

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-8>

УДК 657:330.8

РОЗВИТОК ОБЛІКУ В КЛАСТЕРНИХ УТВОРЕННЯХ НА ОСНОВІ ПОЛОЖЕНЬ АГЕНТСЬКОЇ ТА АКТОРНО-МЕРЕЖЕВОЇ ТЕОРІЙ

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN CLUSTER FORMATIONS ON THE BASIS OF THE PROVISIONS OF AGENCY AND ACTOR-NETWORK THEORIES

Гик Василь Володимирович

кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3008-9216>

Hyk Vasyl

Lviv Polytechnic National University

Процеси створення кластерних структур в економіці України спричинені інтеграцією інтересів галузевих формувань та суб'єктів регіонального соціально-економічного розвитку. Для дієвої реалізації кластерної моделі ключове місце належить системі бухгалтерського обліку як джерела інформації для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерський облік повинен відображати господарські процеси, котрі виникають в умовах кластеризації економіки України. Метою статті є формування основ обліку в кластерних структурах на засадах положень ключових інституційних теорій – агентської та акторно-мережевої теорій. Теоретичною і методологічною основою статті є базові положення інституційної економічної теорії та наукові розробки вчених з проблем міжорганізаційного бухгалтерського обліку. Дослідження проводилося із застосуванням загальнонаукових і спеціальних прийомів та методів: наукової абстракції – для вивчення проблемних питань й детальнішого опрацювання механізмів вдосконалення обліку, узагальнення – для систематизації існуючих наукових підходів, конкретизації – для характеристики теоретичного інструментарію, змістовності та формування пропозицій з розвитку бухгалтерського обліку. Виокремлені напрями розвитку бухгалтерського обліку в кластері на основі агентської та акторно-мережевої теорій дозволяють розширити теоретичні положення бухгалтерського обліку через пояснення взаємовідносин між учасниками у частині здійснення облікових процедур. Наведені у статті рекомендації відносно удосконалення обліку дозволять ґрунтовніше та всебічно виявити економічну сутність кластерних утворень, розкрити їх інституційні особливості та сформувати методологію бухгалтерського обліку. Одержані наукові результати теоретичного характеру можуть бути відправною точкою для подальших досліджень у напрямку більш кращого розуміння сучасного стану наукових напрацювань за темою. Оригінальність проведеного дослідження полягає в тому, що воно ґрунтовно розкриває теоретичні питання обліку в міжорганізаційному управлінні кластерними структурами.

Ключові слова: бухгалтерський облік, кластер, мережеві структури, міжорганізаційні відносини, інституційна теорія, агентська теорія, акторно-мережева теорія.

The processes of creating cluster structures in the economy of Ukraine are caused by the integration of the interests of industry formations and subjects of regional socio-economic development. For the effective implementation of the cluster model, the key place belongs to the accounting system as a source of information for making management decisions. Accounting must reflect economic processes that arise in the conditions of clustering of the economy of Ukraine. The purpose of the article is to form the foundations of accounting in cluster structures based on the provisions of key institutional theories – agency and actor-network theories. The theoretical and methodological basis of the article is the basic provisions of the institutional economic theory and scientific developments of scientists on the problems of inter-organizational accounting. The research was conducted using general scientific and special techniques and methods: scientific abstraction – for the study of problematic issues and detailed elaboration of accounting improvement mechanisms, generalization – for the systematization of existing scientific approaches, concretization – for the characterization of theoretical tools, meaningfulness and the formation of proposals for the development of accounting. The identified areas of development of accounting in the cluster based on agency and actor-network theories make it possible to expand the theoretical provisions of accounting by explaining the relationships between participants in the implementation of accounting procedures. The recommendations given in

the article regarding the improvement of accounting will make it possible to more thoroughly and comprehensively reveal the economic essence of cluster formations, to reveal their institutional features and to form an accounting methodology. The obtained scientific results of a theoretical nature can be a starting point for further research in the direction of a better understanding of the current state of scientific developments on the topic. The originality of the conducted research lies in the fact that it thoroughly reveals the theoretical issues of accounting in the inter-organizational management of cluster structures.

Keywords: accounting, cluster, network structures, inter-organizational relations, institutional theory, agency theory, actor-network theory.

