

Accounting and Auditing of Costs and Costing of Military Products during Martial Law and Post-War Reconstruction: Institutional Aspect

Viktorija Yatsenko¹

Abstract. *The war in Ukraine has revived the discussion on the institutionalization of accounting and auditing and the social and political nature of accounting data generated by the accounting system of an enterprise. In wartime, the role and significance of accounting and auditing change dramatically; they can become instruments for regulating vital processes that can ensure the passage of a difficult period and the achievement of a positive result, or, conversely, can be tools for manipulation, the growth of corruption and betrayal of national interests. Therefore, researchers should pay special attention to cost accounting methods, techniques for calculating the cost of military products, and accountants' role in managing enterprises, institutions, companies and society. The article aims to study the process of institutionalizing accounting and auditing in the context of a broad transformation of society during martial law and post-war reconstruction using the example of the relationship between accounting and auditing with enterprises, state administration and civil society. Based on the study of the experience of Western countries during the WWI and WWII, the article assesses the impact of processes and factors, as well as mechanisms of pressure from conflicting interests on accounting as a technical practice during and after martial law. In addition, the article examines the reverse impact of accounting as a social and political practice on the corporate policy and culture of the enterprise, state administration, and the activities of public and professional organizations. The results of the study show that accounting adapts to wartime conditions and, at the same time, affects enterprise management; war creates a "window of opportunity" for the transformation of accounting; evolutionary changes in accounting occur as a result of the implementation of the country's political course and government activities or the resistance that enterprises put up to pressure from government structures. In martial law and post-war reconstruction conditions, the social role of accounting and social control (audit) is strengthened. Professional institutes of accountants and auditors should become active agents of social control and auditing of the activities of business structures and state bodies to ensure compliance with civil society standards. On the other hand, the activities of representatives of the profession should be regulated by social standards established by the professional institutions themselves.*

Keywords: *accounting, management accounting, cost accounting, costing systems, audit, social control, costs, costing, martial law, institutionalisation, historicism, evolution.*

Received: 2 May 2025 | **Revised:** 10 May 2025 | **Accepted:** 11 May 2025 | **Published:** 10 June 2025

Suggested Citation

Yatsenko, V. (2025). Accounting and Auditing of Costs and Costing of Military Products during Martial Law and Post-War Reconstruction: Institutional Aspect. *Oblik i finansy*, 2(108), 22-31. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-2\(108\)-22-31](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-2(108)-22-31)



This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 License (<http://www.creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>), which permits use and distribution in any medium, provided the original work is properly cited and the use is non-commercial.

© 2025 The Author(s).

¹ Viktorija Yatsenko, Kherson State University, Kherson, Ukraine.

ORCID 0000-0001-7127-1885

E-mail: viktorijajacenko@gmail.com

Облік та аудит витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції військового призначення під час воєнного стану та післявоєнного відновлення: інституційний аспект

Вікторія Яценко¹

¹ Херсонський державний університет, м. Херсон, Україна

Анотація. Війна в Україні актуалізувала дискусію щодо інституціоналізації обліку та аудиту, соціальної і політичної природи облікових даних, що генеруються обліковою системою підприємства. Під час війни роль і значення обліку та аудиту кардинально змінюються, вони можуть стати інструментами регулювання важливих процесів, здатних забезпечити проходження складного періоду та досягнення позитивного результату, або, навпаки, знарядом маніпуляцій, зростання корупції і зради національних інтересів. На окрему увагу заслуговують методи обліку витрат і техніки калькулювання собівартості продукції військового призначення, а також роль, яку обліковці відіграють в управлінні підприємствами, установами, компаніями та суспільстві загалом. Метою статті є вивчення процесу інституціоналізації обліку та аудиту в умовах широкої трансформації суспільства під час воєнного стану та післявоєнного відновлення на прикладі взаємовідносин обліку та аудиту з підприємством, державним управлінням та громадянським суспільством. На основі вивчення досвіду західних країн під час Першої і Другої світових війн оцінено вплив процесів і факторів, а також механізмів тиску конфлікуючих інтересів на облік як технічну практику під час та після воєнного стану. Досліджено зворотний вплив обліку як соціальної та політичної практики на корпоративну політику та культуру підприємства, державне управління, діяльність громадських і професійних організацій. Результати дослідження свідчать, що облік адаптується до умов воєнного часу та водночас впливає на управління підприємством; війна створює «вікно можливостей» для трансформації обліку; еволюційні зміни бухгалтерського обліку відбуваються в результаті реалізації політичного курсу країни та діяльності уряду або опору, який чинять підприємства на тиск з боку владних структур. В умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення посилюється соціальна роль обліку та соціального контролю (аудиту). Професійні інститути бухгалтерів і аудиторів повинні стати активними агентами соціального контролю та аудиту діяльності бізнес-структур і державних органів для забезпечення відповідності стандартам громадянського суспільства. З іншого боку, діяльність представників професії має регулюватися соціальними стандартами, встановленими самими професійними інститутами.

Ключові слова: облік, управлінський облік, облік витрат, системи калькулювання собівартості, аудит, соціальний контроль, витрати, собівартість, воєнний стан, інституціоналізація, історизм, еволюція.

Постановка проблеми. На тлі широкого обговорення в суспільстві та засобах масової інформації періодично виникаючих скандалів, пов'язаних із неправомірними схемами закупівель техніки, бронезилетів, продуктів харчування та інших необхідних для Збройних Сил України ресурсів, дослідження ролі та трансформації обліку і завдань аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції військового призначення в умовах повномасштабної війни має першочерговий пріоритет. Адже облік і аудит є незамінними засобами контролю ефективного використання коштів оборонного бюджету України та запобігання зловживанням, забезпечення стабільної підтримки з боку міжнародних партнерів і донорів, відновлення довіри громадян до державних інституцій, що в сукупності впливає на безпеку життя українських військових і виживання української нації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій Дослідження історичного розвитку обліку в Україні, його еволюції, в тому числі під впливом військових дій та колонізаційної політики, представлені в роботах [2; 5; 6; 7; 8; 11; 12; 13]; вивченню ролі фінансового обліку та оподаткування в забезпеченні

прозорості та об'єктивності даних під час війни присвячене дослідження К.В. Безверхого та О.А. Юрченка [1]; Л. Крачок та О. Мошковська [4; 9] розглядають управлінський облік як інструмент адаптації підприємств до нових умов функціонування або антикризового управління (ризик-менеджменту) для виживання бізнесу в умовах війни.

