

**Юхименко-Назарук І.А.**кандидат економічних наук, доцент,  
докторант кафедри обліку і аудиту

Житомирського державного технологічного університету

**НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
В МЕРЕЖЕВОМУ СУСПІЛЬСТВІ: ІНСТИТУЦІЙНИЙ АСПЕКТ**

У статті обґрунтовано необхідність удосконалення бухгалтерського обліку на основі врахування особливостей розвитку підприємств в мережевому суспільстві. Обґрунтовано сутність мережевої економіки, поняття мережевого підприємства та відкритої мережевої структури. Розглянуто особливості впливу мережевої економіки на розвиток бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання. Виділено спільні риси, притаманні мережевим структурам незалежно від їх типу. Розкрито особливості розгляду мереж як об'єкту інституціонального аналізу. Виділено й обґрунтовано види інституційної взаємодії звичайних та мережевих підприємств. Виділено й обґрунтовано дві основні тенденції розвитку бухгалтерського обліку в умовах мережевої економіки, а також основні напрями використання теорії мереж у бухгалтерському обліку (обліково-інформаційне забезпечення мережевих підприємств; побудова мережевої форми організації обліку) на основі аналізу праць учених.

**Ключові слова:** мережеве суспільство, мережева економіка, бухгалтерський облік, інституційна теорія обліку.

В статье обоснована необходимость совершенствования бухгалтерского учета на основе учета особенностей развития предприятий в сетевом обществе. Обоснованы сущность сетевой экономики, понятие сетевого предприятия и открытой сетевой структуры. Рассмотрены особенности влияния сетевой экономики на развитие бухгалтерского учета субъектов хозяйствования. Выделены общие черты, присущие сетевым структурам независимо от их типа. Раскрыты особенности рассмотрения сетей как объекта институционального анализа. Выделены и обоснованы виды институционального взаимодействия обычных и сетевых предприятий. Выделены и обоснованы две основные тенденции развития бухгалтерского учета в условиях сетевой экономики, а также основные направления использования теории сетей в бухгалтерском учете (учетно-информационное обеспечение сетевых предприятий; построение сетевой формы организации учета) на основе анализа трудов ученых.

**Ключевые слова:** сетевое общество, сетевая экономика, бухгалтерский учет, институциональная теория учета.

**Постановка проблеми.** Нині в провідних економічно-розвинених країнах світу відбувся поступовий перехід від індустріального до постіндустріального суспільства, про що зазначає значна кількість вітчизняних та зарубіжних дослідників (Д. Белл, Дж. Гелбрейт, В.Л. Інземцев, П. Друкер, Т. Стоуньєр, Е. Тоффлер, А. Турен, Л. Туроу, Ф. Фукуяма, С. Хаттінгтон, А.А. Чухно та ін.). Однією з основних ознак постіндустріального суспільства є розвиток сфери послуг, зокрема, пов'язаних із виробництвом, збереженням, обробкою та реалізацією інформації і знань, для ефективного функціонування якої важливу роль відіграють комп'ютери та мережі.

Окремі дослідники (Б. Веллмен, Я. Ван Дейк, М. Кастельс) для акцентування уваги на специфічних особливостях суспільства ХХІ ст. запропонували концепцію мережевого суспільства, оскільки основною рисою постіндустріальної

економіки є мережева логіка її структури. У мережевому суспільстві основною організаційною формою, що характеризує розвиток глобальної економіки, є мережеві структури, які виникли завдяки швидкому розвитку інформаційних систем і технологій. Ураховуючи появу змін, що виникають у діяльності підприємств в умовах формування мережевого суспільства, потребує вдосконалення облікова система підприємства для забезпечення відповідності зростаючим потребам користувачів облікової інформації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню проблематики формування мережевої економіки та аналізу її впливу на діяльність підприємств присвячені праці О.В. Барижикової, Х. Бобзіна, В.Н. Бугорського, Ж.В. Ігнатенко, Г. Кніпса, Є.В. Мойсеєнко, С.І. Парінова, І.А. Стрелець, О.А. Цуканова, А.В. Варзунова та ін.

