виокремити первинний елемент, з якого утворюється інформація для бізнесу. Без усвідомлення

того, що таким елементом є факт господарської діяльності, розвиток зрілої облікової науки неможливий. Автори статті приймають за аксіому, що факти є тим матеріалом, з якого походить інформація про події господарської діяльності, яка відповідає філософським ідеям Л. Вітгенштейна [32].

Первинним елементом відображення в обліку є факт, а не об'єкт. Ми отримуємо інформацію не від об'єктів безпосередньо, а лише через зміни в об'єктах, які фіксуємо на папері чи інших носіях даних як факти з їх подальшою обробкою за певними алгоритмами. До такого висновку ми дійшли тільки після аналізу історичних етапів розвитку облікової науки, розуміння її сучасного кризового стану та визрівання умов для наукової революції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Історичний ракурс дослідження витоків облікової науки завжди актуальний, оскільки дає змогу зрозуміти її сучасні проблеми та передбачити напрями подальшого розвитку. Щоб розібратися з тим, які умови передували формуванню облікового знання, потрібно звернутися до наукових творів істориків-мідівістів. Одним із таких найбільш авторитетних істориків є Ле Гофф, який у науковій праці «Середньовічні гроші. Нарис історичної антропології» [33] зазначає, що принциповий перелом у вивченні економічної сфери середніх віків відбувся у так званій «довгий XIII вік (1150 – 1250 роки)» завдяки збільшенню обсягу документальних джерел і прогресу монетарної економіки.

У XII–XIII ст. в Європі зросла роль грошей у зв'язку з розвитком торгівлі, збільшенням кількості міст і міського населення, зростанням ярмарок і критих ринків, будівництвом храмів, шляхів сполучення, мостів тощо у період з 1180 по 1223 рік. Водночас виокремилися три найбільш економічно розвинуті регіони завдяки зростанню мануфактурного виробництва, торгівлі та експансії грошей. Гроші сприяли появі та об'єднанню майстрів у гільдії виробників і торговців у середині міст та ганз (спілок торговців), які об'єднували купців кількох торгових міст.

Перший регіон – Північно- Східна Європа (від Фландрії до балтійських країн), які збагачувались на торгівлі сукном, а виробництво текстилю набуло майже промислового характеру. В цьому регіоні швидко виникали нові міста, де циркулювали гроші – Аррас, Іпр, Гент, брюгге (самий могутній), Гамбург, Любек, Рига, Стокгольм, Лондон, які увійшли в ганзейську мережу, що стала могутнім економічним центром.

Другий регіон – Північна Італія і Середземноморський басейн – Мілан, Венеція, Генуя, Піза, Флоренція, Кремона, П'яченца, Павія, Асті, Сієна, Лукка. У Венеції з XIII ст. існувала скляна промисловість у сучасному розумінні, особливо на острові Мурано.

Генуя була одним з центрів работоргівлі (до речі, генуезці на кораблі в 1347 р. завезли з Кафи (Криму) в Італію вірус бубонної чуми, яка згодом охопила всі країни Європи і ця пандемія викосила в деяких країнах до третини, а то й половини населення).

Третій регіон – країни атлантичного узбережжя спеціалізувалися на виноградарстві та виробництві вина, яке мало великий попит в інших країнах Європи.

Отже, бум містобудування, коли динамічно зростала кількість міст і населення, дали поштовх торгівлі й збільшенню попиту на гроші. У містах розвивалася промисловість, яка обслуговувала міських і сільських жителів, що також вимагало робочої сили та

---

грошей на її оплату. Праця була більш престижною, ніж раніше, коли церковники проголошували її прокляттям людей за їх первородні гріхи. Купці й виробники товарів були заможними і нагромадили значні капітали, які вкладали у спорудження храмів і громадських будівель. Собори будувалися не на вірі й дармовій праці людей, як раніше, а на гроші багатих людей, дійсно «золото було розчином» для будівництва грандіозних соборів XIII ст.

Саме цей період середньовіччя можна назвати віком цифр, числа і розрахунку. Купці та «фінансисти» навчилися добре рахувати і збагачуватися. Посада королівського казначея відома ще з XII ст., коли її створив Людовік VII, а продовжив Людовік Святий. Королівська казна була довірена паризькому дому ордена Храма (тамплієрам) до 1295 р.