Постановка проблеми. Одним з засобів виведення української економіки на інноваційний шлях розвитку та подолання диспропорцій у розвитку регіонів є створення науково-інноваційно-виробничих кластерів. Варто зазначити, що кластерний підхід в Україні почав запроваджуватися відносно нещодавно та досі не набув широкого розповсюдження, що зумовлено відсутністю відповідного нормативного забезпечення, стратегії кластеризації національної економіки та належної інформаційної бази. За таких умов виникає необхідність формування теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку діяльності кластеру з метою забезпечення інформацією суб'єктів господарювання зокрема і державу загалом в умовах глобалізації економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблемам облікового забезпечення міжорганізаційного управління кластерними структурами у своїх працях приділяли увагу такі іноземні вчені: Андерсон Ш., Вароуца Е., Дітільо А., Деккер Г., Каліо А., Карлссон-Волл М., Краус К., Кулмал Х.І., Лінд Дж., Махама Х., Мурітсен Й., Отлі Д., Ревелліно С., Скапенс В., Томкінс К., Трейн С., Чепмен К. С., Чуа В. Ф., Хаканссон Х., Хопвуд А.Г. та інші. В Україні дане питання розглядали у своїх працях Височан О. С., Жук В. М., Кірейцев Г. Г., Левіна М. В., Легенчук С. Ф., Пилипенко А. А., Юхименко-Назарук І. А. та інші. Особливості кластера як категорії інституційної теорії бухгалтерського обліку розглядалися у наших попередніх дослідженнях [12; 13; 14]. Разом з тим, окремі теоретичні питання обліку в кластерних утвореннях потребують подальшого вивчення та удосконалення.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування та розвиток положень обліку міжорганізаційних (мережевих) відносин у кластерах на основі агентської теорії та акторно-мережевої теорії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Однією з найвагоміших та найважливіших теоретичних парадигм бухгалтерського обліку протягом останніх 20 років залишається агентська теорія. Як зазначає проф. Ламберт Р.А.

“... на найфундаментальному рівні агентська теорія використовується в дослідженнях з бухгалтерського обліку для вирішення двох питань: 1. Як особливості інформації, бухгалтерського обліку та систем винагороди впливають (зменшують або погіршують) проблеми стимулювання, і 2. Як існування проблем стимулювання впливає на дизайн і структуру інформації, бухгалтерського обліку та систем винагороди?” [8, с. 4]. На думку науковців, які застосовували положення агентської теорії, проблема може виникнути через те, що учасник ланцюга поставок інвестує в нові технології і повинен нести витрати, але інший учасник ланцюга поставок може отримати основні переваги від інвестиції. Інвестиції, ефективні для загального ланцюжка створення вартості, навряд чи будуть здійснені, оскільки кожна фірма буде стурбована оптимізацією власної діяльності. Таким чином, трансакції в рамках кооперативних міжфірмових відносин створюють проблеми стимулів. Ключовим питанням у цьому підході є те, як бухгалтерський облік та інші інструменти міжфірмового дизайну можуть бути використані для пом'якшення цих проблем із стимулюванням.

Варто зазначити, що базові положення, засновані на теорії агентства, часто використовувалися в літературі з міжорганізаційного управління та обліку [5 с. 894]. Міжорганізаційні відносини у працях здебільшого стосуються діадичних відносин покупець-постачальник, а проблемні питання стимулювання та обміну інформацією є двома тісно пов'язаними темами, які засновані на теорії агентства. Загальний аргумент полягає в тому, що більший обмін інформацією забезпечує більшу ефективність у ланцюжку створення вартості. Логіка цього лежить в очікуванні, що розширення обміну інформацією полегшить партнеру отримання покращень і скорочення витрат. Агентські витрати складаються з витрат на механізм прийняття зобов'язань та відстеження їх виконання, направлені для зниження опортуністичної поведінки та неминучих конфліктів між принципалами та агентами. Механізм управління,

що використовується в рамках теорії агентських відносин, включає різноманітні форми контрактів. Однак, посилення обміну інформацією також може призвести до незаконного привласнення інформації.

Стрімкий розвиток взаємодії між суб'єктами господарювання призвів до зміщення фокусу з традиційних діадичних стосунків, на які зосереджується більшість досліджень, до мережевих відносин. В економічній теорії мережевий принцип відносин між економічними агентами найкраще втілено в концепції кластерів. Кластери створюють інституційне середовище через різного роду норми, принципи, системи цінностей (організаційну культуру), правила гри в економіці та суспільстві, які формують поведінку їх агентів (членів).

Проблеми більш сучасних наукових праць у контексті даної теорії стосуються ризиків та міжфірмових відносин у контексті агентства, економічної, соціальної ідентичності, соціального порівняння та теорії випадковостей [7, с. 1549–1560]; важливості комунікації як агентства в контексті практики бухгалтерського обліку через сильну перспективу структурування [4, с. 1691–1719]; теорії агенства та співпраці, які створюють міцну основу щодо питань підзвітності у мережах державного управління [9, с. 961–973].