Професор В.М. Жук пропонує враховувати інституційну сутність бухгалтерського обліку, а не відноситися до нього лише «як до техніки складання та представлення зацікавленим користувачам інформації про параметри господарської діяльності, підготовка відомостей про які регламентована формальними «правилами гри» [3, с. 71].

У значній кількості робіт представлений досвід організації і методики обліку під час Другої світової війни в радянському союзі, до складу якого на той час входила Україна. Проте, в цей період облік змінювався не тільки під впливом військових дій, а й ідеологічної складової в умовах тотальної державної власності на землю та засоби праці. Україна на початок війни у 2014 році мала ринкову економіку, державні інститути, потужне громадянське суспільство, і, як незалежна демократична країна,

вона вперше проходить період воєнного стану, тому пріоритетними стають дослідження ролі, значення та трансформації обліку та аудиту під час війн в інших країнах, з фокусом на організацію та методіку обліку витрат виробництва та методів калькулювання собівартості продукції військового призначення на підприємствах, а також їх аудит (контроль) з боку державних органів, громадських і професійних організацій.

Метою статті є вивчення процесу інституціоналізації обліку та аудиту в умовах широкої трансформації суспільства під час воєнного стану та післявоєнного відновлення на прикладі взаємовідносин обліку та аудиту з підприємством, державним управлінням та громадянським суспільством.

Методика дослідження. Для досягнення поставленої мети в статті використано компаративний аналіз досвіду західних країн під час війн у XX сторіччі щодо використання методів обліку витрат виробництва та систем калькулювання собівартості продукції через призму доцільності їх впровадження в Україні. Критичний аналіз контенту дозволив виявити загальні тенденції інституціоналізації обліку та аудиту, основні закономірності трансформації методологічних підходів обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції під впливом стратегічних пріоритетів держави та вимог національної безпеки в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення.

Виклад основного матеріалу. Більшість вітчизняних досліджень в галузі обліку ґрунтуються на принципах історизму та розглядають розвиток бухгалтерського обліку як поступальне прогресивне вдосконалення його функціоналу, методів і прийомів, технік збору та обробки даних, а трансформацію облікових систем як віддзеркалення моделей соціально-економічної системи. У цьому контексті бухгалтерський облік сприймається як нейтральний інструмент/продукт/механізм управління або технічна практика, що забезпечує надання «релевантної інформації для прийняття рішень», сприяє «раціональному використанню ресурсів», а також підтримує інституційну «підзвітність» і «ефективне управління». Такі функції сприймаються як базові та невід’ємні характеристики облікової системи, що формують її місію в суспільному вимірі. Це означає, що бухгалтерський облік є відображенням соціально-економічних відносин: феодальний устрій, як вважається, потребує феодальних моделей бухгалтерського обліку; капіталістичні суспільства – капіталістичних моделей, а ера постіндустріалізму потребує інноваційних підходів для бухгалтерської професії. У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10] бухгалтерський облік представлений як процес, спрямований на обробку та «передачу інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень», а внутрішнього господарський (управлінський) облік – «інформації про діяльність

підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством». Частина науковців з інших країн також звертають увагу на сприйняття обліку як пасивного актора і зазначають, що зміни у бухгалтерському обліку розглядаються як відображення, а не як активний процес організаційних зусиль; як засіб, що дає змогу організації функціонувати, а не як активний учасник формування її діяльності. Інші організаційні фактори впливають на облік, але сам облік не сприймається як елемент, що активно формує організацію [20, с. 212]. Облікові дискурси обмежені обговоренням альтернативних підходів до вимірювання таких понять, як собівартість, прибуток тощо, та більш-менш ефективних систем оцінювання, тим самим обмежуючи наше розуміння проектування систем бухгалтерського обліку. Це також обмежує можливості для практичних змін і може пояснити, чому так багато моделей ефективних систем обліку, що описані у підручниках, залишаються невикористаними на практиці [21, с. 487]. В такій системі координат війни виступають як незначні тимчасові перешкоди, що гальмують, але не порушують стабільний прогрес обліку як науки та практики.

Альтернативний підхід розглядає еволюцію обліку як цілеспрямований рух до виявлення соціальної природи обліку та сприйняття облікової інформації, згенерованої обліковими системами бізнес-структур, як соціального продукту в контексті інституцій, що функціонують у суспільстві. Особливо загострюються взаємовідносини між обліком та інституціями у воєнний час. Отримання прибутку або капіталізація, як мета функціонування бізнес-структур у ринковій економіці, створює конфлікт з інтересами держави та суспільства, що заточені на філософії виживання нації та моральних аспектах під час війни. Проаналізуємо вплив процесів і факторів, а також засобів тиску конфліктуючих інтересів на облік як технічну практику, так і вплив обліку як соціальної і політичної практики на корпоративну політику та культуру підприємства, державне управління, діяльність громадських і професійних організацій в період воєнного стану й післявоєнного відновлення України на прикладі методів і прийомів обліку та аудиту витрат виробництва та систем калькулювання собівартості продукції військового призначення.