Основна роль у розвитку обліку належить Ганзейському Союзу, який оформлено в місті Любек у 1158 р. Союз утворили купці основних торгових міст регіонів для регулювання правил торгівлі, цін на товари, кредитної справи, боргових зобов'язань, розрахункових монет (любекська марка, фламандський фунт грошей, англійський фунт стерлінгів).

Використання грошей у торгівлі привело до швидкого зростання рахівництва: як його методів, так і надмірної писанини. Бухгалтерія ознаменувала собою посилення ролі грошей у суспільстві.

Історичний огляд розвитку грошового обігу в найбільш успішних країнах Європи у XII–XIII ст. – це ключ до розуміння проблеми виникнення мистецтва контролю за рухом грошей, як цінності усіх інших речей. Середньовічним купцям не спало на думку назвати бухгалтерським обліком те, чим вони займалися повсякденно продаючи, купуючи, обмінюючи товари та проводячи розрахунки. Треба також мати на увазі те, що папір і друкарський верстат виникли тільки в XV ст. Єдине, що можна сказати з приводу виникнення обліку, те, що в цей період були контори в ганзах, які надавали послуги з обліку ділових операцій.

Лише у XV ст. формується вчення про структуру майна та відображення змін у ньому за одним із методів, який описав Лука Пачолі у «Трактаті про записи та обчислення», який перекладено як «Трактат про рахунки і записи» [34].

Модель обліку Л. Пачолі майже без змін проіснувала до Нового часу (XVIII ст.) – періоду капіталістичної формації (за К. Марксом) чи індустріального виробництва (за поглядами економістів XX ст.).

У XVIII–XIX ст. відбуваються зміни в обліку у зв'язку з розвитком промислового виробництва та формуванням структури економіки розвинутих країн. Зароджується облік витрат на виробництво за окремими галузями, калькулювання собівартості продукції, простежується диференціація методів обліку і калькулювання, розробляються форми обліку, здійснюється підготовка кадрів облікового напрямку, уточнюється зміст показників фінансової звітності, розробляються методи контролю витрат на виробництво, зокрема стандарт-кост, нормативний метод тощо.

Кінець XIX і початок XX ст. ознаменувалися пошуками теоретичних основ облікової науки. Представники управлінського та облікового співтовариств (А. Файоль, Г. Емерсон, Е. Шмаленбах, І. Ф. Шерр та ін.) пропонували осучаснити вчення Л. Пачолі, але це вчення настільки вразило мислення працівників «облікового цеху»,

що його проголосили абсолютною істиною і не допускають сумнівів щодо можливості удосконалення.

Крайній консерватизм працівників просто вражає і він гальмує розвиток теорії та практики облікової науки, яка тягне у морок минулого не тільки облік, а й ті науки, які контактують з ним, – менеджмент, контроль, аудит, аналіз, економічна інформація, експертиза, теорія ризиків та інших.

«...За останні 400 років природничі науки зробили гігантські успіхи, а бухгалтерія майже не зрушила з місця. Бухгалтерії потрібно формулювання правильної теорії, яка зможе викристалізуватися в ясній термінології» – писав Г. Хетфілд (1923 р.) [35, с. 179–181], а К. Грунеберг, аналізуючи наукові досягнення облікової науки, стверджував, що бухгалтери не мають права бути віднесеними до науковців [36, с. 161–162]. Проте розвиток науки і техніки у післявоєнний період (обчислювальна техніка, менеджмент, інформатика, кібернетика, стратегічне планування, маркетинг, логістика, економіко-математичні методи тощо) вплинули на модель обліку соціалістичного типу.

Саме період 50–90-х років ХХ ст. був переломним у розумінні того, що облік вже не задовольняв потреби користувачів у достатньому обсязі інформаційних ресурсів для управління, особливо тоді, коли калькулятор, а потім комп'ютер увійшов у практику облікового персоналу. Обліковці та менеджери усвідомили наскільки інформація важлива у їхній роботі. Особливо прискореними темпами створюється нова парадигма обліку після демонтажу соціалістичної моделі економіки в Україні з 1991 р. Проте, незважаючи на передумови для теоретичних досліджень обліку (запити менеджменту, необхідність розширення обсягу інформації, засоби обробки даних), бухгалтерський облік як наука перебуває на рівні, який відповідає етапу розвитку класичної науки [37]. Розробки науковців не реалізувались на практиці внаслідок незрозумілої економічної політики держави за 30 років її незалежності. Держава у цей період не розвивалася, а занепадала через тотальну корупцію в суспільстві, вона перетворилася з могутньої індустріально-аграрної в аграрну країну третього світу. Облік тільки перешкоджав розвитку корупції, а відсталість країни призвела до початку російсько-української війни. Залишається лише сподіватися, що розробка нової теорії обліку буде пріоритетом для науковців.