**Метою дослідження** є обґрунтування можливих шляхів подальшого розвитку бухгалтерського обліку в контексті формування мережевої економіки.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Світова економічна система кардинально змінилася з виникненням і широким поширенням Інтернет-технологій на тлі постійного вдосконалення інформаційних систем, унаслідок чого поступово змінилися логіка розвитку економічних процесів у постіндустріальному суспільстві та споживацька поведінка людей. Поступово Інтернет сформував новий глобальний економічний простір, для ефективного функціонування в якому економічним агентам слід дотримуватися нових правил, що пов'язані зі зміною підходів до ведення бізнесу (виробництво, дистрибуція, маркетинг, інформаційне забезпечення тощо), укладання угод, порядку комунікації та взаємодії з партнерами, конкурентами та споживачами. Також економічні агенти обов'язково мають урахувувати зміну кон'юнктури і загальної структури ринку, оскільки нині вже сформувався економічний простір, що не має меж, а переважна кількість посередників усунуті з ринку. Як зазначає із цього приводу проф. М. Кастельс, нині існує нова економіка, але вона пов'язана не з віртуалізацією бізнесу, а зі зміною форм і процесів діяльності в усіх сферах бізнесу за рахунок використання знань, комунікаційних технологій і мереж як базової організаційної форми [2, с. 8].

На думку Т. Коллмана, під мережевою економікою слід розуміти економічне використання мереж передачі даних. Вона заснована на чотирьох технологічних інноваціях (телекомунікаціях, інформаційних технологіях, технологіях засобів масової інформації та розваг), які впливають на можливі шляхи управління інформацією, комунікаціями та операціями [10]. Таким чином, мережева економіка стосується дослідження економічних аспектів використання мереж передачі інформації, що забезпечують комунікацію між економічними агентами та дають змогу здійснювати різні види транзакцій, що залежать від форми взаємодії економічних агентів (B2B, B2C, B2G та ін.), шляхом використання різноманітних електронних платформ.

Основним елементом мережевої економіки є мережеві організації, які, на думку Р. Хаггінса, є структурою, яка містить дві або більше компанії, які переслідують спільні цілі або працюють над вирішенням спільних проблем, взаємодіючи протягом тривалого періоду часу [8, с. 112]. На думку М. Кастельса, мережеве підприємство – це специфічна форма підприємства, система засобів якого складена шляхом перетину

сегментів автономних систем цілей. Так, компоненти мережі одночасно автономні і залежні vis-a-vis мережі і можуть бути частиною інших мереж, а отже, інших систем засобів, орієнтованих на інші цілі [3, с. 147]. Відповідно, структура мережевої організації визначається поведінкою її структурних елементів, їх мінливістю й активністю, відносини між якими мають бути субординовані на основі використання ринкових механізмів в єдину інтегровану структуру. Ефективність її функціонування залежить від стійкості комунікацій між такими елементами та від узгодженості їх цілей із цілями всієї мережевої структури.

Під час дослідження особливостей впливу мережевої економіки на розвиток бухгалтерського обліку слід розглядати не лише окрему мережу або мережеву структуру як базовий об'єкт дослідження, а й її складові елементи, які у цілому утворюють відкриту мережеву структуру. На думку Г. Кніпса, у складі відкритої мережевої структури слід виділяти такі рівні: 1) мережеві послуги (повітряний транспорт, телекомунікаційні послуги тощо); 2) інфраструктурний менеджмент (контроль повітряного трафіку тощо); 3) мережеву інфраструктуру (залізничні колії, аеропорти, телекомунікаційні мережі тощо); 4) громадські ресурси, на основі яких мережева інфраструктура та інфраструктурний менеджмент можуть бути побудовані (земля, повітря, простір тощо) [9, с. 3].

Наявні мережеві структури, враховуючи їх галузеву специфіку та змістовні відмінності, не є однорідними, внаслідок чого виділяють їх різні типи, що свідчить про складність та неоднозначність даного явища. Незалежно від типу мережевої структури всі вони мають спільні риси, до яких можна віднести такі:

- формування спільного ланцюжка цінності (бізнес-структури);
- спільне використання окремих видів ресурсів (наприклад, мережевих торговельних марок);
- гнучкість відносин під час управління економічними процесами, що ґрунтується на довірі та партнерстві;
- адаптивність до змін зовнішнього середовища.