Облік і підприємство

В цій частині статті аналізуються факти, що руйнують ілюзію незалежності обліку як техніки відображення господарської діяльності підприємства від зовнішнього середовища; облік представлений як активний процес, що адаптується до воєнного часу та, водночас, впливає на управління підприємством; як війна відкриває «вікно можливостей» для зміни обліку; наводяться аргументи про соціальну і політичну природу обліку, що найдраматичніше проявляється у воєнний час та виходить на поверхню, коли відбуваються зміни на інституційному рівні, і яким чином ці зміни трансформують політику і структуру самого підприємства та визначають стратегію його розвитку на майбутнє.

Головною проблемою в перші роки російсько-української війни для ВПК України було масштабування виробництва певного виду продукції військового призначення. Якщо до війни переважно невеликі підприємства виконували спеціалізовані замовлення на виробництво продукції військового призначення на підставі укладених контрактів, то під час війни необмежений попит на продукцію відкрив можливість запускати виробництво продукції з впевненістю її реалізації у майбутньому. На початок 2025 року можна впевнено стверджувати, що злиття невеликих підприємств, оновлення лінійки продукції, поява нових видів продукції, орієнтація підприємства на спеціалізоване виробництво одного виду продукції і стандартизація продукції стали фундаментом для масштабування виробництва продукції військового значення. Очікувано війна посилила попит на фахівців з обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробництва, калькулювання собівартості продукції та встановлення відповідного рівня цін для укладання договорів, що фінансуються українським урядом або донорами. Уряд через нормативне регулювання намагається керувати ціноутворенням та встановлювати ціни на продукцію військового призначення за умови відсутності вільної конкуренції на ринку. Коли на кону виживання країни та нації, менеджмент бізнес-структур під тиском моральних принципів, з одного боку, та завданнями виживання підприємства, утримання персоналу, збереження діяльності у післявоєнний час з іншого, намагається вирішити дилему та знайти оптимальне співвідношення ціна/собівартість/прибуток.

За часів незалежності на більшості українських підприємств собівартість розраховувалася за складними методиками розподілення витрат здебільшого на базі нарахованої заробітної плати, що використовувалися в минулому столітті й були незрозумілими для обліковців нового покоління, які вивчали облік за підручниками західних авторів. Наприклад, на одному підприємстві в місті Херсон, що утворилося після дроблення Херсонського суднобудівного заводу, собівартість продукції розраховувалася за допомогою комп'ютерної програми, що була власною розробкою працівників підприємства, впровадженою за часів радянського союзу. В 2013 році мене терміново запросили проконсультувати керівництво щодо методів калькулювання собівартості продукції, оскільки співробітники не були обізнані з робочою методикою розрахунку та не могли користуватися існуючою програмою, бо єдина людина, яка працювала з нею несподівано померла. Лише незначна частина підприємств проявляла зацікавленість щодо впровадження в практичну діяльність систем обліку витрат виробництва та методів калькулювання собівартості продукції з метою формування корисної для управління інформації, проте ситуація поступово змінювалася.

Другу світову війну Україна пройшла у складі радянського союзу, на теренах якого до початку війни партійні органи, спираючись на силові структури,

мали абсолютний контроль над економікою країни, діяльністю громадських і професійних організацій, устроєм життя громадян. Війна лише підвищила рівень впливу влади. Право власності держави на засоби праці дозволило переорієнтувати діяльність підприємств на виробництво продукції військового призначення швидко і без зайвої бюрократії. Це певною мірою забезпечувало радянському уряду перевагу на економічному фронті, і згодом на полі бою.

Водночас Велика Британія та інші європейські країни, де на той час теж значна частка промисловості відносилася до державного сектору, через політичні і соціальні проблеми, в тому числі викликані популярністю марксистських поглядів на класовий устрій суспільства та активністю професійних спілок, мали значні перешкоди в організації виробництва продукції військового призначення під час Першої і Другої світових війн. На протигагу соціалістичній моделі економіки радянського союзу в європейських країнах, навіть за наявності сильних позицій владних інституцій і громадських організацій, бізнес і влада були тісно переплетені. Представники та лобі бізнес-еліти входили до урядів і парламентів, просуваючи свої інтереси в законодавчій і виконавчій владі. Водночас, війни посилюють ринкові механізми, спонукають бізнес-середовище адаптуватися до виняткових умов воєнного стану та посилення державного регулювання економіки; на тлі стимулювання з боку уряду значні ресурси інвестуються в галузі економіки з метою масштабування виробництва продукції військового призначення, насамперед, боєприпасів, а виробництво продукції, яка мала великий попит у мирний час, скорочується. Під тиском уряду, що намагається контролювати бізнес з метою запобігання спекуляції під час укладання контрактів, підприємства змушені використовувати не тільки методики простого списання витрат на виробництво для формування фінансової звітності, але й шукати нові методи та техніки генерування облікових даних для управління витратами виробництва та розрахунку собівартості продукції.

Вивчаючи досвід країн під час попередніх війн [22], можна зробити висновок, що вже у Першу світову війну провідні підприємства Британії мали ефективні системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Натомість багато підприємств нехтували важливістю ретельного обліку витрат для забезпечення максимальної економії. Певні великі підприємства взагалі не мали системи обліку витрат, інші мали облік витрат, заснований на традиційних ставках заробітної плати, що діяли на цих підприємствах до початку війни. А більшість малих підприємств мали лише систему обліку витрат, зведену більш-менш до правила «на око».