Теорія науки, на відміну від емпіричної практики, розвивається на основі сформульованої концепції, яка включає постулати, закони та інші взаємопов'язані елементи, що утворюють «тверде ядро» теоретичної програми досліджень, що може облагородити облікову практику. Така наука може розвиватися за допомогою дедуктивно-аксіоматичного методу, а утворююче її знання може організуватися в цілісну ієрархічну систему [37].

Наука має справу з фактами, але не кожний факт буденної свідомості стає фактом науки, оскільки факт науки є певною переробкою факту буденної свідомості за допомогою теоретичної концепції чи гіпотези. Теоретичні концепції конкурують між собою, відбираючи факти науки з одного й того ж емпіричного матеріалу, які по – різному осмислюються дослідниками (автор скептично ставиться до переважної більшості науковців з обліку щодо володіння ними науковим апаратом, що перешкоджає їм комунікувати з представниками інших наук і запозичувати у них методи отримання фактів і перетворення їх в корисну інформацію для бізнесу) [37].

---

Поняття факту в обліковій науці, в певному сенсі, тотожне поняттю ідеального об'єкта, з якого формується інформація, проте не можна протиставляти світ «ідеальних» об'єктів реальній дійсності. Будь-який факт обліку відображається у свідомості працівників і таке відображення виокремлюється у спеціальну функцію – переробку масиву фактів за певними алгоритмами й отримання інформації про навколишнє середовище [29].

Здатність спостереження, відображення, фіксування, обробки й отримання інформації на основі фактів господарської діяльності залежить не тільки від фахової підготовки бухгалтерів і менеджерів (нижчий, середній, вищий рівень управління), а й від креативності мислення та свідомої активної позиції, спрямованої на створення інтелектуальної інформаційної системи підприємства. Розуміння ними сутності обліку як механізму трансформації фактів у корисну інформацію сприяє організації адекватних взаємозалежних інформаційної та управлінської системи, які здатні створити синергетичний економічний ефект. Системи обліку та управління впливають на свідомість бухгалтерів і менеджерів як необхідність суспільної форми відображення фактів для формування економічної інформації про діяльність окремого підприємства, видів економічної діяльності, галузей економіки, структури валового внутрішнього продукту, аналізу динаміки розвитку країни.

Облікова система, яка обмежується лише фінансовим обліком, досить бідна на інформацію для управлінського апарату, крім цього, вона синтезує інформацію про фінансову діяльність за певний період, що стосується внутрішнього положення підприємства і практично ігнорує вплив зовнішнього середовища.

Якщо сутність обліку розуміти як генератор інформації, а не алгоритм обробки даних, то його завданням має бути розширення своїх меж за рахунок збору фактів із зовнішнього середовища й аналізу його впливу на фінансові результати діяльності підприємства. Робота менеджерів значною мірою залежить від умов зовнішнього середовища і водночас цілеспрямовано впливає на нього з метою пошуку шляхів отримання додаткової вартості, тому проблема створення теорії управлінського обліку потребує невідкладного вирішення, якщо економіка держави прагне до успішного розвитку, а не опинитися на узбіччі науково-технічного прогресу.

У науці необхідно прагнути до ідеалу, під яким розуміють відповідність конструкції системи обліку інтересам бізнесу і суспільства як найбільш досконалої концепції генерування інформації на основі облікових моделей різних підсистем, які всебічно характеризують економічну діяльність підприємства, організації чи установи. Досягнення ідеалу здійснюється через мисленнєвий акт, пов'язаний з утворенням деяких абстрактних об'єктів господарської діяльності, виділення яких вимагає надзвичайних та узгоджених зусиль з боку менеджерів та облікового персоналу.

