

**НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ДІЯЛЬНОСТІ МЕРЕЖЕВИХ СТРУКТУР**

Обґрунтовано необхідність удосконалення інформаційного забезпечення діяльності мережеских структур в умовах формування мережескої економіки. Проаналізовано історичні аспекти розвитку облікового забезпечення управління горизонтальними зв'язками. Виділено основні завдання, які повинна вирішувати інтегрована облікова система мережескої структури. Виділено та обґрунтовано три основні напрями подальшого удосконалення бухгалтерського обліку в напрямі підвищення ефективності функціонування мережеских структур (парадигмальна трансформація облікової системи до вимог мережеских структур; побудова спеціалізованих систем інформаційного забезпечення управління мережескими структурами; розвиток методики обліку специфічних об'єктів мережеских структур). Проаналізовано інформаційні та інвестиційні взаємодії учасників шведських мережеских структур. Обґрунтовано поняття міжорганізаційного обліку як засобу побудови загальномережескої облікової системи. Обґрунтовано необхідність обліку мережеского капіталу та активів, що використовуються учасниками мережескої структури на засадах мережеских контрактів.

Ключові слова: мережескі структури, мережеский облік, парадигма обліку, мережеский капітал.

Актуальність дослідження та постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки значна кількість підприємств здійснюють свою діяльність шляхом об'єднання в мережескі структури, що є одним із засобів протидії ускладненню конкурентних відносин в зовнішньому середовищі та засобом адаптації до наростання його динаміки. В результаті можна спостерігати, що підприємства стають все більш схильними до розширення меж своїх взаємодій з іншими підприємствами, не втрачаючи при цьому власної юридичної самостійності. Оскільки мережескій структурі не притаманна ієрархія, а більш характерними є горизонтальні зв'язки, актуальним залишається питання взаємодії її окремих елементів (підприємств, що входять до складу мережі), які хоча і мають спільну мету, однак можуть мати власну стратегію подальшого розвитку у складі мережескої структури. Відповідно, в умовах сьогодення виникла нагальна потреба розвитку бухгалтерського обліку як засобу забезпечення інтеграції інтересів учасників мережеских структур шляхом підвищення координованості та контрольованості мережеских взаємодій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблематики розвитку бухгалтерського обліку як засобу інформаційного забезпечення діяльності мережеских структур присвячені праці таких зарубіжних дослідників як К.Ю. Воронова, Ю.Дахлгрєн, А.Дітільйо, П.Йоханссон, А.Каліо, К.Краусс, Г.Є. Крохічева, Дж. Лінд, П.Міллер, Й.Моурітсен, С.Трейн, Л.Юстесен, Х.Хакканссон, М.Хомструм, Е.Хоупвуд, В.Ф. Чуа.

Формулювання цілей статті. Основним завданням статті є виділення актуальним напрямів розвитку обліково-інформаційного забезпечення в мережеских структурах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поширення мережескої форми управління організаційними структурами на початку ХХІ-го століття здійснює значний вплив на систему управління та на її інформаційні підсистеми – бухгалтерський облік та економічний аналіз. Одним із засобів вирішення цієї проблеми є розвиток обліково-аналітичної системи підприємства в напрямі врахування особливостей функціонування мережеских структур, як засобів інформаційного забезпечення планування їх діяльності, ефективного функціонування мережеских ланцюжків цінності, мережеских взаємодій тощо.

Поява мережеских структур з позиції теорії бухгалтерського обліку є джерелом виникнення можливостей для її подальшого розвитку, з одного боку, а з іншого, є викликом в контексті можливості її адекватної трансформації. Оскільки серед вітчизняних вчених розробки в даній сфері майже відсутні, важливим завданням для них буде пошук таких варіантів облікового забезпечення міжмережеских взаємодій, які забезпечуватимуть належний рівень обліково-інформаційної безпеки на підприємствах.