На нашу думку, розвиток бухгалтерського обліку на основі агентської теорії вважаємо можливим через забезпечення формування обміну обліковими даними між агентами в рамках єдиного інформаційного простору кластера. Ключовою характеристикою мережевої форми взаємодії з точки зору бухгалтерського обліку буде оперативний обмін інформацією, що розкриває зміст горизонтальних та вертикальних зв'язків. Передача облікових даних має проводитися з урахуванням принципів міжорганізаційної (кластерної) взаємодії – добровільності, довіри, інформаційного обміну та інших.

Акторно-мережева теорія (Actor-network theory, ANT), відома також як “соціологія перекладу” (англ. sociology of translation), розроблена Бруно Латуром, Майклом Каллоном і Джоном Лоу у кінці 1970-х років як засіб, щоб зрозуміти соціальну конструкцію науки. Концепція передбачає мережевий характер взаємодії у різних сферах, специфіка якого полягає у схожості розвитку стратегій інтеракції у людей, певних об'єктів, організацій, досліджуючи їх взаємний вплив один на одного всередині створених мереж.

На початку 1990-х років теорія акторської мережі, зокрема книга Бруно Латура “Наука в дії”, надихнула вчених-обліковців та призвела до ряду інноваційних досліджень у бухгалтерському обліку [11]. Оскільки не існувало жодного абсолютно узгодженого визначення поняття багато науковців зазначали, що концепція актор-мережа стосується не дуалізму агент/структура, а, навпаки, ідеї, що будь-який актор є мережею. Дослідження з бухгалтерського обліку на основі акторно-мережевої теорії відкидають традиційні соціологічні дихотомії, такі як мікро/макро, суб'єкт/об'єкт, структура/агентство та технічне/соціальне. Замість того, щоб зводити пояснення до будь-якої сторони такого дуалізму, акторно-мережева теорія реалізує детальний опис процесів і дій на емпіричному рівні [6, с. 177].

Як зазначають Л. Юстесен і Дж. Мурітсен “Інституційна теорія (у широкому розумінні) наголошує на тому, що облікові об'єкти є наслідками різних “нераціональних” рушійних сил. Підхід з використанням положень акторно-мережевої теорії припускає, що соціальне середовище є неоднозначним, доки не буде визначено його зв'язки з бухгалтерським обліком. Навколишнє середовище за допомогою певного механізму допоможе пояснити, яке йому відводиться місце в розробці систем бухгалтерського обліку” [6, с. 180].

Загалом вплив акторно-мережевої теорії призвів до дуже різноманітних досліджень, але одна головна сфера інтересів була присвячена аналізу змін у бухгалтерському обліку, які розглядаються як процеси трансляції. На думку Алкуффа С., Берланда Н., Леванта Ю. [1] дослідження з управлінського обліку на основі акторно-мережевої теорії варто розглядати у двох напрямках: як “облік у стадії становлення” (accounting in the making) та як “облік у дії” (accounting in action). Дослідження “обліку в стадії становлення” розглядають процеси створення, модифікації та прийняття практик бухгалтерського обліку. У цих дослідженнях процеси перекладу мали на меті змусити інших прийняти системи обліку фактів та їх рішення для створення так званої “чорної скриньки” [2]. Мета процесів перекладу полягає в тому, щоб факти та методи бухгалтерського обліку були прийняті користувачами без змін. Другий напрямок використовує дослідження акторно-мережевої теорії “обліку в дії” через роль, яку відіграють практики бухгалтерського обліку в організаціях і суспільстві після того, як вони виведені з “чорної скриньки”. У цьому типі досліджень бухгалтерська інформація розгля-

дається як масив даних, який “діє на відстані” (action at distance) [3].

Мурітсен Дж. та Трейн С. [10, с. 242], спираючись на акторно-мережеву теорію, концептуалізують бухгалтерський облік як частину мережі, а не технологію чи структуру управління мережею. Вони стверджують, що бухгалтерський облік працює через механізми “саморегулювання” або “організації”, які стабілізують і розвивають мережу.

Чуа В. Ф. і Махама Х. підкреслюють, що в той час як економічна теорія переважно моделює міжфірмові альянси (кластери) як діадичні відносини між покупцем і постачальником, акторно-мережева теорія дозволяє розглянути їх як частину складної та динамічної мережі відносин [3, с. 73]. Відповідно до положень акторно-мережевої теорії взаємодії агентів (суб'єктів господарювання) в межах кластера характеризуються процесами прямого та опосередкованого впливу один на одного і на мережеве оточення, при яких кожна з взаємодіючих сторін виступає причиною і наслідком одночасного зворотного впливу протилежної сторони.

