



DOI: 10.58423/2786-6742/2026-13-326-344
УДК 657.1:334.758

Дмитро ЗАХАРОВ

доктор філософії, доцент,
доцент кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку,
Державний університет «Житомирська політехніка»
м. Житомир, Україна
ORCID ID: [0000-0003-3423-0093](https://orcid.org/0000-0003-3423-0093)
Scopus Author ID: [59004012700](https://orcid.org/59004012700)
e-mail: dima.zakharov@ztu.edu.ua

ТРАНСФОРМАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ МІЖОРГАНІЗАЦІЙНИХ ЗМІН: МОЖЛИВОСТІ ТА ВИКЛИКИ

Анотація. У статті досліджено трансформацію бухгалтерського обліку під впливом міжорганізаційних змін та зростання ролі мережевих форм координації у сучасній економіці. Актуальність дослідження зумовлена тим, що традиційні моделі обліку, орієнтовані на окрему організацію як замкнену систему, дедалі менше відповідають реаліям сучасного бізнес-середовища, де домінують стратегічні альянси, ланцюги постачання та партнерські мережі. На основі аналізу класичних теоретичних підходів до визначення меж фірми, зокрема, трансакційної теорії, ресурсного підходу та інституційної економіки, а також концепцій підзвітності та соціальної вбудованості економічної діяльності обґрунтовано необхідність переосмислення традиційних моделей обліку. Запропоновано концептуалізацію мережевого обліку як інструмента фінансової координації, що виходить за межі окремої організації та спрямований на підтримку прозорості, довіри й узгодженості дій між партнерами у міжорганізаційному просторі. Визначено роль агентів міжорганізаційної взаємодії (boundary spanners), які забезпечують комунікацію, координацію облікових практик та адаптацію облікових процедур у багатосторонніх партнерських відносинах. Емпіричні дослідження у сфері аудиту, управлінського обліку та мереж постачання підтверджують, що саме агенти міжорганізаційної взаємодії виступають ключовими агентами довіри й прозорості, беручи на себе функцію посередників між організаційними та міжорганізаційними системами звітності. Окремо розглянуто вплив цифровізації на трансформацію облікових практик. Встановлено, що використання ERP-систем, «Big Data» й аналітики додатково підсилюють значення агентів міжорганізаційної взаємодії, які виконують роль інтеграторів між фінансовими та технологічними підсистемами. Цифрові інструменти не лише автоматизують процеси, а й формують нові вимоги до компетентностей облікових фахівців, зокрема здатності до міжсистемної інтеграції та управління даними в розподілених мережах. Результати дослідження свідчать, що трансформація бухгалтерського обліку в умовах міжорганізаційних змін є не лише технічним оновленням інструментарію, а й фундаментальною зміною парадигми, яка вимагає формування нових правил підзвітності, спільної відповідальності та гнучких форм координації.

Ключові слова: бухгалтерський облік, мережевий облік, міжорганізаційна координація, підзвітність, координація, мережеві структури.



This is an Open Access article distributed under the terms of the [Creative Commons CC BY-NC 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)



JEL Classification: M41, L14, O33

Absztrakt. A tanulmány a számvitel átalakulását vizsgálja a szervezetközi változások, valamint a modern gazdaságban egyre jelentősebb szerepet betöltő hálózati koordinációs formák hatására. A kutatás aktualitását az indokolja, hogy a hagyományos számviteli modellek, amelyek az egyes szervezetet zárt rendszerként értelmezik, egyre kevésbé felelnek meg a korszerű üzleti környezet realitásainak, ahol a stratégiai szövetségek, az ellátási láncok és a partnerségi hálózatok dominálnak. A vállalat határainak meghatározására irányuló klasszikus elméleti megközelítések - különösen a tranzakciós költségek elmélete, az erőforrás-alapú szemlélet és az intézményi közgazdaságtan -, valamint az elszámoltathatóság és a gazdasági tevékenység társadalmi beágyazottságának koncepciói alapján a tanulmány megalapozza a hagyományos számviteli modellek újragondolásának szükségességét. A hálózati számvitel koncepcióját olyan pénzügyi koordinációs eszközként értelmezi, amely túllép az egyes szervezet határain, és a szervezetközi térben a partnerek közötti átláthatóság, bizalom és összehangolt cselekvés támogatására irányul. A tanulmány meghatározza a szervezetközi interakciós szereplők, az úgynevezett boundary spannerek szerepét, akik biztosítják a kommunikációt, a számviteli gyakorlatok koordinációját, valamint a számviteli eljárások adaptálását a többoldalú partneri kapcsolatokban. Az audit, a vezetői számvitel és az ellátási hálózatok területén végzett empirikus kutatások megerősítik, hogy ezek a szervezetközi interakciós szereplők a bizalom és az átláthatóság kulcsszereplőiként működnek, mivel közvetítő funkciót töltenek be a szervezeti és a szervezetközi beszámolási rendszerek között. A tanulmány külön figyelmet fordít a digitalizáció számviteli gyakorlatokra gyakorolt hatására. Megállapítást nyert, hogy az ERP-rendszerek, a Big Data és az analitikai megoldások alkalmazása tovább erősíti a szervezetközi interakciós szereplők jelentőségét, akik integrátori szerepet töltenek be a pénzügyi és technológiai alrendszerek között. A digitális eszközök nem csupán automatizálják a folyamatokat, hanem új követelményeket is támasztanak a számviteli szakemberek kompetenciáival szemben, különösen a rendszerek közötti integrációra és az elosztott hálózatokban történő adatkezelésre való képesség terén. A kutatás eredményei azt mutatják, hogy a számvitel szervezetközi változások közepette végbemenő átalakulása nem pusztán az eszköztár technikai megújítását jelenti, hanem alapvető paradigmaváltást is, amely új elszámoltathatósági szabályok, közös felelősségi mechanizmusok és rugalmas koordinációs formák kialakítását igényli.

Kulcsszavak: számvitel; hálózati számvitel; szervezetközi koordináció; elszámoltathatóság; pénzügyi koordináció; hálózati struktúrák.

Abstract. The article examines the transformation of accounting under the influence of interorganizational changes and the growing role of network-based coordination in the modern economy. The relevance of the study lies in the fact that traditional accounting models, focused on a separate organization as a closed system, are increasingly misaligned with the realities of the modern business environment, dominated by strategic alliances, supply chains, and partner networks.. Based on the analysis of classical theoretical approaches to determining the boundaries of the firm, in particular, transaction theory, resource approach, and institutional economics, as well as the concepts of accountability and social embeddedness of economic activity, the need to rethink traditional accounting models is substantiated. The conceptualization of network accounting as a financial coordination tool that transcends the boundaries of a single organization and is aimed at supporting transparency, trust, and the consistency of actions between partners in the interorganizational space is proposed. The role of boundary spanners, who ensure communication, coordination of accounting practices, and adaptation of accounting procedures in multilateral partnerships, is defined. Empirical research in the fields of auditing, management accounting, and supply chains confirms that boundary spanners act as key agents of trust and transparency, serving as intermediaries between organizational and interorganizational reporting systems. The impact of digitalization on the transformation of accounting practices is separately considered. It is established that the use of ERP



systems, "Big Data," and analytics further underscores the importance of boundary spanners, who serve as integrators between financial and technological subsystems. Digital tools not only automate processes but also create new requirements for accounting specialists' competencies, in particular, the ability to integrate across systems and manage data in distributed networks. The results of the study indicate that the transformation of accounting in the context of interorganizational change is not only a technical update of the toolkit but also a fundamental paradigm shift that requires the formation of new rules for accountability, shared responsibility, and flexible forms of coordination.