Першим із дослідників в сфері бухгалтерського обліку, хто ідентифікував проблему невідповідності облікової системи потребам мережеских структур, був представник лондонської економічної школи – Е.Хоупвуд. Він висунув припущення, що облікова свідомість може легко розглядатися як ієрархічна. В рамках організацій переважною мірою облік стосується управління вертикальними зв'язками, що існують в організації. Бюджетування, планування та оцінка ефективності завжди відображаються у вертикальному вимірі [7, с. 589-590]. Відповідно, конвенційна облікова модель була створена з метою інформування суб'єктів прийняття управлінських рішень в рамках встановлених меж підприємства (принцип автономності) шляхом мобілізації організаційної ієрархії, фокусуєчись на вертикальних

зв'язках. І якщо наприкінці ХХ-го століття переважна кількість облікових інновацій була присвячена удосконаленню зв'язків в рамках окремого підприємства або групи підприємств, то з поширенням мережових структур у ХХІ-му столітті з'являється об'єктивна необхідність в побудові нової моделі облікової системи, що забезпечуватиме інформаційну підтримку координації горизонтальних зв'язків, які виникають між юридично незалежними підприємствами, що є учасниками мережової структури.

Проведений аналіз підходів дослідників (Ю.Дахлгрєн, М.Хомструм, П.Йоханссон [6], А.Каліо, А.Дітільйо [5, с. 4]) дозволяє констатувати, що облікова система мережової структури, як інтегрована система облікових систем її учасників, окрім традиційних завдань, повинна забезпечувати вирішення цілого ряду проблем, які притаманні даному типу організацій, зокрема:

- координацію взаємодій учасників мережової структури шляхом обліково-інформаційної підтримки процесу укладання контрактів між ними;
- інформаційну підтримку процесу прийняття міжорганізаційних рішень учасників мережової структури;
- формування нормального клімату взаємодії та довірчих відносин між учасниками мережової структури шляхом усунення асиметричної асиметрії та зменшення опортунізму суб'єктів реалізації професійних суджень;
- можливість оцінювати, чи призводить співробітництво в рамках мережової структури до зростання доданої вартості;
- забезпечення розподілу доданої вартості та ризиків між учасниками мережової структури;
- формування моделі оцінки та вимірювання внеску кожного із учасників мережі в формування ціни мережових продуктів;
- формування системи оперативного контролю діяльності на основі облікової інформації про діяльність мережової структури.

Вирішення цих проблем має здійснюватися не традиційним шляхом, як це здійснюється на звичайних підприємствах, а з урахуванням специфічних особливостей мережових структур, як одного із нових видів організацій, які характеризуються міжмережевими взаємодіями, та виникнення яких є характерним для сучасного етапу розвитку світової економіки.

Слід враховувати, що в даному випадку мережева структура розглядається як група юридично незалежних підприємств, об'єднаних горизонтальними зв'язками, які використовують різні методи координації та контролю, забезпечують спільний доступ до ресурсів з метою досягнення єдиної цілі. Щодо функціонування такого виду мережових структур залишаються майже нерозробленими теоретико-методологічні аспекти обліку. При цьому, слід враховувати, що даний напрям досліджень не стосується розвитку обліку в таких мережових структурах, які підпадають під поняття групи підприємств, об'єднаних окрім горизонтальних, також і вертикальними зв'язками на засадах контролю, оскільки особливості узагальнення інформації про їх діяльність регулюються вимогами МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність". Такий підхід до дизайну мереж фактично передбачає створення нової організаційної структури з єдиним центром, що створює нову мережеву бюрократичну систему, яка має власні цілі та ієрархію, внаслідок чого для забезпечення її ефективного функціонування облікова система займає традиційне місце, виступаючи засобом інформаційної підтримки рішень в такій новій ієрархічній структурі.

На сьогодні дослідниками-обліковцями виділяється ряд пропозицій щодо подальшого удосконалення бухгалтерського обліку в напрямі підвищення ефективності функціонування мережових структур (рис. 1).