По іншу сторону океану в США інтенсивне використання систем обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції було пов'язано, в першу чергу, з мотивацією суспільства на заробляння грошей і отримання прибутків, поширенням масового

виробництва, процесами стандартизації, раціоналізації та ефективності виробництва, науковими методами управління, особливо на основі ідей тейлоризму, і як результат, формуванні окремого напрямку в управлінському обліку – обліку витрат (Cost Accountancy). Статус бухгалтерського обліку зростає за рахунок потенціалу систем обліку і встановлення зв'язків між бухгалтерським обліком та іншими формами організаційної практики, зокрема управлінням виробництвом. Оскільки облік став всеохоплюючою формою організаційної практики, у межах бізнесових і державних організацій він набув нового значення та впливу, а бухгалтер став більш шанованим членом керівництва через залучення до процесів бюджетування та калькулювання собівартості на основі встановлених стандартів, сегментації та контролю організації, планування та розподілу ресурсів. В цей час створювалися бухгалтерські відділи, наймався спеціалізований персонал, формалізувалися, стандартизувалися та кодифікувалися нові системи обліку, а також встановлювалися зв'язки з іншими формами управлінської практики. Більше того, сам бухгалтерський облік став більш фрагментованим, його завданнями було не тільки забезпечення даними для підготовки фінансової звітності, а й формування та подання внутрішньої фінансової інформації для управління.

Саме Першу світову війну вважають стимулом до змін у бухгалтерському обліку європейських компаній, і саме завдяки війні промисловці континенту відкрили для себе нові можливості покращення якості та продуктивності своїх фірм, що сформувало вектор розвитку на багато десятиліть уперед. Такий висновок можна зробити, вивчивши історію корпорації Рено (Renault), представлені у дослідженні Алнора Бімані (A. Bhimani) [16]. Під час Першої світової війни компанія Рено переорієнтувалася на виробництво боєприпасів і артилерії, гарматних валів, автоматичних кулеметів, снарядів, авіаційних двигунів, танків [16, с. 4], і саме в цей час було внесено важливі зміни у внутрішні бухгалтерські процедури фірми. У 1916 році керівник відділу фінансів та обліку компанії Рено доручив незалежному бухгалтеру провести дослідження щодо удосконалення роботи бухгалтерської служби. У звіті за результатами дослідження запропоновано розділити діяльність на чотири напрями: фінансовий облік (financial accounting), облік матеріалів (accounting for materials), заводський облік (factory accounting) та облік витрат і цін (cost-price accounting) [16, с. 5]. Зміни торкнулися і документування операцій. Для більшої деталізації облікових даних планувалося створити 16 нових рахунків Головної книги, які були розділені на 76 субрахунків. Наприклад, накладні витрати відображалися на рахунку Головної книги під назвою «Загальні, індивідуальні та спеціальні рахунки» з більшою кількістю допоміжних рахунків для обліку накладних витрат на майстерню, страхування, пенсії за вислугу років, спеціальні премії, паливо-мастильні матеріали,

електроенергію, спеціальні військові витрати тощо. Облік матеріалів за допомогою нової системи записів мав відображати рух запасів та забезпечити встановлення рівня запасів у будь-який момент часу. Заводський облік призначався для формування щомісячного звіту про заводські витрати задля визначення рівня загальних витрат на виробництво та встановлення відпускних цін. Облік заводських витрат вівся в окремих аналітичних розрізах: накладні витрати на сировину, робочу силу та виробництво, витрати на капітальні відсотки. Для аналізу динаміки витрат на підставі облікових даних формувалися квартальні або щомісячні звіти по кожній статті окремо. Нарешті, облік витрат і цін передбачав використання «методу Тейлора» (було зроблено посилання на переклад книги Фредеріка В. Тейлора «Управління торговим залом», опублікований у Франції в 1907 році) і мав забезпечити розрахунок ціни продажу, а на її основі визначення собівартості продукції з корегуванням на витрати на брак. Відповідно до цього методу, до прямих матеріальних витрат застосовувалася ставка, заснована на накладних виробничих витратах, до прямих трудових витрат – інша, а до загальної суми витрат – третій коефіцієнт, який мав відображати бажаний прибуток. Після внесення рекомендованих змін облікова система надавала керівникові корисну інформацію для управління фабрикою, що дозволяла йому щомісяця бачити зростання або зниження витрат на виробництва, і, що більш важливо, причини таких змін.

Дослідник наголошує, що бухгалтерські записи в компанії Рено в перші роки діяльності були визнані «примітивними» і «грубими», натомість, до 1916 року облікова система дозволяла значно ширше відстежувати витрати і більш детальну інформацію про собівартість. В статті стверджується, що частково ця трансформація бухгалтерського обліку була пов'язана з різноманітними історичними факторами, які протягом воєнних років створили динаміку змін усередині підприємства. Війна дозволила незалежним силам впливати на діяльність компанії і переосмислити механізми бухгалтерського обліку для управління підприємством; діяльність компанії, спрямована на отримання прибутку під час війни, вплинула на її внутрішню бухгалтерську практику в 1916 році, а потім протягом двох десятиліть після завершення Першої світової війни [16, с. 6-7].

Перша світова війна започаткувала практику обліку витрат і калькулювання собівартості в умовах впровадження методів наукового менеджменту Тейлора, створила умови та організаційні обставини, які уможливили появу нової форми управління підприємством. Зростаюча складність і деталізація системи обліку витрат дозволяла оцінити організаційні процеси з економічної точки зору. Облікові дані про витрати на матеріали, працю та інше забезпечували запровадження контролю за процесами. Саме злиття цих організаційних практик в компанії Рено під час та після війни сформувало управлінський дух, що базувався на витратах. Складність методів калькулювання собівартості, в

свою чергу, почали надавати економічний сенс виникаючому масиву заплутаних даних про виробництво. Взаємозалежності, що виникли між організацією наукового менеджменту, складними методами обліку витрат і статистичними даними в рамках фірми, послужили попередниками більш складних форм контролю методів управління компанією в післявоєнні роки [16, с. 24].

Отже, для європейських країн та Британії насамперед війна стала каталізатором змін бухгалтерського обліку та створила нові можливості для автономного розвитку облікової науки, оскільки розвиток фінансового та управлінського обліку більше не залежав від результату прямої взаємодії і співпраці між підприємствами та професійними інститутами, органами, що займалися регулюванням бухгалтерської практики, провідними спілками бухгалтерської професії та зацікавленими державними органами, що згодом впроваджувався у практичну діяльність бізнес-структур. Натомість сформовані під час війни системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції вплинули на діяльність та організаційну структуру підприємств у післявоєнний час.