Нині мережі розглядаються як один з об'єктів інституційного аналізу. Як зазначають С. Крістенсен та ін., протягом двох останніх десятиліть (1970–1980-ті роки) неінституційна теорія змінила визначальне функціоналістське обґрунтування організації та стала однією з найбільш креативних та багатообіцяючих нових парадигм у соціальних науках. Особливо очевидним це стало після виходу праці Дж. Мейера та Б. Роуена «Інституціоналізовані

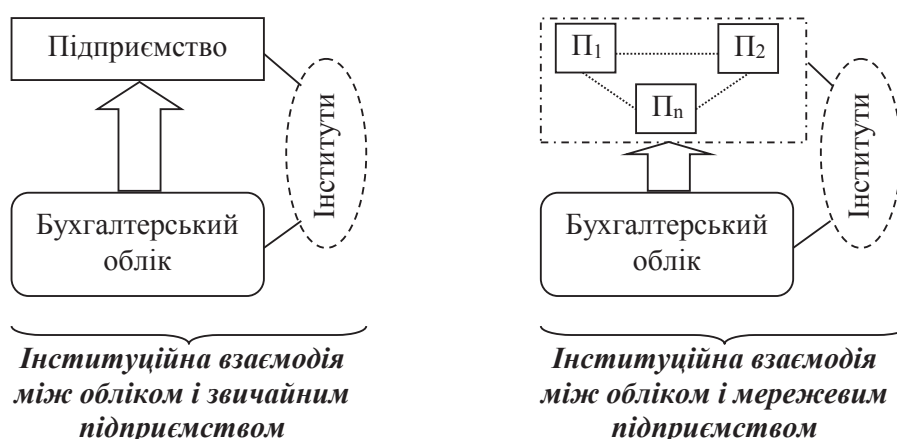
організації: формальна структура як міф і церемоніал» [7, с. 392]. Відповідно, якщо раніше вчені розглядали організацію як систему, а основним об'єктом дослідження було її внутрішнє середовище, то Дж. Мейер та Б. Роун обґрунтували необхідність фокусування уваги на її зовнішньому середовищі, вивчення якого дає змогу пояснити й обґрунтувати причини тих успіхів та невдач функціонування організації, які неможливо визначити лише під час вивчення її внутрішнього середовища. У даній праці автори [5, с. 51] використали мережевий підхід, на основі якого було виділено поняття «мережі відносин» для обґрунтування моделі взаємозв'язків, що представляється у вигляді паттернів взаємодії акторів.

Згідно з позицією представників неінституційної теорії, мережі слід розглядати як стійкі структури відносин, що виникають між економічними агентами. Мережі є сукупністю зв'язків між групами економічних агентів, які перебувають між собою в тих чи інших відносинах [4, с. 133]. Прихильники неінституційної теорії використовують мережі для вивчення поведінки діючих суб'єктів (акторів), під якими слід розуміти суб'єктів соціальних або економічних відносин, які здійснюють цілеспрямовану діяльність. Інституційний аналіз мереж дає змогу ідентифікувати та охарактеризувати відносини між економічними агентами, встановити їх вплив на результати діяльності, сформулювати передумови для здійснення інституційних перетворень у мережевих структурах.

Як зазначають Дж. Оуен-Сміт та У.В. Пауелл, когнітивні категорії, угоди, правила, очікування і логіки, які дають установам свою силу, також

зумовлюють формування відносин і, отже, мережеві структури, які функціонують як скелети полів. Але мережі є більше ніж просто каркаси і кровоносна система організаційних полів. Вони також є джерелом «горизонтальних» різниць між категоріями осіб, організацій та заходів, а також «вертикальних» диференціалів стану, тоді як інститути формують структури і зумовлюють їх ефекти, мережі породжують категорії та ієрархію, які допомагають визначити інститути та сприяти їх ефективності. Відповідно, будь-яка спроба зрозуміти інституційні процеси повинна брати до уваги мережі, і навпаки [11, с. 594]. Таким чином, під час дослідження проблематики вдосконалення облікового забезпечення управління підприємствами обов'язково слід урахувувати наявність у таких підприємств мережевих взаємодій з іншими підприємствами, оскільки мережі є носіями інституційних ефектів, які мають бути враховані обліковою системою (рис. 1).

Виходячи з тези Дж. Мейера та Б. Роуена, конвенційна облікова модель, реалізована в національних П(С)БО, відображає міфи її інституційного середовища, а не вимоги, які висувуються користувачами облікової інформації, зокрема суб'єктами управління мережевими структурами. Автори із цього приводу безпосередньо відзначають, що багато формалізованих програм для організацій також інституціоналізовані в суспільстві, однією з яких є бухгалтерська справа, яка є готовою формулою, доступною для будь-якої організації [5, с. 47–48]. Для підвищення рівня адекватності облікової інформації зростаючим потребам користувачів облікової інформації необхідним є формування



Примітка:

$P_1, P_2, P_n$  – підприємства, що входять до складу мережі;

— — мережева структура.