Абстрактні поняття обліку необхідно спрямовувати на вивчення структури явищ і процесів бізнесу, які поки що не включені в систему обліку (сама система обліку не має наукового обґрунтування через байдужість науковців до цієї проблеми у той час, коли без її вирішення неможливе формування нової парадигми). Якщо ми говоримо про ідеальну систему обліку, то потрібно мати на увазі, що її структуру на кожному з історичних етапів розвитку економіки доповнюють новими підсистемами, що генерують таку інформацію, якої не можуть дати попередні системи. Діалектичний



спосіб мислення людини базується на тому, що слідом за змінами в економіці наступають зміни в тих системах, які обслуговують економіку. Це стосується також системи обліку, яка повинна реагувати на запити економіки та генерувати нові масиви інформації, але насправді цього не відбувається.

У міру ускладнення середовища бізнесу закономірно зростають інформаційні потреби менеджерів, для яких інформація є життєво необхідним продуктом, а тому система обліку повинна реагувати на ці потреби через доповнення до підсистеми традиційного обліку, обмеженого лише грошовим вимірюванням фактів господарської діяльності, інших підсистем, які використовують, крім грошового, різноманітні показники вимірювання фактів та їх обробки методами статистики, математики, аналізу, логіки, економетрики, психології, прогнозування тощо.

Ідеальна система може складатися з кількох підсистем, кожна з яких охоплює таку множину елементів у їхніх відношеннях і зв'язках, яка утворює цілісність і водночас кожна її підсистема взаємодіє з іншими підсистемами і середовищем, утворюючи єдину інформаційну систему. Цілісну систему та її підсистеми можна вивчати за такими критеріями як структура, ієрархія, динаміка, організованість, багаторівневність, складність, користувачі, процес збору даних та перетворення їх на інформацію, передача інформації для управління та з інших позицій.

Потреба у розробці нової парадигми обліку диктується логікою історичного процесу становлення облікового знання.

Використовуючи методологію виокремлення етапів розвитку нормальної науки за логікою Т. Куна, дійшли висновку, що облікова наука пройшла кілька історичних етапів і знаходиться на стадії революції та формування нової парадигми (табл. 1) [31, с. 177]. В табл. 1 показано, що нормальна наука (облік є нормальною наукою з часів середньовіччя) розвивалася за економічною системою держави, яка набувала нових властивостей, внаслідок чого в середині існуючої облікової науки наростали протиріччя, які нагромаджувалися і спричинили кризу, коли стара парадигма надалі не може задовольнити інформаційний голод менеджерів, а нова ще не визріла. З часом кризовий стан закономірно повинен завершитися обліковою революцією, яка призведе до формування нової парадигми. Такою є філософія і логіка розвитку будь-якої науки, у т. ч. облікової. Облікова революція передбачає демонтаж традиційної парадигми обліку, яка до цього часу навіть нормальної назви не має, і заміни її новою інформаційною.

Таблиця 1

**Формування нової парадигми обліку [38]**

Етапи формування	Напрями формування	Період
Допарадигмальна стадія	Зародження та розвиток цивілізації: поділ праці, поява міст, зростання економіки, сільського господарства, ремесла, торгівлі, виникнення наук, культури тощо	Від перших цивілізацій (IV-III тисячоліття до н.е.) і до XIII-XIV ст.н.е.

Формування облікової парадигми	Л. Пачолі «Трактат про рахунки і записи» (1494). Розвиток держав Європи. Зародження промисловості, ріст чисельності міст, бурхливий розвиток торгівлі	XIII–XV ст.
Нормальна наука	Узагальнення в обліку окремих корисних нововведень, що не ґрунтуються на теорії, але цінні для бухгалтерії капіталістичного суспільства	XV–XIX ст.
Протиріччя нормальної науки	Зростання масштабів виробництва, наукові досягнення в техніці, технології, організації праці та управлінні, посилення запитів на інформацію з боку менеджерів	Кінець XIX – 70-ті роки XX ст.
Криза	Відсутність нових ідей у нормальній науці щодо генерування інформації для управління. Критика «єдиного обліку». Дискусії щодо удосконалення системи обліку на основі її диференціації	70-80 ті роки XX ст.
Революція	Неспроможність старої парадигми адекватно відобразити потреби бізнесу та суспільства і нові вимоги до створення інформаційних ресурсів	90-ті роки XX ст. – до наших днів
Формування нової парадигми	Демонтування старої парадигми та становлення нової	Перша чверть XXI ст.

Джерело: с. [38].

Сучасний стан облікової науки в Україні можна охарактеризувати як кризовий, оскільки інституціональний статус її теорії викликає скептичне сприйняття економістами з позицій філософії пізнання. В цій «теорії» немає теорії, а лише описуються на вербальному рівні інструменти для обробки фактів для отримання показників фінансової звітності.