Рис. 1. Напрямки розвитку обліку в мережових структурах

1. Парадигмальна трансформація облікової системи в контексті формування мережевої економіки.

Однією із пропозицій вчених, у відповідь на розвиток мережевої економіки, є необхідність революційного реформування облікової системи, що проявляється у виникненні нової парадигми бухгалтерського обліку, яка кардинально відрізняється від попередньої облікової парадигми, орієнтованої на підприємства індустріальної економіки. Доцільність такої пропозиції обґрунтовується тим, що в умовах сьогодення вчені [10, с. 55] визнають бухгалтерський облік мультипарадигмальною дисципліною.

Першим із дослідників в сфері бухгалтерського обліку, хто звернув увагу на зміну облікової парадигми в контексті поширення мережевих структур, був проф. Б. Лев. Автор відмічав, що мережеві ефекти і їх наслідки повинні бути чітко відображені в новій бухгалтерській парадигмі. На зміну традиційним підходам повинна прийти мережева екстравертна облікова модель, в якій важливими є відносини з клієнтами, постачальниками і навіть конкурентами, прикладом чого є формування ланцюжка постачань між "GM", "Ford" і "Daimler / Chrysler" [9, с. 11]. Окрім цього, застосування мережевих структур в процесі здійснення інноваційної діяльності створює необхідні передумови для визнання витрат на НДДКР в обліку як нематеріальних активів, оскільки мережеві структури підвищують рівень їх ліквідності, формуючи активний ринок та надаючи можливість для їх достовірної оцінки в системі обліку.

Подібного підходу до ролі мереж в формуванні нової облікової парадигми також дотримується проф. Г.Є. Крохічева, на думку якої процес адаптації до глобалізації економіки призвів до формування нової мережевої парадигми бухгалтерського обліку, тобто обліку в мережевому кібернетичному просторі, що включає корпоративні, галузеві, регіональні, міжрегіональні, інтернет комп'ютерні мережі, і відповідної модифікації фінансового, управлінського і стратегічного бухгалтерського обліку як з точки зору зміни вартості обробки облікової інформації, підвищення технічних можливостей обліку, так і з позиції трансформації методології обліку, взаємозв'язку між різними видами обліку [2, с. 1]. Розглядаючи виділені автором ознаки мережевої парадигми бухгалтерського обліку, можна констатувати, що на сьогодні варто говорити не стільки про процес розмивання існуючої облікової парадигми, що має спостерігатись в фазі її кризи (виходячи з парадигмальної моделі розвитку науки, розробленої Т.С. Куном), а слід констатувати виникнення передумов щодо необхідності її доповнення і розширення шляхом врахування особливостей мережевих структур, які мають бути відображені в обліковій системі підприємства.

Подібної думки також дотримується М.І. Сидорова, яка проаналізувавши запропоновану Г.Є. Крохічевою модель корпоративного мережевого обліку відмічає, що мережевий облік відображає нові можливості реалізації диграфічної бухгалтерії в умовах мережевих підприємств, описуючі специфічні облікові інструменти (мережевий план рахунків, резервну систему корпорацій, інтегровані процедури, мережевий формат звітності, похідні балансові звіти), а це є лише оригінальним способом організації бухгалтерського обліку, тобто є однією із нових технологій [4, с. 23].

На думку Н. Клімової, О. Козирева та Е. Бабкіна, починаючи з середини 1990-х років відбувається формування і розвиток нової облікової парадигми, яка характеризується розширенням області бухгалтерського обліку відносно традиційних кордонів, зокрема, в частині облікового спостереження за міжорганізаційними взаємодіями [8, с. 11]. В контексті даної парадигми відбувається розвиток нових методів і технік бухгалтерського обліку, які спрямовані на вирішення проблеми підвищення ефективності обліково-інформаційних комунікацій між підприємствами, що входять до складу мережевих структур.