**Рис. 1. Види інституційної взаємодії звичайних та мережевих підприємств**

облікових систем, що є не лише ізоморфними міфам інституційного середовища конвенційної облікової моделі, а що забезпечують врахування технологічних та організаційних особливостей діяльності підприємств, зокрема їх мережеві структури і мережеві взаємодії, що у цілому також сприятиме підвищенню внутрішньої координації і контролю мережевих підприємств.

Темпи змін у мережевій економіці стали передумовою для виникнення істотних проблем у різних сферах господарської діяльності підприємств, зокрема і в бухгалтерському обліку. Щодо бухгалтерського обліку, то наслідки формування розвитку мережевої економіки є зовнішніми факторами, що зумовлюють необхідність здійснення його переорієнтації та трансформації. Оскільки облікова система є основним джерелом інформації, що використовується в процесі прийняття економічних рішень, за зміни умов функціонування інформаційного середовища підприємств у мережевій економіці до облікової системи висувається низка нових вимог, для виконання яких необхідне здійснення низки вдосконалень.

Як зазначають Ж.В. Ігнатенко та О.В. Баріжикова, інформаційне середовище економічної діяльності господарюючих суб'єктів в умовах мережевої економіки формується під впливом двох протилежних тенденцій:

1) прагнення економічних агентів до інтеграції з метою об'єднання зусиль в конкурентній боротьбі, розширення доступу до інформаційних ресурсів і поліпшення інформаційної взаємодії;

2) прагнення до створення інформаційних бар'єрів для забезпечення комерційної безпеки і конкурентних переваг [1, с. 17].

У контексті двох вищенаведених взаємопротилежних тенденцій можна виділити перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку.

Виходячи з першої тенденції, для забезпечення інформаційної взаємодії суб'єктів прийняття рішень у мережевих структурах необхідно є побудова інтегрованих інформаційних систем, які б забезпечували оперативний та безперешкодний доступ до проміжної та звітної облікової інформації по різних структурних підрозділах мережевого підприємства. При цьому більша увага працівників бухгалтерської служби має спрямовуватися не на обробку господарських операцій та їх введення в облікову систему підприємства, а на аналітичну обробку одержаної облікової інформації та її підготовку в необхідній формі або форматі суб'єктам прийняття управлінських рішень. Як зазначають із цього приводу С. Рід та Х.-Д. Шойерман, в

умовах комп'ютеризації діяльності підприємств відбулася зміна характеру фінансової служби. Якщо на початку 1980-х років вона переважно займалася обробкою транзакцій, то після 2000-х років фінансовий директор є центральним вузлом у мережі взаємозв'язків, що забезпечує управління вартістю розширеного підприємства. Фінансова служба стала більш фрагментованою, а обробка транзакцій здійснюється дистанційно або в загальних центрах обслуговування чи передається на аутсорсинг. Підтримка прийняття рішень здійснюється на рівні бізнес-одиниць [6, с. 36].

Відповідно, у мережевих структурах процеси обробки господарських операцій та інші облікові процедури є загальними для всіх складників мережі, а аналітична обробка проміжної та кінцевої облікової інформації здійснюється на рівні окремих структурних складників мережевого підприємства. У даному контексті слід урахувувати, що під час побудови обліково-аналітичних систем управління підприємством інтеграція відбувається лише на рівні перетворення облікових даних на інформацію (загальна модель представлення облікової інформації, загальний формат даних тощо), а для формування проектів прийняття рішень різними видами суб'єктів управління на її основі слід використовувати окремі аналітичні додатки, які дають змогу трансформувати бухгалтерську звітність у різні види рішень.

Згідно з другою тенденцією, посилення конкурентної боротьби в умовах мережевої економіки висуває до підприємств нові принципи щодо обробки і передачі облікової інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам, які повинні враховувати засади інформаційної безпеки функціонування підприємств в умовах інформаційно-мережевого середовища. Нині на багатьох великих підприємствах створено служби ділової і конкурентної розвідки, основним завданням яких є пошук інформації про діяльність підприємства, яка дасть змогу скоригувати свою діяльність щодо конкурентів в напрямі підвищення ефективності управління вартістю. Це зумовлює необхідність формування системи інформаційної безпеки обліково-аналітичної інформації підприємства як на рівні бек-офісу, тобто системи обліково-інформаційного супроводу господарської діяльності, так і на рівні фронт-офісу, тобто системи, яка забезпечує взаємодію підприємства з його контрагентами та іншими організаційними структурами (державними установами, регуляторами фінансового ринку тощо).