Підсумовуючи наведене вище, зазначимо, що напрямом розвитку бухгалтерського обліку в кластері на основі акторно-мережевої теорії вважаємо розширення можливостей та практик обліку спільної діяльності завдяки довірі та партнерству між учасниками кластера. Залучення представників різних інституційних сфер (бізнес, науково-освітні установи, органи державної влади, громадські об'єднання та інші види некомерційних організацій) до процесів мережевих взаємодій зумовлює широту і варіативність комбінацій бухгалтерського обліку у відносинах та зв'язках. До них можуть бути віднесені види взаємодій, що характеризують: обмін обліковою інформацією; узгодженість та координованість дій щодо внутрішньокластерних (внутрішньомережевих) процесів та зовнішнього середовища (наприклад, стратегічне партнерство); співвіднесення операційної діяльності та стратегічного планування щодо індивідуальної та загальномережевої траєкторії розвитку. Саме взаємодії різнорідних акторів, що володіють відмін-

ною базою знань, набором компетенцій, але комплементарних у контексті окремих елементів процесу є найбільш значущим джерелом інновацій, формуючи конкурентні переваги стейкхолдерів мережі.

Кластерна структура взаємодій акторів передбачає наявність великих компаній, такі залученість представників науково-освітнього і некомерційного сектора, що кардинально змінює структуру взаємодій. Міжгалузеві міжорганізаційні взаємозв'язки акторів кластера передбачають вихід за рамки вузької галузевої спеціалізації, а також характеризуються поєднанням формальних (трансакційних) та неформальних (соціальних) відносин із тяжінням до першого. Таким чином, у кластері взаємодії мають внутрішньосистемний характер, формуючись на основі прагнення його учасників до ведення обліку спільної діяльності на основі взаємовигідного партнерства та узгодженості. Цілеспрямовані та стійкі внутрішні зв'язки ґрунтуються на елементах міжорганізаційного стратегічного управлінського обліку (довгостроковій стратегічній кооперації та колаборації), переваги від яких переважають вигоди від конкурентної боротьби.

Висновки. На основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що роль бухгалтерського обліку в міжорганізаційних відносинах на сьогодні залишається надзвичайно важливою. Постійний розвиток міжорганізаційного управління ставить перед системою бухгалтерського обліку нові виклики, які необхідно вирішити, у тому числі через використання набору різних теоретичних підходів. Обґрунтовані теоретичні аспекти, а також запропоновані практичні рекомендації щодо вдосконалення бухгалтерського обліку в рамках агентської теорії та акторно-мережевої теорії сприятимуть підвищенню ефективності міжорганізаційного управління та обліку діяльності кластера. Використання положень агентської теорії та акторно-мережевої теорії як основного інструменту аналізу існуючих взаємозв'язків дозволяє перефокусувати погляд з діадичних відносин між покупцем і постачальником на складні та динамічні відносини всередині мережі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Alcouffe S., Berland N., Levant Y. Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. *Management Accounting Research*, 2008, 9(1), pp. 1–17.
2. Bloomfield B. P., Coombs R., Cooper D. J., Rea D. Machines and manoeuvres: Responsibility accounting and the construction of hospital information systems. *Accounting, Management and Information Technologies*, 1992, 2(4), pp. 197–219.