Незважаючи на сучасні освітні тренди у підготовці фахівців і змістовного наповнення освітніх програм з обліку і оподаткування, за часів незалежності в Україні системи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції для задоволення потреб управління не набули широкого використання у практичній діяльності підприємств. Війна закономірно активізувала інтенсивний розвиток застосування складних методів обліку витрат і технік калькулювання собівартості продукції, насамперед, військового призначення всередині підприємства.

Облік і держава

В цій частині статті розглянемо еволюційні зміни бухгалтерського обліку через війну як прямий результат реалізації політичного курсу країни та діяльності уряду або спротиву, який чинили підприємства на тиск зі сторони владних структур.

В Україні у 2022 році через дефіцит продукції військового призначення, особливо снарядів, та відсутність розуміння про тривалість воєнного стану питання контролю за цінами не піднімалося, навпаки, позиція держави створила умови для найшвидшої мобілізації виробників для забезпечення потреб фронту. З моменту долучення підприємств до масштабування виробництва продукції військового призначення, стало очевидним, що за підтримки держави та готовності суспільства забезпечувати фінансову підтримку, в т. ч. через волонтерські організації і особисті донати, відкрилася можливість в умовах невизначеності отримати прибутки від високого попиту на військові поставки. Відтак більшість підприємств, компаній і навіть невеликих фірм почали швидко переводити виробничі потужності на виробництво продукції військового призначення. Оскільки першочерговим було забезпечення фронту за будь-яку ціну, а попит на продукцію воєнного призначення настільки високий,

що створилися сприятливі умови для спекуляцій і зловживань, особливо для підприємств, які обіймали посади у владних структурах.

Схожа ситуація описана у згаданій вище роботі [16, с. 7-8], коли на початку Першої світової війни французьке військове керівництво і військове міністерство припускали, що військові дії будуть короткочасними і триватимуть не більше трьох місяців, і не передбачали економічну мобілізацію такого масштабу, якого вимагала б війна на виснаження. Але швидка окупація французької території німецькими військами знерухомила значну частину металургійної, сталеливарної та сировинної промисловості, гостра нестача артилерії та снарядів почала серйозно ускладнювати зусилля французької армії. Державні заводи могли задовольнити лише 10% потреб армії в снарядах. Крім того, величезна кількість робітників, призваних до армії, у поєднанні з втратами виробничих потужностей зробили нереалістичними будь-які надії на задоволення потреб фронту. Військові та урядові лідери перебували під тиском з боку парламенту, щоб знайти шляхи для підтримки належного рівня боєприпасів для військових дій. Стало зрозуміло, що поставками боєприпасів повинен займатися приватний сектор, а для цього потрібно забезпечити співпрацю з бізнес-лідерами.

В роботі [17, с. 7] дослідники зазначають, що у передвоєнній Німеччині в контексті мобілізації національної економіки на війну були введені правові та інституційні механізми для стандартизації обліку на підприємствах, а у Франції ці нововведення були адаптовані після війни для забезпечення інформації, необхідної для мікроекономічного планування державними органами. Війна та воєнний стан лише посилює вплив і тиск державних інституцій на бізнес, права та свободи громадян, не заважаючи на політичний курс та ідеологічні погляди в країнах. В статті Енн Лофт (Anne Loft) [22, с. 144-145] описує зміни, що відбулися у зв'язку із Першою світовою війною у Британії. Так, до серпня 1914 року законослухняний англієць міг прожити життя і майже не помітити існування держави, крім пошти та поліції, але все змінилося, коли почалася Перша світова війна. Маса людей вперше стали активними громадянами, чие життя керувалося наказами зверху, харчування громадян було обмежене, а якість продуктів змінилася за урядовим наказом, свобода пересування була обмежена, а умови праці були стандартизовані. Бізнес в цей час намагався експлуатувати повільну і бюрократичну систему державних закупівель, спекулюючи на закупівлі продукції для військових, наприклад, описується лихоманка цін на ринку одягу для армії та випадки продажу державі мішків для піску із 100% прибутком. На протидію спекуляції було активізовано правило, за яким армія мала право реквізувати товари або платити «розумну ринкову ціну на думку уповноваженого із закупівель». Оскільки не було можливості встановити «розумну ринкову ціну» для багатьох товарів, необхідних для війни, керувалися пунктом Закону про оборону (1915)

щодо ціни, яку слід платити: «при визначенні такої ціни не потрібно враховувати ринкову ціну, а слід враховувати собівартість виробництва випущеної продукції та норму прибутку, що зазвичай встановлювалася щодо випуску фабрикою або майстернею до війни». Водночас, повноважені особи мали право перевіряти облікові дані та методи розрахунку собівартості продукції на підприємствах. У роботі наводиться три основних методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції, що використовувалися державними повноваженими особами:

1. Технічна собівартість (Technical costing), за якою оцінка витрат здійснюється інженерами – експертами в результаті аналізу процесу виробництва та його етапів і визначення рівня витрат на кожному етапі виробництва за звичайних умов.

2. Бухгалтерська собівартість (Accounting costs), за якою визначення фактичних витрат виробництва підрядника відбувається шляхом вивчення його облікових записів.

3. Використання даних про витрати на державних підприємствах, де вироблялися аналогічна продукція [22, с. 144-145].

Під час війни останній метод обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості за фактично еталонною собівартістю продукції за обліковими даними державних підприємств виглядає ефективним інструментом встановлення ціни та запобігання спекуляції і зловживань за умов:

- функціонування ефективної облікової системи на державних підприємствах;
- використання адекватних систем обліку витрат виробництва та розрахунку собівартості;
- наявності достатньої кількості кваліфікованих обліковців.