Проведений аналіз поглядів дослідників (Б.Лев, Г.Є. Крохічева, Н.Клімова, О.Козирев та Е.Бабкін) щодо парадигмальної трансформації бухгалтерського обліку в контексті формування мережевої економіки дозволяє констатувати, що основною причиною виділення нової облікової парадигми є поява таких особливостей діяльності мережевих структур, які кардинально відрізняються від традиційних підприємств та не враховані в чинній обліковій моделі. Запровадження нової облікової парадигми є спробою обґрунтування змін, які слід здійснити в теоретико-методологічних засадах бухгалтерського обліку, щоб забезпечити відповідність облікової інформації потребам суб'єктів прийняття рішень в мережевих структурах. Такий процес в цілому дозволяє покращити ефективність наукових пошуків в напрямі забезпечення відповідності облікової науки об'єктивним умовам розвитку економіки.

2. Побудова спеціалізованих систем інформаційного забезпечення управління мережевими структурами передбачає пошук нових форм взаємодії бухгалтерських служб підприємств, що входять до складу таких структур. В цілому, можна виділити дві основні форми взаємодії облікових систем у складі мережевої структури:

- 1) Зі створенням загальномережевої облікової системи;
- 2) Без створення загальномережевої облікової системи.

Перший варіант передбачає створення нової інтегрованої облікової інформаційної системи, яка забезпечуватиме збір, обробку та узагальнення інформації для прийняття рішень щодо управління

мережевою структурою. Згідно другого варіанту створення окремої інтегрованої системи не передбачається, однак забезпечується міжсистемний обмін обліковою інформацією серед учасників мережевої структури.

Шведські дослідники Ю. Дахлгрєн, М. Хомструм та П. Йоханссон, дослідивши особливості систем обліково-інформаційного забезпечення та інвестиційної діяльності трьох мережевих структур, одержали наступні результати (табл. 1).

Таблиця 1

Інформаційні та інвестиційні взаємодії учасників мережевих структур (узагальнено на основі [6])

Назва мережевої структури	Облікова система	Система бюджетування	Система управління витратами	Інвестиційна діяльність
“System Leveranturen I Tranes”	Відсутність загальної облікової системи. Внутрішнє виставлення рахунків	Відсутність загальних бюджетів. Обговорення можливостей 1 раз на рік	Відсутність загальної моделі управління витратами. Обмежена інформація щодо моделей інших учасників	Відсутність загальних інвестицій
“STURE”	Загальна облікова система для мережевих продуктів. Внутрішнє виставлення рахунків	Загальні бюджети для мережевих продуктів	Спільна мережева система управління вартістю продукту. Повна відкритість процесу калькулювання собівартості мережевого продукту	Спільно створена компанія
“Skelleftee Snickericentra”	Відсутність загальної облікової системи для цілої мережі. Внутрішнє виставлення рахунків	Інтегровані процедури складання бюджетів	Інтегрована система управління витратами. Повна відкритість	Загальні інвестиції в мережеву структуру

Аналіз інформаційних та інвестиційних взаємодій учасників мережевих структур (табл. 1) дозволяє констатувати, що останні організуються процес облікового забезпечення міжмережевих взаємодій як зі створенням, так і без створення загальномережевої облікової системи. При цьому спільним для всіх проаналізованих мереж є створення єдиних стандартів для обміну рахунками.

Рішення про створення загальномережевої облікової системи приймається учасниками мережевої структури на основі аналізу транзакційних витрат. Якщо вона забезпечує мінімізацію транзакційних витрат мережевої структури, наприклад, шляхом покращання взаємовідносин між її учасниками, то приймається рішення про розробку такої системи. Така система є інтегрованим постачальником облікової інформації про діяльність мережевої структури як єдиного економічного об'єкта.

Сукупність облікових механізмів, об'єднаних в одну загальномережеву систему, дослідники називають міжорганізаційним обліком, який має забезпечити виконання таких основних функцій: 1) Координація зусиль щодо зниження транзакційних витрат; 2) Узгодження інтересів учасників міжмережевих взаємодій на основі використання облікової інформації; 3) Здійснення контролю над діяльністю учасників мережевих структур.