3. Chua W.F., Mahama H. The effect of network ties on accounting controls in a supply alliance: Field study evidence. *Contemporary Accounting Research*, 2007, 24(1), pp. 47–86.
4. Daff L., Jack L. Accountants' proactivity in intra-organisational networks: a strong structuration perspective, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2018, 31(6), pp. 1691–1719. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2015-2190>
5. Håkansson H., Lind J. Accounting in an Interorganizational Setting. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2006, 2, pp. 885–902. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02017-7](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02017-7)
6. Justesen L., Mouritsen, J. Effects of actor-network theory in accounting research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2011, 24(2), pp. 161–193. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513571111100672>
7. Krisnadewi, K.A., Suryanawa, I.K., Sisdyani, E.A., Erawati, N.M.A., Putri, I.G.A.M.A.D. Management accounting research trends: Bibliometrics and content analysis. *Uncertain Supply Chain Management*, 2023, 11, pp. 1549–1560. DOI: <https://doi.org/10.5267/j.uscm.2023.7.014>
8. Lambert R. A. Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 2001, 32(1-3), pp. 3–87. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00037-4](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00037-4)
9. Mitchell D., Mohr Z. T. Accountability in Public Management Networks: An Analysis of Cost Monitoring in Chicago Municipal Networks. *International Journal of Public Administration*, 2019, 42(11), pp. 961–973. DOI: <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1561714>
10. Mouritsen J., Thrane, S. (2006). Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations, *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), pp. 241–275. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.04.002>
11. O'Connell B., Ciccotosto S., Lange P.D. Understanding the application of Actor-Network Theory in the process of accounting change. (2014). URL: <https://researchonline.jcu.edu.au/34366/3/34366%20O%27Connell%20et%20al%202014.pdf>
12. Vysochan O. S., Hyk V. V. Formation of accounting information in strategic cluster management, *Espacios*, 2020, 41(01). URL: <http://www.revistaespacios.com/a20v41n01/a20v41n01p25.pdf>
13. Гик В. В., Дефір А. В. Розвиток обліку в кластерних структурах на основі положень теорії трансакційних витрат і контрактної теорії. *Проблеми економіки*. 2024. № 1(59). С. 138–145. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2024-1-138-145>
14. Гик В. В. Передумови формування обліково-інформаційного забезпечення управління кластером. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. № 2(40). С. 7–11. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2018-2\(40\)-7-11](https://doi.org/10.26642/pbo-2018-2(40)-7-11)

REFERENCES:

1. Alcouffe S., Berland N., Levant Y. (2008). Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. *Management Accounting Research*, 9(1), pp. 1–17.
2. Bloomfield B.P., Coombs R., Cooper D.J., Rea D. (1992). Machines and manoeuvres: Responsibility accounting and the construction of hospital information systems. *Accounting, Management and Information Technologies*, 2(4), pp. 197–219.
3. Chua W. F., Mahama, H. (2007). The effect of network ties on accounting controls in a supply alliance: Field study evidence. *Contemporary Accounting Research*, 24(1), pp. 47–86.
4. Daff L., Jack L. (2018). Accountants' proactivity in intra-organisational networks: a strong structuration perspective, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(6), pp. 1691–1719. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2015-2190>
5. Håkansson H., Lind J. (2006). Accounting in an Interorganizational Setting. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, pp. 885–902. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02017-7](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02017-7)
6. Justesen L., Mouritsen, J. (2011). Effects of actor-network theory in accounting research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(2), pp. 161–193. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513571111100672>
7. Krisnadewi, K.A., Suryanawa, I.K., Sisdyani, E.A., Erawati, N.M.A., Putri, I.G.A.M.A.D. (2023). Management accounting research trends: Bibliometrics and content analysis. *Uncertain Supply Chain Management*, 11, pp. 1549–1560. DOI: <https://doi.org/10.5267/j.uscm.2023.7.014>
8. Lambert R. A. (2001). Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), pp. 3–87. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00037-4](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00037-4)
9. Mitchell D., Mohr Z. T. (2019). Accountability in Public Management Networks: An Analysis of Cost Monitoring in Chicago Municipal Networks. *International Journal of Public Administration*, 42(11), pp. 961–973. DOI: <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1561714>

10. Mouritsen J., Thrane, S. (2006). Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations, *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), pp. 241–275. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.04.002>
11. O'Connell B., Ciccotosto S., Lange P.D. (2014). Understanding the application of Actor-Network Theory in the process of accounting change. Available at: <https://researchonline.jcu.edu.au/34366/3/34366%20O%27Connell%20et%20al%202014.pdf>
12. Vysochan, O. S., Hyk, V. V. (2020). Formation of accounting information in strategic cluster management, *Espacios*, 41(01). Available at: <http://www.revistaespacios.com/a20v41n01/a20v41n01p25.pdf>
13. Hyk V. V., Defir A. V. (2024). Rozvytok obliku v klasternykh strukturakh na osnovi polozhen teorii transaktsiinykh vytrat i kontraktnoi teorii [Development of accounting in cluster structures based on the provisions of the theory of transaction costs and contract theory]. *Problems of economics*, 1(59), pp. 138–145. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2024-1-138-145>
14. Hyk V. V. (2018). Peredumovy formuvannia oblikovo-informatsiinoho zabezpechennia upravlinnia klasterom [Prerequisites for the formation of accounting and information support for cluster management]. *Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*, 2(40), pp. 7–11. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2018-2\(40\)-7-11](https://doi.org/10.26642/pbo-2018-2(40)-7-11)