Теорія обліку характеризується вкрай низьким рівнем наукової формалізації, збідненням понятійного апарату, ізоляваністю від інших економічних, соціальних і технічних наук, що зводить науку до простого ремесла, позбавленого своєї мети. Через необізнаність зі специфікою професії бухгалтера іншим непосвяченими у цю сферу діяльності фахівцям, облік видається загадковим, утаємниченим, чаклунським знанням, у той час, коли його можна досягнути за короткий час. Загалом передумовами формування нової теорії обліку інформаційного суспільства є «перехід до гуманістичних і природоорієнтованих концепцій, ускладнення ринкових відносин та глобалізація світової економіки, зміна характеру і структури виробництва, формування нових парадигм управління; перехід від економіки, що базується на капіталі, до економіки знань, що базується на інформації про ринки; формування нового типу економічної поведінки; множинність комунікацій та контрагентів, зростання інформаційних потреб та запитів з боку користувачів; динамічність зовнішнього і внутрішнього середовищ бізнесу, що зумовлює постійні зміни структури управління; визначення інформації як основного ресурсу управління; наявність причинно-наслідкового зв'язку між якістю інформації і зростанням продуктивності праці» [29]. Обліковий спосіб мислення,

який дозволяє бачити господарську діяльність як єдину систему складних зв'язків і процесів та формувати інформаційне поле бізнесу на різних рівнях управління, а також розуміти вплив інформаційних ресурсів на процес прийняття управлінських рішень – одна з умов розвитку облікової системи в інформаційному суспільстві та формування відповідної частини облікової теорії.

**Висновки і перспективи подальших наукових досліджень.** Генезис розвитку облікової науки дозволяє нам зробити висновок про те, що вплив інформаційного суспільства на облікову науку полягає у зростанні ролі обліку. Дослідження облікової науки в аспекті розвитку і становлення облікових парадигм та їх розвитку в умовах становлення інформаційної економіки дозволяє вирішити такі завдання, як розробка нової теорії обліку, розвиток облікової методології, перехід до методологічного плюралізму при формуванні інформаційних ресурсів.

### **Література**

1. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь : моногр. Житомир : ПП «Рута», 2007. 328 с.
2. Дерій В. А. Облік і аналіз витрат підприємства на інтелектуалізацію, інформатизацію та інформацію. *Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки*. 2014. № 3. С. 50–56.
3. Задорожний, З., Муравський, В., Семанюк, В., & Гуменна-Дерій, М. (2022). Глобальні принципи управлінського обліку в системі забезпечення ресурсного потенціалу підприємства. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 3(44), 63–71. <https://doi.org/10.55643/fcaptr.3.44.2022.3765>
4. Пушкар, М. С., Гавришко, Н. В., & Романів, Р. В. (2003). Історія обліку та контролю господарської діяльності : навч. посіб. Тернопіль : Карт-бланш.
5. Edvinsson Leif., Malone M. *Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*. N.Y.: Harper Dussiness. 1997. 256 p.
6. Nonaka, I. (1988). Creating Organizational Order Out of Chaos: Self-Renewal in Japanese Firms. *California Management Review*, 30(3), 57–73. <https://doi.org/10.2307/41166514>
7. Nonaka, I. and Takeuchi, H. (1995). *The Knowledge-Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*. Oxford University Press, New York.
8. Друкер П. Виклики для менеджменту XXI століття. КМ-Букс, 2020. 240 с.
9. William Edwards Deming. *The New Economics: For Industry, Government, Education*. MIT Press, 2000. 247 p.
10. Cooper D. J., Hopper T. Critical theorising in management accounting research. *Handbook of management accounting research* C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields (Eds.). Oxford: Elsevier, 2007. P. 207–245.
11. Armstrong P. Idealism and ideology: the caterpillar controversy in critical accounting research. *Critical realist applications in organisation and management studies*; S. Fleetwood, S. Ackroyd (Eds.). London : Routledge, 2004. P. 67–63.