Keywords: accounting, network accounting, interorganizational coordination, accountability, coordination, network structures.

Постановка проблеми. Сучасні підходи до організації бізнесу часто характеризуються створенням мереж між суб'єктами господарювання різних рівнів та форм координації, які працюють як в межах, так і за межами однієї структури. Спільні підприємства, альянси, аутсорсингові партнерства та інші міжорганізаційні форми взаємозв'язків спонукають до зміни в підходах управління традиційного бізнесу. Таким чином, створюються мережі співпраці, де ресурси суб'єкта господарювання та його діяльність об'єднані між різними бізнесами з метою підвищення ефективності, швидкості та інновацій [1].

Перехід до мережових структур створює нові проблеми координації в управлінні, організації та веденні бухгалтерського обліку. Практика ведення бухгалтерського обліку історично була тісно пов'язана з класичними формами координації ієрархії (внутрішньофірмовий контроль) і ринку [1]. Однак, коли сучасні бізнеси вибудовують тісну співпрацю через довгострокові альянси чи мережі ланцюгів постачання, традиційних систем бухгалтерського обліку, розроблених для окремих суб'єктів, може бути недостатньо. Прийнято вважати, що вперше про розширення наукового поля проблематики бухгалтерського обліку за традиційні межі, як відповідь на виклики нових змін було описано в праці А. Хопвуд [2].

Критична необхідність досліджень у цій сфері зумовлена вивченням протиріччя між мережевою природою створення вартості та традиційною методологією бухгалтерського обліку. Історично сформований принцип автономності підприємства, який обмежує обліковий периметр юридичними рамками однієї фірми, стає стримуючим фактором в умовах, коли конкурентні переваги генеруються не ізольовано, а в результаті міжорганізаційної синергії. Ігнорування цього факту призводить до «інформаційної короткозорості», коли традиційна фінансова звітність не здатна відобразити спільні ресурси, розподілені ризики та трансакційні вигоди, що виникають у сірих зонах між партнерами. Як наслідок, науковий пошук має бути спрямований на деконструкцію жорстких меж облікової системи та розробку механізмів, здатних візуалізувати й оцінювати економічні ефекти, що виходять за межі юридичної оболонки окремого суб'єкта господарювання.

Крім того, актуалізація проблематики мережевого обліку продиктована зміною його функціональної парадигми. Зміна проявляється в переході від



ретроспективної фіксації фактів та ієрархічного контролю до проактивної координації та управління довірою. В умовах високої невизначеності та взаємозалежності учасників мережі, облікова інформація трансформується у стратегічний ресурс, що знижує інформаційну асиметрію та виступає фундаментом для інституційної довіри. Відсутність релевантних інструментів для відкритого обміну даними та узгодження метрик ефективності створює ризики опортуністичної поведінки партнерів і знижує стійкість усього ланцюга створення вартості.

Таким чином, наукове обґрунтування нових форм підзвітності, які інтегрують фінансові інтереси різнорідних стейкхолдерів, є не просто теоретичним завданням, а необхідною умовою для забезпечення життєздатності сучасних бізнес-екосистем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Одним з питань в класичній економічній теорії є «чому деякі транзакції здійснюються всередині бізнесу, а інші – на ринку?» Р. Коуз у праці «The Nature of the Firm» визначив, що межі фірми формуються співвідношенням між витратами ринкових угод і витратами внутрішньої координації [3]. О. Вільямсон розвинув цей підхід у рамках теорії трансакційних витрат, підкресливши роль контрактних відносин та ієрархічного управління [4]. Для бухгалтерського обліку зазначені підходи пояснюють, чому облік традиційно зосереджувався на внутрішньофірмових операціях та контрольних механізмах, залишаючи поза увагою міжфірмову координацію.

Історично бухгалтерський облік був чітко регламентований у жорстких організаційних структурах, слугуючи механізмом ієрархічного контролю та нагляду за транзакціями в межах окремих економічних суб'єктів. Однак, оскільки сучасне бізнес-середовище стає все більш взаємозалежним, традиційні методи бухгалтерського обліку виявляються недостатніми для вирішення складних проблем мережевих організаційних структур.

У традиційній моделі обліку важливе місце займає категорія «підзвітність», оскільки саме на цьому будуються ієрархічні взаємовідносини. Категорію «підзвітність» розглядається як підзвітність менеджерів власникам чи контролюючим органам. Однак у мережевих структурах виникає множинна підзвітність – суб'єкти господарювання відповідають не лише перед акціонерами, а й перед партнерами, споживачами, регуляторами та суспільством загалом. А. Хопвуд наголошував, що класичні облікові інструменти є недостатніми для відображення складності сучасних економічних систем [2], а Р. Робертс розкрив ідею «соціальної підзвітності», яка виходить за межі фінансової звітності й охоплює ширший спектр очікувань суб'єктів різних рівнів [5]. У мережевому обліку підзвітність означає не лише фіксацію результатів, а й формування спільних правил прозорості, довіри та взаємного контролю.

Іншою концепцією, яка розкриває проблематику мережевої координації є «залученість/укоріненість» М. Грановеттера [6]. Підхід М. Грановеттера показав, що економічна діяльність «укоірна» у соціальні структури взаємозв'язків.



Тобто рішення у бізнесі приймаються не лише на основі економічної логіки, а й під впливом довіри, культурних норм і неформальних зв'язків. Для мережевого обліку ця концепція важлива для пояснення того, як ефективність системи звітності залежить від готовності учасників ділитися даними та узгоджувати свої інтереси. Таким чином, «залученість/укоріненість» пояснює, чому мережевий облік не можна звести лише до технічної функції, оскільки він завжди формується у соціальному та інституційному контексті.

Сучасний науковий дискурс, представлений у працях вітчизняних вчених, значно розширює розуміння мережевого обліку через призму інституційних та мережевих теорій.