Концепція міжорганізаційного обліку базується на припущенні, що традиційні операції, що відбуваються на ринку, відрізняються від операцій, які здійснюються учасниками мережевої структури, оскільки останнім притаманні наступні характерні риси: довгостроковий період здійснення; існування залежності між контрагентами; наявність бажання до співпраці; формування мережі взаємовідносин. Існування таких відмінностей впливає на набір облікових інструментів, які використовуються для обробки інформації в загальномережевій обліковій системі.

У зв'язку із існуванням значних відмінностей між мережевими структурами, які формуються для досягнення різних видів цілей (спільні підприємства без створення юридичної особи, стратегічні альянси, науково-дослідницькі консорціуми, стратегічні партнерства тощо), серед вчених на сьогодні відсутня єдність в поглядах стосовно структури і змістовного наповнення загальномережевої облікової

системи. Так, на думку К.Ю. Воронової така система повинна будуватись на основі системи міжорганізаційного управлінського обліку, що включає дві підсистеми: 1) систему управлінського обліку; систему управління, що впливає на управлінський облік [1, с. 85]. Проф. Л.І. Проняєва та О.А. Федотенкова запропонували систему інформаційного забезпечення кластерів, як одного із видів мережевих структур. У складі такої системи виділено управлінську дирекцію кластера, яка включає такі блоки: 1) Міжорганізаційний фінансовий облік і аналіз; 2) Міжорганізаційний управлінський облік і аналіз; 3) Міжорганізаційний стратегічний облік і аналіз [3, с. 14]. Тому при розробці загальномережевої облікової системи слід враховувати цілі, які висуваються при створенні мережевої структури, а також види і обсяги міжорганізаційних взаємодій, які виникають між її учасниками.

3. *Розвиток методики обліку специфічних об'єктів мережевих структур.* Однією із причин формування мережевих структур є можливість одержання позитивного синергетичного ефекту в результаті взаємодії її учасників. Результати функціонування мережевої структури розглядаються як щось більше, ніж "гра з нульовою сумою", що має знайти відображення в облікових системах її учасників.

Можна виділити два основні види об'єктів, які з'являються в результаті утворення мережевих структур, однак не відображаються в обліку звичайних підприємств: 1) Мережевий капітал, що є нематеріальними активами мережевої структури, який забезпечує одержання для неї довгострокових економічних вигід у майбутньому за допомогою формування лояльності клієнтів, формування конкурентних організаційних переваг тощо; 2) Активи учасників мережевих структур, до яких мають доступ інші учасники в рамках укладених мережевих контрактів. З метою забезпечення достовірності інформації про діяльність підприємств, що є учасниками мережевих структур, вищенаведені об'єкти слід відображати в системі бухгалтерського обліку та звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розвиток мережевої економіки та поширення мережевих структур висувають нові вимоги до системи обліково-інформаційного забезпечення. Враховуючи існуючі відмінності мережевих структур від традиційних підприємств, з метою забезпечення ефективного їх функціонування облікова система має бути удосконалена в розрізі трьох виділених напрямів (теоретичний рівень – парадигмальна трансформація облікової системи до вимог мережевих структур; організаційний рівень – побудова спеціалізованих систем інформаційного забезпечення управління мережевими структурами; методологічний рівень – розвиток методики обліку специфічних об'єктів мережевих структур).

Перспективами подальших наукових досліджень є розробка методики облікової оцінки та бухгалтерського відображення мережевого капіталу, як одного зі специфічних об'єктів, які виникають при формуванні мережевих структур і є одним із основних факторів генерування вартості.