Цікавим для сучасного обліку в Україні є досвід використання системи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості снарядів на підприємствах державної власності Великої Британії відомих нам як система обліку витрат за процесами (Process costs) та попроцесний метод калькулювання собівартості продукції (Process costing). До переваг системи сучасники відносили:

- формування звітів по кожному етапу процесу виробництва про обсяги виробництва снарядів, вартість матеріалів, заробітну плату та інші витрати;
- визначення ступеня впливу кожного етапу процесу виробництва на обсяг бракованої і дефектної продукції;
- визначення середніх витрат на кожному етапі процесу виробництва снаряду та загальних витрат на виробництво снарядів.

Система обліку витрат за процесами дозволяла порівнювати витрати кожного етапу виробництва та операцій не лише на конкретному підприємстві, але й між підприємствами незалежно від форми власності, що забезпечувало визначення відносної ефективності управління в межах конкретного підприємства, а також наявність витрат або надмірних витрат.

Облік прямих витрат в системі обліку витрат за процесами дійсно виглядає доцільним та ефективним

з точки зору забезпечення прозорості формування собівартості продукції, проте розподілення накладних (непрямих) витрат залишається «слабкою ланкою», оскільки створює можливість одночасного списання цих витрат на кожний контракт для різних замовників.

Отже, логічним кроком держави під час воєнного стану є монополізація і концентрація повноважень щодо матеріального забезпечення армії, а витрати на виробництво та методи калькулювання собівартості продукції набувають стратегічного значення для владних структур з метою заощадження ресурсів на захист національних інтересів. За цих умов, зростає потреба у висококваліфікованих фахівцях з обліку витрат і калькулювання собівартості, які мають знання та досвід реєстрації господарських операцій і складання звітів, планування та аудиту (контролю), а також обізнаних з технологічними аспектами процесу виробництва продукції військового призначення.

Облік, контроль, аудит і суспільство

У даному розділі статті аналізується соціальна роль обліку та соціальний контроль (аудит) в умовах воєнного стану.

У контексті воєнних конфліктів, що виступають каталізатором соціально-економічних змін, бухгалтерський облік проявляє свою сутність не як нейтральна техніка фіксації господарських операцій, а як активний суб'єкт, що чинить суттєвий вплив на формування суспільних процесів та еволюційного розвитку цивілізації. Так, С. Галхофер та Дж. Хаслам (S. Gallhofer, J. Haslam) [18, с. 514] стверджують, що бухгалтерський облік у Німеччині наприкінці Першої світової війни відіграв у німецькому суспільстві роль радше підсилювача конфлікту, ніж його стримувача. Натомість, відсутні дані про те, що фінансовий облік виконував подібну функцію в британському суспільстві, що пояснюється відмінностями політики у двох країнах або через різні моделі еволюції самого обліку.

Еволюційні зміни бухгалтерського обліку Британії відбувалися зокрема через необхідність обґрунтування та легітимізації дій уряду в колонізованих країнах. Наприклад, аналіз витрат та вигід був використаний британськими чиновниками в середині XIX століття в Індії для виправдання та обґрунтування державних інвестицій, а не для прийняття рішення щодо ефективності. Враховуючи інтервенціоністську економічну роль держави, розробка методології оцінки проектів була спрямована на переконання скептичного уряду в перевагах інфраструктурних проектів як для інвесторів, так і для суспільства [17, с. 18].

Необхідно зазначити, що і в мирні часи бухгалтерський облік використовується як інструмент маніпуляції громадською думкою. Високий рівень витрат, розрахований на основі облікових даних і традиційних методів, широко поширювався менеджментом та урядом у суспільстві, в результаті чого політика уряду щодо закриття шахт у Британії у 80-ті роки XX сторіччя сприймалася багатьма як економічно неминуча [19, с. 447].

Під час війни суспільство через професійні та

громадські організації, засоби масової інформації, волонтерські ініціативи, використовуючи облікові дані, здатне забезпечити моніторинг взаємодії між державними органами та бізнес-структурами. З одного боку, аудит стосується визначення реального рівня отриманого компаніями прибутку, з іншого – контроль політики уряду щодо встановлення справедливих ставок податків, формування сприятливого середовища для розвитку бізнесу, усунення умов для прецедентів спекуляцій і зловживань. Підвищення контрольних функцій з боку держави вимагатиме значного збільшення персоналу, що поставить під сумнів ефективність аудиту через співвідношення результатів перевірок і обсягу зростаючих витрат на заробітну плату державним службовцям, тому діяльність службовців, які працюють на уряд і контролюють дотримання вимог законодавства щодо цільового використання коштів бюджетного фінансування у закупівлі продукції військового призначення, так і витрати на утримання фіскальних органів, також підлягають контролю зі сторони громадянського суспільства не тільки під час воєнного стану, але і після закінчення війни.

В статті А.Дж. Арнольда (A.J. Arnold) [14] аналізується ставлення до категорії «прибуток», що набуло політичного значення під час переходу економіки Британії за мирних часів до «тотальної воєнної економіки», та дані про прибутки основних промислових груп, щоб точніше визначити, якою мірою діловий сектор міг або не міг «наживатися» під час Першої світової війни, а також наслідки укладених угод між урядом і зацікавленими групами з точки зору захисту національних інтересів чи створення «раю для спекулянтів». Особлива увага приділяється тиску з боку громадськості на промислові групи, що маніпулювали корпоративною таємницею щодо облікових даних про прибуток. Після війни групи робітників, соціальні коментатори та засоби масової інформації звинуватили Луї Рено в тому, що він отримав «скандальні прибутки» від продажу військової продукції та ухилився від сплати справедливої частки податків з прибутків, отриманих під час Першої світової війни [16, с. 5].