Фундаментальне підґрунтя для такого переосмислення закладено у працях академіка В. М. Жука. Вчений обґрунтовує інституційний підхід, згідно з яким бухгалтерський облік розглядається не лише як технічна система збору інформації, а як повноцінний соціально-економічний інститут, що формує довіру та впорядковує економічні відносини. В. М. Жук наголошує, що в умовах глобальних змін традиційна облікова парадигма наштовхується на інституційні обмеження, оскільки не здатна повною мірою відобразити нові об'єкти управління та специфічні трансакційні витрати [7]. Його концепція доводить, що вирішення проблем обліку лежить у площині гармонізації інтересів стейкхолдерів та формуванні нових інституційних правил, що є критично важливим для функціонування складних мережевих структур [8].

Значний внесок у розуміння інституційної природи мережевого обліку зробила І. А. Юхименко-Назарук. Вона стверджує, що конвенційна облікова модель відображає «міфи» традиційного інституційного середовища і не відповідає вимогам мережевих структур [9]. В працях обґрунтовано необхідність розгляду мереж як носіїв специфічних інституційних ефектів, що вимагає переходу від ізольованого обліку до інституційної взаємодії між обліком і мережевим підприємством. Визначено три варіанти реалізації мережевої концепції в обліку, акцентуючи увагу на моделях для мережевих структур, де ключовим стає вибір між відкриттям повного доступу до даних та наданням конкретної інформації через узгоджені «мережеві інтерфейси» [10].

Розвиток обліку в специфічних мережевих утвореннях – кластерах, що детально досліджено В. В. Гиком [11,12]. Його дослідження наголошують, що в умовах кластеризації головна мета обліку трансформується з максимізації прибутку окремої одиниці на створення умов для інформаційного обміну та зниження трансакційних витрат. Пропонується розглядати формування облікової системи кластера у двох площинах: теоретико-методологічній (концептуальні основи, нормативне забезпечення) та організаційно-методичній (облікова політика, звітність).

У свою чергу, А. В. Гриліцька та М. Ю. Криворучко акцентують увагу на зміні самої парадигми обліку в умовах мережевого суспільства [13]. Вони зазначають, що традиційні підходи, орієнтовані на ієрархічні структури,



вичерпують свій потенціал. Автори виділяють тенденцію до розвитку обліку як засобу інформаційного забезпечення функціонування мережеских підприємств, де критично важливим стає врахування спільних активів, мережеских ефектів та високої гнучкості організаційної структури.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Попри зростаючий інтерес до мережеского обліку, залишається недостатньо розробленим механізм інституційно-комунікативного зв'язку між учасниками мережі та роль агентів міжорганізаційної взаємодії як архітекторів довіри в умовах цифровізації.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є концептуалізація мережеского обліку як інструмента міжорганізаційної фінансової координації та обґрунтування ролі агентів міжорганізаційної взаємодії у забезпеченні прозорості, довіри й підзвітності в умовах мережеских форм організації бізнесу.

Методика та методологія. Методологічну основу дослідження становить діалектичний підхід до вивчення сутності бухгалтерського обліку, який розглядається не як статична система реєстрації фактів, а як динамічний інститут, що трансформується під впливом розвитку мережеских економічних відносин. Складність та багатогранність об'єкта дослідження зумовили використання комплексу загальнонаукових та спеціальних методів. Для розкриття еволюції облікової думки та ідентифікації передумов виникнення мережеского обліку застосовано методи аналізу та синтезу, а також історичний метод. Це дозволило систематизувати погляди класиків та сучасних вчених на природу фірми та обліку, виокремивши ключові етапи зміни парадигм. Застосування методу наукової абстракції та системного підходу дозволило концептуалізувати поняття «мережева координація» та «мережеский облік», виокремивши їх як самостійні аналітичні категорії, що відрізняються від ієрархічних та ринкових механізмів. Для поглибленого розуміння взаємодій між учасниками мережі використано положення агентської теорії та акторно-мережескої теорії. Акторно-мережева теорія дозволила розглянути облікові системи не лише як технічні інструменти, а як активних «акторів», що формують довіру та забезпечують перехід фінансових інтересів між різними учасниками мережі через діяльність агентів міжорганізаційної взаємодії («boundary spanners»).

Основні результати дослідження. Для розуміння трансформації бухгалтерського обліку в умовах міжорганізаційних змін можна розмежувати три ключові концепти, які визначають методологічну основу дослідження: межі фірми, підзвітність у мережах та залученість. Зазначені концепції дозволяють простежити логіку переходу від інституційних рамок функціонування суб'єктів господарювання до механізмів підзвітності та далі – до соціального виміру взаємодій у мережах. На рисунку 1 представлено узагальнення концептів.

Результати наукового дослідження Л. Дафф, Л. Джек підкреслюють критичну роль бухгалтерів у формуванні внутрішньоорганізаційних мереж [14]. Висновки дослідження демонструють, що бухгалтери більше не є пасивними постачальниками фінансових даних, а активними учасниками процесів прийняття стратегічних рішень. У некомерційних організаціях, наприклад, фінансові директори та старші бухгалтери є основними суб'єктами у сприянні як вертикальних, так і горизонтальних відносин. Мережева структура сучасних суб'єктів господарювання вимагає, щоб бухгалтери культивували передові міжособистісні та стратегічні компетенції, виходячи за межі традиційних функцій фінансової звітності, щоб взяти на себе ключову роль у координації між суб'єктами господарювання.



Рис. 1. Концептуальний зв'язок між межами фірми, підзвітністю та укоріненістю

Джерело: складено автором.

А. Хопвуд критикує сучасні дослідження бухгалтерського обліку за їх замкнутість і неспроможність суттєво врахувати складність економічної практики, що розвивається. Науковець виступає за міждисциплінарний підхід, який об'єднує ідеї організаційної соціології, поведінкової економіки та фінансів для побудови більш цілісного розуміння функції бухгалтерського обліку в мережевих системах. Додатково, А. Г. Хопвуд вказує на потребі зміни парадигми: від перспективи, зосередженої на індивідуальній фірмі, до такої, яка визнає взаємовідносини та системні виміри бухгалтерського обліку. Еволюція передбачає переосмислення бухгалтерського обліку як спільної практики, де довіра, стратегічне планування та фінансова координація між різними суб'єктами господарювання замінюють жорсткі механізми контролю традиційних структур бухгалтерського обліку.



У межах дослідження теорії мережевого обліку доцільно також розглянути концепт «boundary spanner», який набуває особливого значення в умовах зростання ролі міжорганізаційних зв'язків та посилення координаційних функцій бухгалтерів і аудиторів. Boundary spanner – це актор, що виконує функцію «мосту» між різними організаційними рівнями чи зовнішнім середовищем, забезпечуючи комунікацію, передачу знань та узгодження інтересів. У сфері обліку такі актори допомагають подолати інституційні, професійні та культурні бар'єри, що виникають між підрозділами або між суб'єктами у межах мережі.

Наукові дослідження підтверджують ключову роль агентів міжорганізаційної взаємодії у забезпеченні ефективної роботи облікових систем. Зокрема, у контексті аудиторського офшорингу М. Каннінг, Б. О'Дваєр, Р. Бумсма дослідили, що без спеціалізованих індивідів, які перекладають стандарти та узгоджують вимоги між оншорними та офшорними командами, координація процесів стає майже неможливою [15].