Система інформаційної безпеки обліково-аналітичної інформації має включати: 1) суб'єктів, відповідальних за створення належ-

них умов захисту (головний бухгалтер, керівник фінансової служби тощо); 2) комплекс організаційних заходів, що сприяють ідентифікації та усуненню загроз безпеки; 3) спеціалізовані інженерні (приміщення з обмеженим доступом до комп'ютерної техніки, захисна сигналізація та ін.), технічні (мережеві фільтри, схеми контролю інформації та ін.) та програмні засоби (ідентифікація користувачів (біометрична, за допомогою паролів та ін.), шифрування та ін.), що створюють умови безпечної обробки та передачі обліково-аналітичної інформації заінтересованим користувачам.

Таким чином, необхідність розвитку бухгалтерського обліку в контексті формування мережевої економіки є відповіддю на необхідність подолання недоліків наявної системи, яка не відповідає зростаючим вимогам зовнішнього середовища. Необхідним є пошук нових підходів на різних рівнях національної системи бухгалтерського обліку, що забезпечуватимуть формування повної та релевантної інформації суб'єктам управління мережевими структурами, а також зовнішнім користувачам (інвестори, позичальники), які готові вкласти свої ресурси в їх функціонування. При цьому формування нових підходів до розвитку бухгалтерського обліку має враховувати визначальні особливості функціонування мережевих структур в умовах Інтернету, оскільки нехтування окремих із них може призвести до втрати життєздатності таких підходів під час їх практичного використання.

На основі проведеного аналізу праць вітчизняних та зарубіжних дослідників, присвячених проблематиці розвитку бухгалтерського обліку в умовах формування мережевої економіки, можна виділити декілька основних напрямів використання теорії мереж для обґрунтування особливостей розвитку системи бухгалтерського обліку в умовах глобалізації економічних процесів (рис. 2).

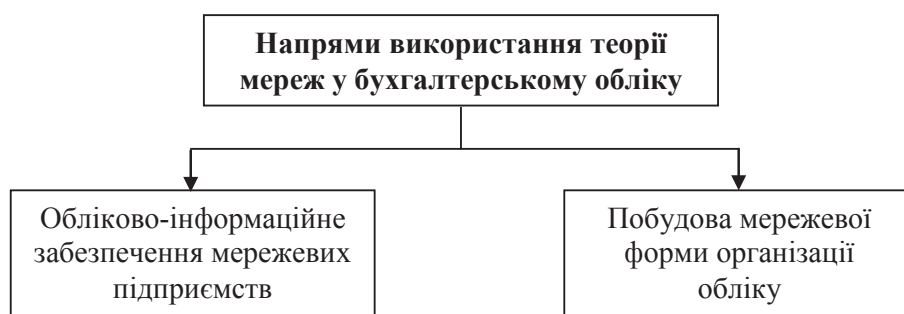
1) Розвиток теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку, як засобу інформаційного забезпечення функціону-

вання мережевих підприємств. У цьому разі бухгалтерський облік має бути вдосконалений у напрямі врахуванням особливостей функціонування мережевих підприємств, до яких належать: спільне використання активів складників мережі; використання сучасних інформаційних систем і технологій; висока гнучкість організаційної структури; наявність взаємовідних взаємозв'язків між структурними підрозділами; наявність позитивних та негативних мережевих ефектів.

2) Розвиток мережевого бухгалтерського обліку, що передбачає обґрунтування особливостей побудови мережевої форми організації обліку на підприємстві. У цьому разі облікова система підприємства розглядається як інформаційна мережа, яка забезпечує обробку та узагальнення інформації, її передачу відповідними каналами суб'єктам прийняття управлінських рішень. У контексті даного напрямку система бухгалтерського обліку будується на основі використання мережевої архітектури, а суб'єкти ведення обліку і користувачі облікової інформації виступають агентами, між якими виникають взаємовідносини.

**Висновки з проведеного дослідження.** На основі виділення особливостей функціонування підприємств у мережевому суспільстві обґрунтовано необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку, що дасть змогу підвищити якість облікової інформації. Для вдосконалення облікового забезпечення управління мережевими підприємствами виділено і обґрунтовано види інституційної взаємодії звичайних та мережевих підприємств, що зумовлює необхідність урахування технологічних та організаційних особливостей діяльності останніх, а не лише міфів інституційного середовища конвенційної облікової моделі.