До початку Другої світової війни у Франції професійні об'єднання бухгалтерів разом із прогресивними менеджерами активно обговорювали реалізацію соціальних реформ, зокрема ідею бюджетного контролю, яку було впроваджено вже після закінчення війни. Аналізуючи роботи того часу, дослідники зазначають, що у роботах деяких авторів дуже важко відокремити те, що стосується професійних інтересів у практиці управління, від того, що стосується їхніх надій на побудову кращого світу за допомогою цієї практики [15, с. 40]; функції, які виконують професійні групи, такі як бухгалтери та аудиторі, дедалі більше схожі на урядування Фуко, а все більш регулятивний контекст, в якому вони працюють, гарантує, що самі бухгалтери піддаються формальному контролю [23, с. 46].

Отже, сьогодні саме час переглянути соціальну значимість діяльності професійних організацій та інститутів в Україні, що об'єднують бухгалтерів, аудиторів і аналітиків. Аналіз результатів розслідування справ щодо невинуватених витрат, невинуватених контрактів, що нанесли шкоду або збитки державі, а також обов'язковість покарання винних, мають увійти до порядку денного, насамперед, громадських і професійних організацій в сфері обліку і аудиту у зв'язку із наявністю фахівців із достатнім рівнем кваліфікації. З іншої сторони, дії органів державної влади мають знаходитися в об'єктиві соціального контролю на предмет відповідності патріотичності, духу національної свідомості та безпрецедентній єдності громадянського суспільства, уряду та політичних партій.

Висновки. Війна в Україні стала фокусом дискусії про інституалізацію обліку та аудиту, соціальну і політичну природу облікових даних, сформованих обліковою системою підприємства, методи обліку витрат і техніки калькулювання собівартості продукції, та роль, яку обліковці мають відігравати в управлінні підприємствами, установами, компаніями, а також у суспільстві.

Механізми аудиту як складової соціального контролю починають розглядатися як такі, що виникають з політичної та конфліктної природи взаємовідносин обліку з організацією, урядом та суспільством.

Треба визнати, що еволюція обліку як технології обробки інформації під час воєнного стану відбувається під впливом змін у політичних, національних, культурних і соціальних поглядах суспільства. З точки зору поведінки облікової системи бізнес-структури в умовах впровадження політики захисту національних інтересів швидшою є адаптація, а не опір діям уряду та нормативному регулюванню обліку, водночас, методики та техніки обліку конкретної компанії здатні цілеспрямовано і правомірно випереджати існуючі підходи управління та встановлену методологію і організацію бухгалтерського обліку, та в результаті поступової колаборації з обліковими системами інших компаній ініціювати зміни в концепціях управління та нормативному забезпеченні обліку.

Стратегія, що спрямована на очікування суспільства, може зміцнити позиції та авторитет уряду та органів регулювання бухгалтерського обліку щодо політики та дій, які вони вживають під час війни.

Професійні інститути бухгалтерів і аудиторів в період воєнного часу та післявоєнний період відбудови України мають стати активними агентами соціального контролю та аудиту діяльності бізнес-структур та державних органів для забезпечення відповідності формальним і «неформальним» стандартам суспільства. З іншої сторони, діяльність представників професії має регулюватися соціальними стандартами, встановленими професійними інститутами.

4 Список використаних джерел

1. Безверхий К.В., Юрченко О.А. Спеціальний режим оподаткування для суб'єктів господарювання під час війни: нові правила обліку та звітування. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2022. № 6. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2022-6-7997>
2. Белова І. М., Спільник І. В. Бухгалтерський облік в Україні у XIX-XX століттях. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. № 14(1). С. 22-26. <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/16720>
3. Жук В. М. Розвиток функцій бухгалтерського обліку. *Економіка АПК*. 2016. № 6. С. 71-76.
4. Крачок Л. Управлінський облік у підприємствах України в умовах сучасних викликів. *Економіка та суспільство*. 2014. Вип. 63. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-56>
5. Легенчук С. Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти. Житомир: ЖДТУ, 2017. 204 с.
6. Легенчук С. Ф. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі: монографія. Beau Bassin: GlobeEdit, 2020. 212 с.
7. Легенчук С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах проведення воєнних дій: історичний аналіз. *Вісник ЖДТУ*. 2019. № 2. С. 121–127. [https://doi.org/10.26642/jen-2019-2\(88\)-121-127](https://doi.org/10.26642/jen-2019-2(88)-121-127)
8. Мних Є. В. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти): монографія. Львів: Каменяр, 2000. 208 с.
9. Мошковська О. Місце і роль стратегічного управлінського обліку в обліковій практиці вітчизняних підприємств в умовах військових дій. *Галицький економічний вісник*. 2023. № 5(84). С. 39–49. https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.05.039
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 28.03.2025)
11. Швець В. З історії розвитку українського бухгалтерського обліку (друга половина XIX – початок XX ст.). *Бухгалтерський облік і аудит*. 2002. № 7. С. 28-31.
12. Яценко В. Ф. Еволюційний підхід до класифікації систем обліку витрат. *Економічні науки. Облік і фінанси*. 2018. №1.15(57). С. 252-260. <https://doi.org/10.36910/6775-2707-8701-2018-15/57-31>
13. Яценко В. Вплив еволюційної трансформації соціально-економічної системи на теорію бухгалтерського обліку. *Food Industry Economics*. 2019. № 11(4). С. 71–79. <https://doi.org/10.15673/fie.v11i4.1549>
14. Arnold A. J. «A paradise for profiteers?» The importance and treatment of profits during the First World War. *Accounting History Review*, 2014. Vol. 24. Nr. 2-3. pp. 61-81. <https://doi.org/10.1080/21552851.2014.963950>
15. Berland N., Chiapello E. Criticisms of capitalism, budgeting and the double enrolment: Budgetary control rhetoric and social reform in France in the 1930s and 1950s. *Accounting, Organizations and Society*, 2009. Vol. 34. Nr. 1. pp. 28-57. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.04.004>
16. Bhimani A. Indeterminacy and the specificity of accounting change: Renault 1898-1938. *Accounting, Organizations and Society*. 1993. Vol. 18. Nr. 1. pp. 1-39. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90023-Y](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90023-Y)
17. Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J., Nahapiet J. The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, organizations and society*. 1980. Vol. 5. Nr. 1. pp. 5-27. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90017-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90017-3)
18. Gallhofer S., Haslam J. The Aura of Accounting in the Context of a Crisis: Germany and the First World War. *Accounting Organisations and Society*. 1991. Vol. 16(5/6). pp. 487–520. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90039-H](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90039-H)
19. Trevor H., Storey J., Willmott H. Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view. *Accounting, Organizations and society* 1987. Vol. 12. Nr. 5. pp. 437-456. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90030-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90030-4)
20. Hopwood A. G. The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*. 1987. Vol. 12. Nr. 3. pp. 207-234. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90038-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90038-9)
21. Laughlin R. C. Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory. *Accounting, Organizations and Society*. 1987. Vol. 12. Nr. 5. pp. 479-502. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90032-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90032-8)
22. Loft A. Towards a critical understanding of accounting: The case of cost accounting in the UK, 1914-1925. *Accounting, Organizations and Society*, 1986, Vol. 11.2, pp. 137-169. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(86\)90028-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(86)90028-0)
23. Walker S. P. Revisiting the roles of accounting in society. *Accounting, organizations and society*. 2016. Vol. 49. pp. 41-50. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.11.007>