Саме агенти міжорганізаційної взаємодії забезпечували не лише комунікацію, але й довіру між сторонами, адаптуючи контрольні практики до специфічних умов співпраці. У сфері управлінського обліку дослідження демонструють, що агенти міжорганізаційної взаємодії формують і змінюють облікові практики в міжорганізаційних взаємодіях. Вони сприяють виробленню спільних правил обліку витрат, бюджетування та ціноутворення, що є критичними для партнерських відносин [16].

Таким чином, концепт агентів міжорганізаційної взаємодії дозволяє краще зрозуміти, як у мережевому обліку долаються організаційні та інституційні межі. Актори в цих мережах стають ключовими агентами довіри, прозорості та адаптації, що робить їх невід'ємною складовою сучасних міжорганізаційних облікових практик.

У таблиці 1 наведено виміри бухгалтерського обліку, які змінюються під впливом агентів міжорганізаційної взаємодії.

Таблиця 1

Значення агентів міжорганізаційної взаємодії у мережевому обліку

| Вимір значення | Сутність | Очікуваний результат |
|----------------|--|--|
| Комунікаційний | Агенти міжорганізаційної взаємодії забезпечують потік інформації між організаціями або підрозділами, «перекладаючи» облікові дані та стандарти | Зменшення інформаційної асиметрії, краща узгодженість даних |
| Соціальний | Виконують роль посередників, які будують та підтримують довіру у відносинах | Підвищення прозорості, готовність до обміну чутливою інформацією |
| Координаційний | Допомагають узгоджувати різні облікові практики та підходи до бюджетування | Стабільність міжорганізаційної взаємодії, ефективніше прийняття рішень |
| Інституційний | Забезпечують формування спільних | Посилення підзвітності, |



| Вимір значення | Сутність | Очікуваний результат |
|----------------|---|--|
| | правил підзвітності та адаптацію практик | узгодження інтересів зацікавлених сторін |
| Технологічний | Допомагають інтегрувати облікові процеси з новими цифровими інструментами | Адаптація традиційних моделей обліку до цифрового середовища |

Джерело: складено автором.

Значення агентів міжорганізаційної взаємодії у мережевому обліку є багатовимірним і виходить далеко за межі технічного обміну інформацією. Вони одночасно виступають комунікаторами, які забезпечують циркуляцію фінансових даних між організаціями, соціальними агентами, що формують довіру та підтримують прозорість, а також координаторами, які узгоджують різні облікові практики й підходи до бюджетування. Крім того, агенти міжорганізаційної взаємодії відіграють інституційну роль, допомагаючи формувати правила підзвітності у мережах, та стають ключовими агентами цифрової трансформації, інтегруючи облік із новітніми технологіями. Саме завдяки їхній діяльності мережевий облік набуває гнучкості, здатності до адаптації та підвищеної релевантності для сучасних форм міжорганізаційної взаємодії.

Для конкретизації теоретичних положень розглянемо узагальнений кейс міжорганізаційної взаємодії в агропромисловому кластері, типовому для вітчизняної економіки. Уявімо мережу, що складається з трьох суб'єктів: виробника сільськогосподарської продукції (А), переробного підприємства (Б) та логістичного оператора (В). Кожен з них веде самостійний бухгалтерський облік, однак їхні виробничі цикли тісно взаємопов'язані через довгострокові договори та спільне використання складської інфраструктури.

В умовах традиційного обліку кожен суб'єкт фіксує лише «власну» частину витрат і доходів, тоді як спільні трансакційні витрати (наприклад, витрати на узгодження графіків поставок, втрати від простою спільних потужностей, вигоди від об'єднаних закупівель пакувальних матеріалів) залишаються поза межами будь-якої звітності. Виникає «інформаційна сліпа зона» – саме те, що у дослідженні визначається як «інформаційна короткозорість» традиційної моделі.

Впровадження елементів мережевого обліку передбачає у цьому кейсі застосування таких інструментів:

«Open-book accounting» – суб'єкти А, Б і В на договірних засадах розкривають один одному структуру собівартості за узгодженими статтями, що дозволяє виявити надлишкові витрати на конкретних стиках взаємодії та спільно знаходити резерви їх оптимізації. Інструмент «Open-book accounting» особливо ефективний у ланцюгах постачання з тривалими і стабільними партнерськими відносинами.

Метод цільової собівартості у мережевому контексті – партнери спільно встановлюють цільову собівартість кінцевого продукту переробки і



«розкладають» її між собою пропорційно до функцій, виконуваних у ланцюгу, що стимулює кожного учасника до внутрішньої оптимізації, виходячи не з власної маржі, а зі спільної цінності для кінцевого споживача.

Метод обліку витрат ABC для міжорганізаційних операцій – при спільному використанні логістичної інфраструктури метод ABC дозволяє справедливо алокувати непрямі витрати між учасниками мережі на основі фактичного споживання ресурсів (машино-годин, складських площ, транспортних рейсів), а не умовних розподільчих баз.

Інтегроване звітування – розробляється єдина система нефінансових показників ефективності (наприклад, рівень виконання спільного плану поставок, відсоток втрат при перевалці, час реагування на відхилення), яка доповнює традиційну фінансову звітність кожного суб'єкта і стає основою для спільного прийняття управлінських рішень.

Суттєве значення у функціонуванні описаної системи відіграє агент міжорганізаційної взаємодії, який діє як фінансовий контролер або операційний менеджер, уповноважений учасниками мережі. Саме він координує формат обміну даними, адаптує облікові політики партнерів до спільних вимог, інтерпретує розбіжності у методологіях та виступає гарантом дотримання узгоджених правил підзвітності. Таким чином, описаний кейс слугує ілюстрацією висунутої у статті гіпотези: ефективність мережевого обліку визначається не лише сумісністю ІТ-систем, а насамперед рівнем інституційно-комунікативного зв'язку між учасниками мережі, де агент взаємодії є ключовою ланкою.

Прийнято вважати, що теоретичну основу для розвитку наукової проблематики зі зміни парадигми бухгалтерського обліку під впливом розвитку мережевих бізнес структур сформовано Г. Хакансоном [1,17]. Згідно з підходом Г. Хакансон, ієрархія, ринок і мережа (клан) представляють три основні форми координації, які визначені в організаційній теорії. Кожна форма передбачає різні механізми контролю та інформаційних потреб, які практика бухгалтерського обліку традиційно підтримує:

В ієрархії контроль здійснюється за допомогою формальних повноважень, правил і процедур. Бухгалтерський облік в ієрархічній координації відіграє центральну роль, контролюючи продуктивність і інформуючи про прийняття внутрішніх рішень [1]. Класичні методи управлінського обліку, такі як розподіл витрат, стандартна калькуляція, бюджетування, трансфертне ціноутворення та показники ROI, були розроблені, щоб забезпечити ефективний контроль великих інтегрованих організацій [1]. Наприклад, швидкий розвиток корпоративних структур у 20-му столітті сприяв утворенню складних систем бухгалтерського обліку, які забезпечували менеджерів інформацією, необхідною для координації складних внутрішніх операцій [1]. Таким чином в ієрархічній структурі облікова інформація має детальний і часто фінансовий характер, узгоджується з чітко визначеними організаційними підрозділами та формами звітності.