- 
12. Ashraf J., Uddin S. Management accounting research and structuration theory: a critical realist critique. *Journal of Critical Realism*. 2015. № 14(5). P. 485–507. DOI: <https://doi.org/10.1016/10.1179/1476743015Z.00000000079>
  13. Ijiri Y. Theory of accounting measurement. Sarasota, Fla: American Accounting Association. 1975.
  14. Kirk Chang, Alhashmi Aboubaker Lasyoud, Diaeldin Osman, Management accounting system: Insights from the decision making theories, *Social Sciences & Humanities Open*, Volume 8, Issue 1, 2023, 100529. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ssaoh.2023.100529>.
  15. Littleton A. C. Accounting Evolution to 1900. New York : American Institute Publishing Company, 1993; reprinted by Russell and Russell, N. Y., 1966.
  16. M. Petrolo, R. Augello, E. Carrera, D. Scano, A. Pagani, Evaluation of transverse shear stresses in layered beams/plates/shells via stress recovery accounting for various CUF-based theories, *Composite Structures*, Volume 307, 2023, 116625, <https://doi.org/10.1016/j.compstruct.2022.116625>.
  17. Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond. *Spanish Journal of Accounting History*. 2006. No. 5. P. 11–68.
  18. Neo Poon, Ashley Luckman, Andrea Isoni, Timothy L. Mullett. A query theory account of the attraction effect. *Cognition*. Vol. 238, 2023, 105495, <https://doi.org/10.1016/j.cognition.2023.105495>.
  19. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory [5th edition]. N. Y., 2004. 598 p.
  20. Zeff S.A. The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*. 2013. Vol. 43, Issue 4. P. 262–327.
  21. Petruk O.M. The Role of Accounting in Economic Globalization. Research papers. *Strategies and challenger in the process of Accession to the European union*. Bulgaria, D. A. Tsenov Academy of economics Svishtov. 2003. P. 267–271.
  22. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : моногр. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
  23. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 8–9. С. 14–23.
  24. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : моногр. Львів : ЛКА, 2015. 239 с.
  25. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2012. 336 с.
  26. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : моногр. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.
  27. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 359 с.
  28. Пушкар М. С., Чумаченко М. Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація. Тернопіль : Карт-бланш, 2011. 336 с.
  29. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : моногр. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 392 с.
  30. Шевчук В. О. Ноосферна парадигма обліку: «точки опори» і вектори утвердження. Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в

- умовах соціально-економічних викликів: матеріали Міжнародного кругового столу., 28 травня 2021 р. Т. 1. Тернопіль : ЗУНУ, 2021. 277 с.
31. Kuhn, T.S. *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago: University of Chicago Press, 1962. 222 p. URL: <https://www.lri.fr/~mbl/Stanford/CS477/papers/Kuhn-SSR-2ndEd.pdf>
  32. Вітгенштайн Л. *Tractatus Logico-Philosophicus*; Філософські дослідження. Київ : Основи, 1995. 240 с.
  33. Jacques Le Goff. *Le Moyen Âge et l'argent: essai d'anthropologie historique*, Paris, Perrin, 2010. 245 p.
  34. Лука Пачолі Трактат про рахунки та записи. Переклад Н. М. Ткаченко. Київ : Алерта, 2021. 180 с.
  35. Легенчук С.Ф. Історичні аспекти розвитку теорії бухгалтерського обліку в англослов'янських країнах. *Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки*. 2010. Ч. 1, № 1 (51). С. 63–70.
  36. Gruneberg C. Is Accountancy a Field of Science? *The Accounting Review*. 1950. Vol. 25, № 2. P. 161–162.
  37. Shrader, D. (1983). James H. Fetzer *Scientific Knowledge: Causation, Explanation, and Corroboration*. Dordrecht: D. Reidel Publishing Company (1981), xvi 323 pp. *Philosophy of Science*, 50 (4), 660-662. DOI: <https://doi.org/10.1086/289151>
  38. Пушкар М. С., Семанюк В. З. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал*. 2017. Вип. 1-2. С. 7–20