4 References

1. Bezverkhyyi, K. V., & Jurchenko, O. A. (2022). Financial and tax reporting of Ukrainian companies during marital state. *Mizhnarodnyj naukovyj zhurnal «Internauka»*. Serija: «*Ekonomichni nauky*», 6. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2022-6-7997> [in Ukrainian]
2. Belova, I. M., & Spiljnyk, I. V. (2017). Accounting in Ukraine in XIX-XX centuries. *Naukovyj visnyk Uzghorodskogo nacionaljnogo universytetu*. Serija: *Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove gospodarstvo*, 14(1), 22-26. Retrieved from <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/16720> [in Ukrainian]
3. Zhuk, V. M. (2016). Development of accounting functions. *Ekonomika APK*, 6, 71-76. [in Ukrainian]
4. Krachok, L. (2014). The management accounting at Ukrainian enterprises in the context of modern challenges. *Ekonomika ta suspiljstvo*, 63. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-56> [in Ukrainian]
5. Leghenchuk, S. F. (2017). Multiple variance in accounting: historical and theoretical aspects. Zhytomyr: ZhDTU. [in Ukrainian]
6. Lehenchuk, S. F. (2020). Historical aspects of accounting development in Ukraine and the world. Beau Bassin: GlobeEdit. [in Ukrainian]
7. Leghenchuk, S. F. (2019). Development of accounting in the context of military operations: historical analysis. *Visnyk ZhDTU*, 2, 121-127. [https://doi.org/10.26642/jen-2019-2\(88\)-121-127](https://doi.org/10.26642/jen-2019-2(88)-121-127) [in Ukrainian]
8. Mnykh, Je. V. (2000). Development of Accounting in Galicia (Historical and Methodological Aspects). Ljviv: Kamenjar. [in Ukrainian]
9. Moshkovska, O. (2023). The place and role of strategic management accounting in the accounting practice of domestic enterprises in the conditions of military actions. *Halytskyi ekonomichni visnyk*, 5(84), 39-49. https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.05.039 [in Ukrainian]
10. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian]
11. Shvets, V. (2002). History of the Development of Ukrainian Accounting (Second Half of the 19th-Early 20th Centuries). *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 7, 28-31. [in Ukrainian]
12. Yatsenko, V. F. (2018). Evolutionary approach to the classification of cost accounting systems. *Ekonomichni nauky. Oblik i finansy*, 1.15(57), 252-260. <https://doi.org/10.36910/6775-2707-8701-2018-15/57-31> [in Ukrainian]
13. Yatsenko, V. (2019). The influence of the evolutionary transformation of the socio-economic system on accounting theory. *Food Industry Economics*, 11(4), 71–79. <https://doi.org/10.15673/fie.v11i4.1549> [in Ukrainian]
14. Arnold, A. J. (2014). ‘A paradise for profiteers’? The importance and treatment of profits during the First World War. *Accounting History Review*, 24(2-3), 61-81. <https://doi.org/10.1080/21552851.2014.963950>
15. Berland, N., & Chiapello, E. (2009). Criticisms of capitalism, budgeting and the double enrolment: Budgetary control rhetoric and social reform in France in the 1930s and 1950s. *Accounting, Organizations and Society*, 34(1), 28-57. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.04.004>
16. Bhimani, A. (1993). Indeterminacy and the specificity of accounting change: Renault 1898–1938. *Accounting, Organizations and Society*, 18(1), 1-39. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90023-Y](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90023-Y)
17. Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, organizations and society*, 5(1), 5-27. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90017-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90017-3)
18. Gallhofer, S., & Haslam, J. (1991). The Aura of Accounting in the Context of a Crisis: Germany and the First World War. *Accounting Organisations and Society*, 16(5/6), 487–520. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90039-H](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90039-H)
19. Trevor, H., Storey, J., & Willmott, H. (1987). Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view. *Accounting, Organizations and society*, 12.5, 437-456. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90030-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90030-4)
20. Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90038-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90038-9)
21. Laughlin, R. C. (1987). Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory. *Accounting, Organizations and Society*, 12.5, 479-502. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90032-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90032-8)
22. Loft, A. (1986). Towards a critical understanding of accounting: The case of cost accounting in the UK, 1914–1925. *Accounting, Organizations and Society*, 11.2, 137-169. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(86\)90028-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(86)90028-0)
23. Walker, S. P. (2016). Revisiting the roles of accounting in society. *Accounting, organizations and society*, 49, 41-50. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.11.007>