У ринкових відносинах ціна та контракти є основними механізмами координації. Відповідно і змінюється роль бухгалтерського обліку, коли ціни надають необхідну інформацію для прийняття рішень. Системи бухгалтерського обліку при ринковій координації зосереджені на відстеженні транзакцій, витрат і доходів для оцінки прибутковості операцій.

Навіть у ринкових угодах облік є важливим для забезпечення нормативної вимоги взаємності у відносинах обміну [18]. Це передбачає такі дії, як збір і узагальнення ринкових цін, моніторинг виконання контрактів, оцінка ринкових можливостей і загроз, а також розробка моделей прийняття рішень на основі ринкових даних [1]. По суті, бухгалтерська інформація допомагає бізнесу вирішити, виробляти самостійно чи купувати та ефективно керувати відносинами.

Мережева або кланова форма координації виникає в альянсах, спільних підприємствах або довгострокових партнерствах, де відносини не є ні суто ієрархічними, ні суто транзакційними. Форма ґрунтується на довірі, спільних цінностях і взаємній адаптації, а не виключно на формальній владі чи ринкових цінах. Термін «кланова» координація запропонував В.Г. Оучі наголошуючи на потребі досягати консенсусу та культурному контролю [19].

Бухгалтерський облік у мережі чи клановому середовищі служить для підтримки спільних цілей і навчання, а не для забезпечення суворого одностороннього контролю. Багато методів, які використовуються в ієрархічному контролі (складання бюджету, аналіз витрат), також використовуються в контексті співпраці, але їх використання зазвичай є більш гнучким і підпорядкованим загальним цінностям. Ключові відмінності в контексті мережі полягають в акцентуванні на взаємному контролі та використанні бухгалтерського обліку для посилення спільного розуміння, а не лише для підтримки рішень окремих менеджерів. Наприклад, дослідження американо-японського альянсу в автомобільній промисловості показало, що партнери брали участь у відкритих дискусіях, повідомляли про проблеми та ділилися знаннями та інформацією. Така поведінка сумісна з клановим контролем, якому сприяє взаємна прозорість. У таких домовленостях про співпрацю, облікова інформація може надаватися між суб'єктами господарювання для створення спільної точки зору, навіть якщо кожна фірма веде власні записи та цілі.

Варто зазначити, що ці форми координації не є взаємовиключними альтернативами. Сучасні підприємства часто використовують комбінацію ієрархії, ринку та мережевих механізмів одночасно. Одні міжорганізаційні відносини можуть охоплювати елементи всіх трьох форм на різних рівнях або в різних аспектах. Дослідження [1] щодо «Ericsson» і «Telia» продемонстрував, що в їхньому альянсі були присутні всі три основні способи координації, утворюючи складну мережу підрозділів і взаємодії між двома компаніями. Деякі зв'язки у стосунках «Ericsson–Telia» керувалися ієрархічно (через визначені спільні проектні групи чи



підрозділи), інші регулювалися договірними ринковими умовами, а треті залежали від тісної особистої співпраці та довіри. Компанії часто поєднують форми управління, щоб створити унікальні координаційні структури на вищому рівні мережі. Таким чином, сучасні умови впливають на те, що суб'єкти господарювання працюють за допомогою гібриду ієрархічного контролю (всередині кожної фірми), ринкової конкуренції (з партнерами) і координації спільної мережі для стратегічного партнерства. Таке змішане використання форм координації ставить під сумнів адаптивність та багатовимірність бухгалтерського обліку, оскільки інформація має мінімізувати внутрішні та зовнішні кордони.

Оскільки міжорганізаційні мережі поширилися, з'явилася концепція мережевого обліку. Згідно цієї концепції методи бухгалтерського обліку та інформаційні системи, поширюються між суб'єктами господарювання або всередині організації для підтримки координації в мережевому контексті. По суті, мережевий облік означає адаптацію бухгалтерського обліку для управління відносинами, ресурсами та продуктивністю, що охоплює більше ніж одне підприємство. Традиційний облік спирається на чітко визначені організаційні межі та окремі бухгалтерські записи для кожного суб'єкта. Однак у мережі такі чіткі межі розмиті, що створює потребу в обліковій інформації, яка може відображати колективну діяльність і взаємозалежність багатьох сторін.

У середині 1990-х років науковці почали наголошувати на необхідності вивчення бухгалтерського обліку «за межами організації» [1], що призвело до дослідження міжорганізаційного обліку, вивчення того, як облікові цифри, засоби контролю та вимірювання функціонують у таких умовах, як ланцюжки поставок, стратегічні альянси та спільні проекти. Мережевий облік спирається на цю ідею, розглядаючи зв'язок не лише між двома сторонами (покупець—постачальник), а ширшу мережу зв'язків, яка розкриває всі партнерські взаємовідносини бізнесу [20].

Також і підхід Хакансона-Лінда передбачає, що один альянс не слід розглядати ізольовано, а як один «вузол» у більшій мережі [1]. Отже, для ефективної координації може знадобитися обмін інформацією з декількома зацікавленими сторонами одночасно.

Враховуючи наукові підходи, що сформувалися внаслідок вивчення еволюції теорії бухгалтерського обліку в умовах міжорганізаційних змін, нами запропоновано виділити ключові напрями трансформації, які відображають перехід від традиційних моделей до мережевої парадигми (рис. 2).

Представлена на рисунку схема ілюструє, як зміни в організації та веденні обліку, а також в організаційній структурі відображають нові вимоги до прозорості, координації та врахування фінансових і нефінансових показників ефективності. Визначені зміни демонструють поєднання ієрархічних, ринкових та мережевих (кооперативних) форм координації, що визначають сучасну концептуалізацію мережевого обліку.

Еволюція теорії бухгалтерського обліку в умовах міжорганізаційних змін відображає як можливості, так і проблеми. З одного боку, мережі пропонують можливість для більш цілісного покращення продуктивності – облікова інформація, яка використовується між фірмами, може виявити неефективність і можливості створення цінності, які були б невидимі у вузьких межах фірми. З іншого боку, вихід за межі традиційної парадигми бухгалтерського обліку, орієнтованої на фірму, викликає значні труднощі.

Для подальшого дослідження сучасних міжорганізаційних взаємодій важливими є поняття «мережевої координації» та «мережевого обліку», які потребують чіткого теоретичного визначення.