Основними тенденціями розвитку бухгалтерського обліку в контексті формування мережевої економіки є такі: необхідність інтеграції обліково-інформаційних систем для надання своєчасної та релевантної інформації суб'єктам прийняття рішень мережевих струк-



**Рис. 2. Напрями використання теорії мереж у бухгалтерському обліку**

тур; удосконалення системи інформаційної безпеки обробки й узагальнення обліково-аналітичної інформації в мережевих структурах. У контексті виділених тенденцій обґрунтовано

основні напрями використання теорії мереж у бухгалтерському обліку: обліково-інформаційне забезпечення мережевих підприємств; побудова мережевої форми організації обліку.

#### Список використаних джерел:

1. Игнатенко Ж.В. Сетевая экономика : [учеб. пособие] / Ж.В. Игнатенко, Е.В. Барыжикова. – Ставрополь : Сев.-Кав. соц. ин-т., 2006. – 160 с.
2. Кастельс М. Галактика Интернет: Размышления об Интернете, бизнесе и обществе / М. Кастельс ; пер. с англ. А. Матвеева под ред. В. Харитоновой. – Екатеринбург : У-Фактория, 2004. – 328 с.
3. Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура / М. Кастельс. – М. : ГУ-ВШЭ, 2000. – 458 с.
4. Кузьминов Я.И. Курс институциональной экономики: институты, сети, трансакционные издержки, контракты : [учебник для студентов вузов] / Я.И. Кузьминов, К.А. Бендукидзе, М.М. Юдкевич. – М. : ВШЭ, 2006. – 442 с.
5. Мейер Дж. Институционализованные организации: формальная структура как миф и церемониал / Дж. Мейер, Б. Роуэн // Экономическая социология. – 2011. – Т. 12. – № 1. – С. 44–67.
6. Рид С. Финансовый директор как интегратор бизнеса / С. Рид, Х.-Д. Шойерман ; пер с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 397 с.
7. Christensen S. Actors and institutions / S. Christensen, P. Karnoe, J. Pedersen, F. Dobbin // The American Behavioral Scientist. – 1997. – Vol. 40. – № 4. – P. 392–396.
8. Haggins R. The success and failure of policy-implemented inter-firm network initiatives: motivations, processes and structure / R. Haggins // Entrepreneurship and Regional Development. – 2000. – № 12. – P. 111–135.
9. Knieps G. Network Economics: Principles - Strategies - Competition Policy / G. Knieps. – Springer, 2014. – 184 p.
10. Kollmann T. What is Net Economy / Tobias Kollmann [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.igi-global.com/dictionary/net-economy/20068>.
11. The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism. Edited by: Royston Greenwood, Christine Oliver, Roy Suddaby & Kerstin Sahlin. – SAGE Publications Ltd, 2008. – 904 p.

Yukhimenko-Nazaruk I.A.

## AREAS OF ACCOUNTING DEVELOPMENT IN THE NETWORK SOCIETY: INSTITUTIONAL ASPECTS

A gradual transition from industrial to post-industrial society of the leading economically developed countries has been grounded. The main features of post-industrial society (the development of services, in particular relating to the production, storage, processing and sale of information and knowledge) have been considered. An important role of computers and networks for the effective functioning of post-industrial society has been emphasized. The necessity of accounting improvement based on the features of enterprises in the network society has been grounded. The essence of the network economy, the concept of enterprise network and the open network structure have been grounded. The features of network economy impact on the development of accounting entities have been disclosed. Determined that the issue of the network economics pay attention O. Baryzhykova, H. Bobzin, V. Buhorskyy, Z. Ignatenko, G. Knips, E. Moiseenko, S. Parinov, I. Strelets, O. Tsukanov, A. Varzunova and others. Common features of the network structure, regardless of their type, have been allocated. The features of networks as object of institutional analysis have been disclosed. Types of institutional interaction between traditional companies and networking companies have been allocated and grounded. The necessity of accounting development in the context of network economy to overcome the shortcomings of conventional accounting model has been grounded. Two main trends of accounting in terms of network economy have been allocated and grounded. The basic directions of the theory of networks in accounting (accounting and information support of network enterprises; construction of network form of accounting organization in the companies) by analyzing the works of scientists have been grounded.

**Key words:** network society, network economy, accounting, institutional theory of accounting.