### References

1. Butynets, F. (2017). Alfa i omega bukhhalterskoho obliku abo moia bolisna ne spovid [Alpha and Omega of Accounting or My Painful Confession]: monohr. Zhytomyr: "Ruta", 328 p. [in Ukrainian].
2. Derii, V. (2014) Oblik i analiz vytrat pidprijemstva na intelektualizatsiiu, informatyzatsiiu ta informatsiiu [Accounting and analysis of costs for the intellectualization, informatization, and information of the enterprise]. *Visnyk ZhDTU. Ser.: Ekonomichni nauky – Herald of Zhytomyr State Technical University. Ser.: Economic Sciences*, 3, 50–56 [in Ukrainian].
3. Zadorozhnyi, Z., Muravskiy, V., Semaniuk, V., & Humenna-Derii, M. (2022). Hlobalni pryntsyupy upravlinskoho obliku v systemi zabezpechennia resursnoho potentsialu pidprijemstva [Global management accounting principles in the system of providing resource potential of the enterprise]. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 3 (44), 63–71. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.44.2022.3765> [in English].
4. Pushkar, M., Havryshko, N., & Romaniv, R. (2003). Istoriiia obliku ta kontroliu hospodarskoi diialnosti [The history of accounting and control of economic activities]: navch. posib. Ternopil: Kart-blansh – Carte blanche. 167 p. [in Ukrainian].
5. Edvinsson, Leif, Malone, M. (1997) *Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*. N. Y.: Harper Dussiness. 256 p. [in English].

- 
6. Nonaka, I. (1988). Creating Organizational Order Out of Chaos: Self-Renewal in Japanese Firms. *California Management Review*, 30 (3), 57–73. DOI: <https://doi.org/10.2307/41166514> [in English].
  7. Nonaka, I. and Takeuchi, H. (1995) *The Knowledge-Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*. Oxford University Press, New York. [in English].
  8. Druker, P. (2020) *Vyklyky dlia menedzhmentu XXI stolittia*. [Challenges for 21st-century management]. KM-Buks. 2020. 240 p. [in Ukrainian].
  9. William Edwards Deming (2000). *The New Economics: For Industry, Government, Education*. MIT Press. 247 p. [in English].
  10. Cooper, D., Hopper, T. (2007) Critical theorising in management accounting research. *Handbook of management accounting research C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields (Eds.)*. Oxford: Elsevier. P. 207–245 [in English].
  11. Armstrong, P. (2004) Idealism and ideology: the caterpillar controversy in critical accounting research. *Critical realist applications in organisation and management studies*; S. Fleetwood, S. Ackroyd (Eds.). London: Routledge. P. 67–63 [in English].
  12. Ashraf, J., Uddin, S. (2015). Management accounting research and structuration theory: a critical realist critique. *Journal of Critical Realism*. № 14 (5). P. 485–507. DOI: <https://doi.org/10.1179/1476743015Z.00000000079> [in English].
  13. Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement*. Sarasota, Fla: American Accounting Association [in English].
  14. Kirk Chang, Alhashmi Aboubaker Lasyoud, Diaeldin Osman, (2023) Management accounting system: Insights from the decision making theories, *Social Sciences & Humanities Open*. Vol. 8. Issue 1, 100529. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ssaho.2023.100529> [in English].
  15. Littleton, A. (1966) *Accounting Evolution to 1900*. New York: American Institute Publishing Company, 1993; reprinted by Russell and Russell, N. Y. [in English].
  16. Petrolo, M. Augello, R. Carrera, E. Scano, D. Pagani, A. (2023) Evaluation of transverse shear stresses in layered beams/plates/shells via stress recovery accounting for various CUF-based theories. *Composite Structures*. Vol. 307, 116625, DOI: <https://doi.org/10.1016/j.compstruct.2022.116625> [in English]
  17. Mattessich, R. (2006). Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond. *Spanish Journal of Accounting History*. No. 5. P. 11–68 [in English].
  18. Neo Poon, Ashley Luckman, Andrea Isoni, Timothy L. Mullett. (2023). A query theory account of the attraction effect. *Cognition*, Vol. 238, 105495. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cognition.2023.105495> [in English].
  19. Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting theory* [5th edition]. N. Y., 598 p. [in English].
  20. Zeff, S. (2013). The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*. Vol. 43, Issue 4. P. 262–327 [in English].
  21. Petruk, O. (2003). The Role of Accounting in Economic Globalization. Research papers. *Strategies and challenger in the process of Accession to the European union*. Bulgaria, D.A. Tsenov Academy of economics Svishtov. P. 267-271 [in English].