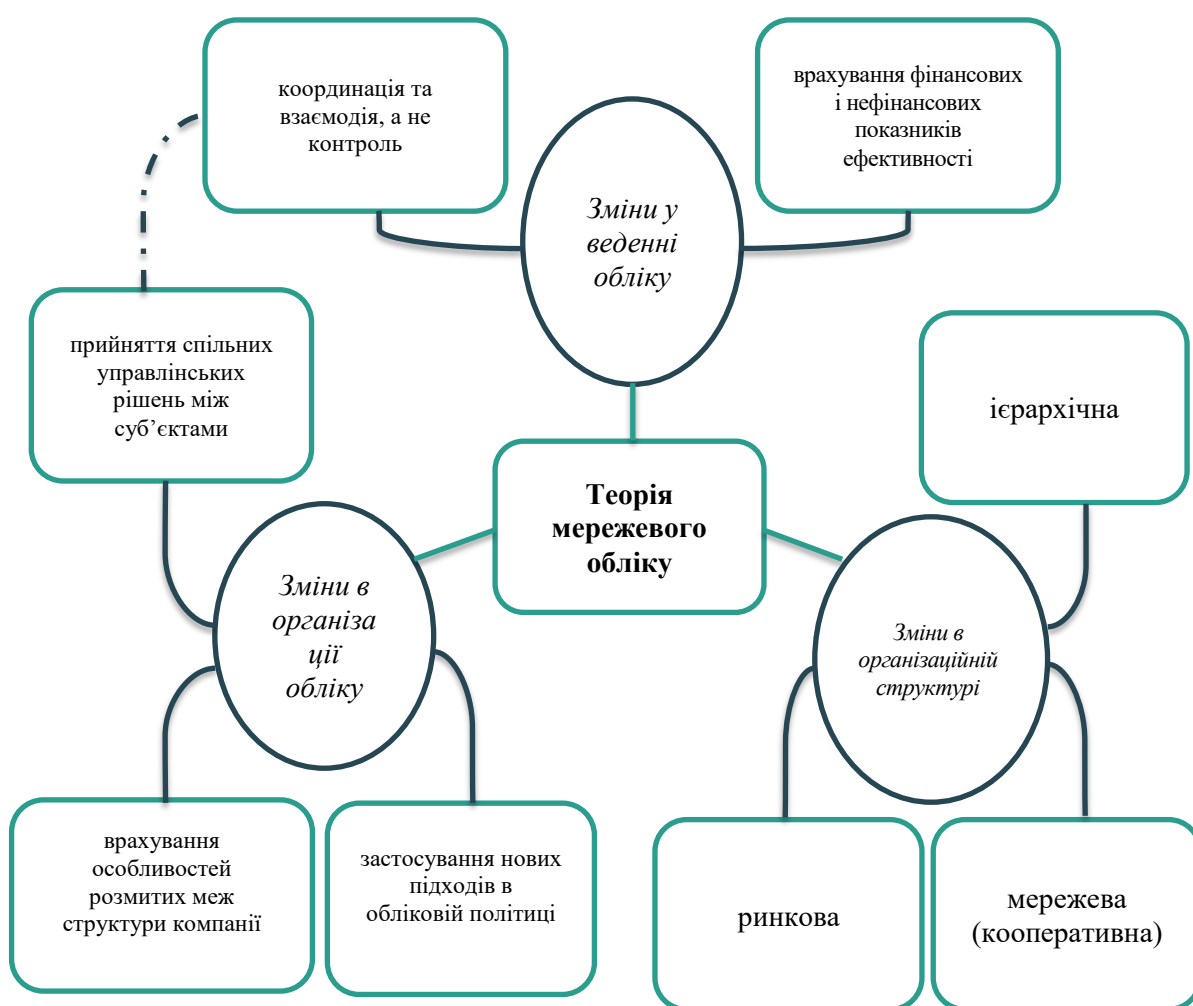


Рис. 2. Вплив мережевих форм координації на зміну бухгалтерського обліку

Джерело: складено автором.



Під мережевою координацією (*network coordination*) варто розуміти механізм управління міжорганізаційними зв'язками, що базується не на жорсткій ієрархії або ринковій конкуренції, а на взаємозалежності, довірі, відкритому обміні інформацією та спільному прийнятті рішень [21, 3]. Мережева координація відображає середню форму організаційної взаємодії між ринком та ієрархією, у якій підтримується сталість відносин через координацію дій партнерів, спільні цілі та розподіл ризиків.

В свою чергу мережевий облік (*network accounting*) – це обліковий підхід, який враховує складну структуру мережевих зв'язків між суб'єктами господарювання та орієнтується на підтримку фінансової прозорості, узгодженості витрат, відкритості бюджетування і розподілу спільних ресурсів. Такий облік виходить за межі однієї юридичної особи і охоплює весь ланцюг створення цінності або партнерську мережу, де виникає спільна відповідальність за фінансові результати. У межах цього підходу застосовуються інструменти, зокрема «*open-book accounting*», «*target costing*», «*activity-based costing*» для мережевих взаємодій [22].

Поняття мережевої координації та мережевого обліку доцільно застосовувати як взаємопов'язані аналітичні категорії, що дозволяють осмислити облік не як ізольовану внутрішньофірмову практику, а як інструмент фінансової координації в умовах розширених міжорганізаційних взаємозв'язків.

Аналіз еволюції наукової думки дозволяє нам вийти за межі простої констатації змін і сформулювати авторське бачення механізму трансформації обліку. Просте накладання традиційних методик обліку на мережеву структуру, навіть за умови використання сучасних ERP-систем, не дає бажаного ефекту координації.

Нами висувається гіпотеза, що ефективність мережевого обліку залежить від рівня інституційно-комунікативного зв'язку між учасниками мережі. Запропонована гіпотеза базується на основі інституційного підходу В. М. Жука та акторно-мережевої теорії, розглянутої В. В. Гиком.

Традиційний облік, заснований на принципі автономності підприємства, створює інституційний розрив. Під інституційним розривом розглядається ситуація, де інтереси окремого агента (фірми) превалюють над інтересами мережі. Таким чином, трансформація обліку має відбуватися не шляхом скасування юридичних меж фірми, а через створення надбудови – інституту, який характеризується спільною підзвітністю. Як наслідок, облікова інформація перестає бути приватною власністю окремого суб'єкта і стає спільним ресурсом у межах кластера чи мережі.

Базуючись на акторно-мережеву теорію, пропонується розглядати мережевий облік не як пасивний спосіб відображення господарських фактів, а як перформативний механізм. Тобто, сама методологія обліку, наприклад, правила розподілу спільних витрат або методи трансфертного ціноутворення, конструює



реальність мережі. Якщо методологія узгоджена – мережа стабільна; якщо ні, то існує ймовірність виникнення конфліктів між агентами.