Список використаної літератури:

1. *Воронова Е.Ю.* Межорганизационный учет: роль транзакционных издержек / *Е.Ю. Воронова* // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 7. – С. 80–92.
2. *Крохичева Г.Е.* Корпоративный сетевой учет и отчетность: концепция, методология и организация : концепция, методология и организация / *Г.Е. Крохичева* : дис... д.э.н. по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, анализ и статистика». – Ростов н/Д, 2004. – 379 с.
3. *Проняева Л.И.* Развитие учетно-информационного обеспечения управления в кластерах/ *Л.И. Проняева, О.А. Федотенкова* // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 4 (394). – С. 2–17.
4. *Сидорова М.И.* К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета / *М.И. Сидорова* // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27 (273). – С. 18–25.
5. *Caglio A.* Management Accounting in networks: Techniques and applications / *A.Caglio, A.Ditillo* // Research Executive Summaries Series. – 2006. – Vol. 2, No. 14. – P. 1–6.
6. *Dahlgren J.* Management accounting in networks / *J.Dahlgren, M.Holmstrum, P.Johansson* // 24th EAA Annual Congress Proceedings Book A. – 2001. – Vol. 254. – P. 18–20.
7. *Hopwood A.* Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information / *A.Hopwood* // Accounting, Organizations and Society. – 1996. – Vol. 21, No. 6. – P. 589–590.
8. *Klimova N.* Innovation in Clusters: Understanding Universities, Special Economic Zones, and Modeling / *N.Klimova, O.Kozyrev, E.Babkin*. – Springer, 2015. – 192 p.
9. *Lev B.* New Accounting for the New Economy / *B.Lev*. – New York, Stern School of Business, 2000. – 27 p.
10. *Petruk O.* Development of accounting theory in English-speaking countries: On the way to multi-paradigmatic discipline / *O.Petruk, S.Legenchuk, N.Koroliuk* // Облік і фінанси. – 2013. – № 3. – С. 48–56.

References:

1. Voronova, E.Yu. (2011), Mezhhorganizationalnyy uchet: rol' transaktsionnykh izderzhok [Interorganizational Accounting: the Role of Transaction Costs]. *Auditorskie vedomosti – Auditor's statements*, 7, 80–92 pp.

2. Kroklicheva, G.E. (2004), Korporativnyy setevoy uchet i otchetnost': kontseptsiya, metodologiya i organizatsiya : kontseptsiya, metodologiya i organizatsiya Dys... na soiskanie nauchnoi stepeni d.e.n. po special'nosti 08.00.12 "Bukhgalterskiy uchet, analiz i statistika". – Rostov n/D, 2004. – 379 s.
3. Pronyaeva, L.I. & Fedotenkova, O.A. (2016), Razvitie uchetno-informatsionnogo obespecheniya upravleniya v klasterakh [Development of accounting and information management in clusters], *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 4, 2–17 pp.
4. Sidorova, M.I. (2013), K voprosu o paradigmakh bukhgalterskogo ucheta [On the issue of accounting paradigms], *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet, International Accounting*, 27 (273), 18–25 pp.
5. Caglio, A. & Ditillo, A. (2006), Management Accounting in networks: Techniques and applications. *Research Executive Summaries Series*, 2, 14, 1–6 pp.
6. Dahlgren, J. & Holmström, M., & Johansson, P. (2001), Management accounting in networks. In 24 th EAA Annual Congress Proceedings Book A, Vol. 254.
7. Hopwood, A. (1996), Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organizations and Society*, 21, 6, 589–590 pp.
8. Klimova, N. & Kozyrev, O. & Babkin, E. (2015), Innovation in Clusters: Understanding Universities, Special Economic Zones, and Modeling. «Springer».
9. Lev, B. (2000), New Accounting for the New Economy, New York: «Stern School of Business».
10. Petruk, O. & Legenchuk, S. & Koroliuk, N. (2013), Development of accounting theory in English-speaking countries: On the way to multi-paradigmatic discipline *Oblik i finansy – Accounting and Finance*, 3, 48–56 pp.

ЮХИМЕНКО-НАЗАРУК Ірина Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- інституційна теорія бухгалтерського обліку;
- розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін;
- інституційні аспекти облікової політики та професійного судження бухгалтера.

Стаття надійшла до редакції 26.04.2017.