22. Holov, S. (2007). Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: Analysis of the current state and prospects for development]: monohr. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury – Center of educational literature. 522 p. [in Ukrainian].
23. Zhuk, V. (2015). Instytutsionalna teoriia bukhhalterskoho obliku: vidpovid na vyklyky suchasnosti [Institutional theory of accounting: Responding to the challenges of the present]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and auditing*, 8–9, 14–23. [in Ukrainian].
24. Koriahin, M., Kutsyk, P. (2015). Kontseptualny rozvytok metodolohii bukhhalterskoho obliku [Conceptual development of accounting methodology] : monohrafiia. Lviv: Vydavnytstvo LKA – The legacy of LKA. 239 p. [in Ukrainian].
25. Lehenchuk, S. (2012). Bukhhalterske teoretychne znannia: vid teorii do metateorii [Accounting theoretical knowledge: From theory to metatheory]: monohr. Zhytomyr: ZhDTU. 336 p. [in Ukrainian].
26. Maliuha, N. (2005). Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: teoriia y metodolohiia, perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: Theory and methodology, prospects for development]: monohr. Zhytomyr: ZhDTU. 548 p. [in Ukrainian].
27. Pushkar, M. (2007). Metateoriia obliku abo yakoiu povynna staty teoriia [Metatheory of accounting or the desired state of theory]: monohr. Ternopil: Kart-blansh – Carte blanche. 359 p. [in Ukrainian].
28. Pushkar, M., Chumachenko, M. (2011). Idealna systema obliku: kontseptsii, arkhitektura, informatsiia [Ideal accounting system: Concept, architecture, information]: monohr. Ternopil, Kart-blansh – Carte blanche. 336 p. [in Ukrainian].
29. Semaniuk, V. (2018). Informatsiina teoriia obliku v postindustrialnomu suspilstvi [Information theory of accounting in post-industrial society]: monohr. Ternopil: TNEU. 392 p. [in Ukrainian].
30. Shevchuk, V. (2021). Noosferna paradyhma obliku: «tochky opory» i vektory utverzhennia [Noospheric paradigm of accounting: “Points of support” and vectors of affirmation]. *Transformatsiia bukhhalterskoho obliku, analizu ta kontroliu v umovakh sotsialno-ekonomichnykh vyklykiv: materialy Mizhnarodnoho kruhovoho stolu – Transformation of accounting, analysis and control in the conditions of socio-economic challenges: materials of the International conference, 28 travnia 2021 r. - May 28, 2021. Tom 1*. Ternopil: WUNU. 277 p. [in Ukrainian].
31. Kuhn, T. (1962). *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago: University of Chicago Press. 222 p. Retrieved from <https://www.lri.fr/~mbl/Stanford/CS477/papers/Kuhn-SSR-2ndEd.pdf> [in English].
32. Vithenshtain, L. (1995). Tractatus Logico-Philosophicus; Filosofski doslidzhennia [Tractatus Logico-Philosophicus; Philosophical research]. Kyiv: Osnovy – Basically. 240 p. [in Ukrainian].
33. Jacques, Le Goff (2010). *Le Moyen Âge et l'argent: essai d'anthropologie historique* [The Middle Ages and Money: An Essay in Historical Anthropology]. Paris, Perrin. 245 p. [in France].

- 
34. Pacholi, L. (2021). Traktat pro rakhunky ta zapysy [Treatise on accounts and records]. Pereklad N. M. Tkachenko – Translation N. M. Tkachenko. Kyiv: Alerta, 2021. 180 p. [in Ukrainian]
  35. Lehenchuk, S. (2010). Istorychni aspekty rozvytku teorii bukhhalterskoho obliku v anhlo-movnykh krainakh [Historical aspects of the development of accounting theory in English-speaking countries]. *Visnyk ZhDTU. Ser.: Ekonomichni nauky – Herald of Zhytomyr State Technical University. Ser.: Economic Sciences*, Ch. 1, № 1 (51). P. 63–70 [in Ukrainian].
  36. Gruneberg, C. (1950). Is Accountancy a Field of Science? *The Accounting Review*. Vol. 25, № 2. P. 161–162 [in English].
  37. Shrader, D. (1983). James H. Fetzer Scientific Knowledge: Causation, Explanation, and Corroboration. Dordrecht: D. Reidel Publishing Company (1981), xvi 323 p. *Philosophy of Science*, 50 (4), 660-662. DOI: <https://doi.org/10.1086/289151> [in English].
  38. Pushkar, M., Semaniuk, V. (2017). Aktualnist rozrobky suchasnoi paradyhmy obliku [The relevance of developing a modern accounting paradigm]. *Institut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii. Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal – Institute of accounting, control and analysis in the conditions of globalization. International scientific journal*, 1-2, 7-20 [in Ukrainian].

Статтю отримано 19 квітня 2023 р.

Article received April 19, 2023.