В таких умовах роль агентів міжорганізаційної взаємодії виходить далеко за межі технічної трансляції даних. Запропонований підхід передбачає, що вони виступають архітекторами довіри. В умовах високої невизначеності мережевих взаємодій, саме здатність цих агентів інтерпретувати облікові дані «мовою партнера» знижує трансакційні витрати. Технології є лише інструментом, тоді як справжня інтеграція відбувається на рівні когнітивного розуміння облікових даних, яке забезпечують ці фахівці.

Відтак, ми не розглядаємо технократичний погляд на мережевий облік як виключно проблему сумісності ІТ-систем. Натомість, пропонується розглядати його як соціально-технічну систему, де:

1. Інституції визначають готовність до обміну інформацією.

2. Агенти забезпечують інтерпретацію цієї інформації.

3. Мережеві структури виступають середовищем, де генерується додана вартість від синергії.

Тільки за умови гармонізації визначених трьох елементів можливий перехід від конкурентної моделі поведінки, де фокус зміщений до отримання прибутку, до кооперативної, де головним фокусом є спільна ефективність, що і є кінцевою метою трансформації бухгалтерського обліку в умовах мережевої економіки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження трансформації бухгалтерського обліку в умовах міжорганізаційних змін демонструє перехід від фірмо-центричної моделі, орієнтованої на ретроспективну фіксацію фактів господарського життя окремої юридичної особи, до мережевої парадигми, де облік стає динамічним механізмом соціальної та економічної координації. Виявлений перехід зумовлений неспроможністю традиційних ієрархічних та ринкових механізмів ефективно знижувати трансакційні витрати в умовах тісної кооперації та взаємозалежності партнерів.

Глибинні перспективи змін у бухгалтерському обліку пов'язані з формуванням нового типу підзвітності, який характеризується спільною або мережевою підзвітністю. Підзвітність виходить за межі юридичних меж однієї організації та вимагає створення інтегрованого інформаційного простору, де фінансові дані стають спільним ресурсом, необхідним для генерування синергетичних ефектів. За таких умов облікова система трансформується у соціально-технічний інститут, що забезпечує інституційно-комунікативний зв'язок між учасниками мережі, гармонізуючи їхні різномірні інтереси та формуючи простір довіри. Саме довіра, підкріплена прозорими механізмами обліку та узгодженими метриками ефективності, стає тим нематеріальним активом, який конвертується у реальну економічну вигоду через зниження невизначеності та ризиків опортуністичної поведінки.

Практична значущість отриманих результатів є диференційованою залежно від категорії суб'єктів, задіяних у міжорганізаційній взаємодії. Для фахівців з



управлінського обліку запропонована концепція обґрунтовує необхідність розширення їхнього інструментарію за рахунок методів open-book accounting, мережевого ABC-калькулювання та спільного бюджетування, а також формування компетентностей у сфері міжсистемної інтеграції даних. Фінансові директори підприємств, що входять до стратегічних альянсів або ланцюгів постачання, отримують концептуальну основу для переосмислення архітектури внутрішньої звітності: остання має бути спроектована не лише для задоволення потреб внутрішніх стейкхолдерів, а й для забезпечення прозорості перед партнерами по мережі. Для аудиторів результати дослідження актуалізують потребу у розробці стандартів і методик перевірки достовірності міжорганізаційної звітності, а також у розумінні ролі boundary spanners як суб'єктів, що формують аудиторські докази в умовах офшорингу та розподілених команд. Учасники кластерних об'єднань знайдуть у запропонованих підходах практичне підґрунтя для розбудови спільної облікової інфраструктури, зокрема визначення єдиних метрик ефективності та механізмів розподілу спільних вигід і ризиків.

Визначені трансформаційні процеси відкривають перед бізнесом широкі можливості, насамперед у площині стратегічного управління вартістю. Мережевий облік дозволяє ідентифікувати та мобілізувати приховані резерви ефективності, які знаходяться на стиках взаємодії партнерів і залишаються невидимими для традиційної звітності. Завдяки діяльності агентів, що забезпечують інтерпретацію та трансляцію даних між різними організаційними культурами, компанії отримують інструмент для швидкої адаптації до змін ринкової кон'юнктури та спільного впровадження інновацій. Крім того, інтеграція облікових систем створює передумови для переходу від конкуренції окремих підприємств до конкуренції екосистем, де перемагає та мережа, яка має вищу швидкість обміну релевантною інформацією.

Водночас, реалізація моделі мережевого обліку пов'язана зі значними викликами та ризиками. Ключовою проблемою залишається «інституційний розрив» між мережевою природою створення вартості та застарілим нормативним регулюванням, яке продовжує базуватися на принципі автономності підприємства. Не менш гострим є виклик інформаційної безпеки та збереження комерційної таємниці, адже відкритість даних, необхідна для співпраці, підвищує вразливість партнерів перед можливим витоком інформації або недобросовісним її використанням. Окрім того, існує проблема сумісності IT-систем та гетерогенності облікових політик учасників мережі, що вимагає значних інвестицій у гармонізацію цифрової інфраструктури та розвиток нових компетенцій персоналу.

Таким чином, майбутнє бухгалтерського обліку лежить у площині його становлення як форми міжорганізаційного спілкування, здатної не лише описувати економічну реальність, а й активно її конструювати. Подальші наукові дослідження мають зосередитися на розробці прикладних методик



розподілу спільних вигід і ризиків у мережових структурах, а також на дослідженні впливу цифрових технологій, зокрема блокчейну та штучного інтелекту, на автоматизацію процесів інституційної довіри.

Фінансування. Автор не отримував фінансування для цього дослідження.

Конфлікт інтересів. Автор заявляє, що не має конфлікту інтересів

Декларація використання ШІ. Під час підготовки рукопису автор(и) частково використовували інструмент штучного інтелекту Gemini (Google) для перевірки граматики та стилю, а також перекладу тексту. Усі результати, висновки та інтерпретації є виключно авторським внеском.

Список використаних джерел

1. Håkansson H., Lind J. Accounting and network coordination. *Accounting, Organizations and Society*. 2004. Vol. 29, no. 1. P. 51–72. DOI: [https://doi.org/10.1016/s0361-3682\(02\)00058-2](https://doi.org/10.1016/s0361-3682(02)00058-2)
2. Hopwood A. G. Whither Accounting Research? *The Accounting Review*. 2007. Vol. 82, no. 5. P. 1365–1374. URL: <http://www.jstor.org/stable/30243502> (дата звернення: 23.03.2026).
3. Coase R. H. The Nature of the Firm. *Economica*. 1937. Vol. 4, no. 16. P. 386–405. DOI: <https://doi.org/10.2307/2626876>
4. Williamson O. E. *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications: A Study in the Economics of Internal Organization*. New York: Free Press, 1975. URL: <https://ssrn.com/abstract=1496220> (дата звернення: 23.03.2026).
5. Roberts J. The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society*. 1991. Vol. 16, no. 4. P. 355–368. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90027-C](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90027-C)
6. Granovetter M. Economic Action and Social Structure: The Problem of Embeddedness. *American Journal of Sociology*. 1985. Vol. 91, no. 3. P. 481–510. DOI: <https://doi.org/10.1086/228311>
7. Жук В. М. Інституційний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2011. Вип. 163 (2). С. 11–17. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/institucionalniy-pidhid-do-rozvyazannya-problem-buhgalterskogo-obliku-v-ukraini.html> (дата звернення: 23.03.2026).
8. Zhuk V. Institutional theory of accounting: new opportunities and scales of profession. *Zarządzanie Finansami i Rachunkowość*. 2017. Vol. 5, no. 1. P. 53–76. DOI: <https://doi.org/10.22630/zfir.2017.5.1.05>
9. Юхименко-Назарук І. А. Напрями розвитку бухгалтерського обліку в мережевому суспільстві: інституційний аспект. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2017. Вип. 3 (59). С. 96–101.
10. Юхименко-Назарук І. А. Мережева концепція організації бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2017. Вип. 25, ч. 2. С. 183–186.
11. Гик В. В. Передумови формування обліково-інформаційного забезпечення управління кластером. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. Вип. 2 (40). С. 7–11. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2018-2\(40\)-7-11](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2018-2(40)-7-11)
12. Гик В. В. Розвиток обліку в кластерних утвореннях на основі положень агентської та акторно-мережевої теорій. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 64. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-8>



13. Гриліцька А. В., Криворучко М. Ю. Сучасні парадигми й тенденції розвитку бухгалтерського обліку в мережевому суспільстві. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2018. № 4 (89). С. 88–93.
14. Daff L., Jack L. Accountants' proactivity in intra-organisational networks: a strong structuration perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2018. Vol. 31, no. 6. P. 1691–1719. DOI: <https://doi.org/10.1108/aaaj-08-2015-2190>
15. Canning M., O'Dwyer B., Boomsma R. Managing the Offshoring of Audit Work: Spanning the Boundaries Between Onshore and Offshore Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2022. Vol. 41, no. 2. P. 57–91. DOI: <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-055>
16. Güven-Uslu P., Blaber Z., Adhikari P. Boundary spanners and calculative practices. *Financial Accountability & Management*. 2020. Vol. 36, no. 4. P. 439–460. DOI: <https://doi.org/10.1111/faam.12266>
17. Håkansson H. *Accounting in Networks*. London: Routledge, 2010. DOI: <https://doi.org/10.4324/9780203854310>
18. Ezzamel M. Corporate governance and financial control. *Perspectives on Financial Control* / eds. by M. Ezzamel, D. Heathfield. London: Chapman & Hall, 1992. P. 3–26.
19. Ouchi W. G. Markets, bureaucracies, and clans. *Administrative Science Quarterly*. 1980. Vol. 25, no. 1. P. 129–141.
20. Berry A. J., Coad A. F., Harris E. P., Otley D. T., Stringer C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*. 2009. Vol. 41, no. 1. P. 2–20. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2008.09.001>
21. Powell W. W. Neither Market Nor Hierarchy: Network Forms of Organization. *Research in Organizational Behavior*. 1990. Vol. 12. P. 295–336.
22. *Accounting, Organizations, and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood* / eds. by Ch. S. Chapman, D. J. Cooper, P. Miller. Oxford: Oxford University Press, 2009. DOI: <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199546350.001.0001>

References

1. Håkansson, H., & Lind, J. (2004). Accounting and network coordination. *Accounting, Organizations and Society*, 29(1), 51–72. [https://doi.org/10.1016/s0361-3682\(02\)00058-2](https://doi.org/10.1016/s0361-3682(02)00058-2)
2. Hopwood, A. G. (2007). Whither accounting research? *The Accounting Review*, 82(5), 1365–1374. <http://www.jstor.org/stable/30243502>
3. Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 4(16), 386–405. <https://doi.org/10.2307/2626876>
4. Williamson, O. E. (1975). *Markets and hierarchies: Analysis and antitrust implications: A study in the economics of internal organization*. Free Press. <https://ssrn.com/abstract=1496220>
5. Roberts, J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 355–368. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90027-C](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90027-C)
6. Granovetter, M. (1985). Economic action and social structure: The problem of embeddedness. *American Journal of Sociology*, 91(3), 481–510. <https://doi.org/10.1086/228311>
7. Zhuk, V. M. (2011). Institutional approach to solving accounting problems in Ukraine. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy*, 163(2), 11–17. <https://magazine.faaf.org.ua/institucionalniy-pidhid-do-rozv-yazannya-problem-buhgalterskogo-obliku-v-ukraini.html> [in Ukrainian].
8. Zhuk, V. (2017). Institutional theory of accounting: New opportunities and scales of profession. *Zarządzanie Finansami i Rachunkowość*, 5(1), 53–76. <https://doi.org/10.22630/zfir.2017.5.1.05>



9. Yukhymenko-Nazaruk, I. A. (2017). Directions of accounting development in a network society: Institutional aspect. *Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi*, 3(59), 96–101 [in Ukrainian].
10. Yukhymenko-Nazaruk, I. A. (2017). Network concept of accounting organization. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriya: Ekonomichni nauky*, 25(2), 183–186 [in Ukrainian].
11. Hyk, V. V. (2018). Prerequisites for the formation of accounting and information support for cluster management. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, 2(40), 7–11. [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2018-2\(40\)-7-11](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2018-2(40)-7-11) [in Ukrainian].
12. Hyk, V. V. (2024). Development of accounting in cluster formations based on the provisions of agency and actor-network theories. *Ekonomika ta suspilstvo*, 64. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-8> [in Ukrainian].
13. Hrylytska, A. V., & Kryvoruchko, M. Yu. (2018). Modern paradigms and trends in the development of accounting in a network society. *Naukovyi visnyk Poltavskoho universytetu ekonomiky i torhivli*, 4(89), 88–93 [in Ukrainian].
14. Daff, L., & Jack, L. (2018). Accountants' proactivity in intra-organisational networks: A strong structuration perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(6), 1691–1719. <https://doi.org/10.1108/aaaj-08-2015-2190>
15. Canning, M., O'Dwyer, B., & Boomsma, R. (2022). Managing the offshoring of audit work: Spanning the boundaries between onshore and offshore auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(2), 57–91. <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-055>
16. Güven-Uslu, P., Blaber, Z., & Adhikari, P. (2020). Boundary spanners and calculative practices. *Financial Accountability & Management*, 36(4), 439–460. <https://doi.org/10.1111/faam.12266>
17. Håkansson, H. (2010). *Accounting in networks*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203854310>
18. Ezzamel, M. (1992). Corporate governance and financial control. In M. Ezzamel & D. Heathfield (Eds.), *Perspectives on financial control* (pp. 3–26). Chapman & Hall.
19. Ouchi, W. G. (1980). Markets, bureaucracies, and clans. *Administrative Science Quarterly*, 25(1), 129–141.
20. Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2–20. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2008.09.001>
21. Powell, W. W. (1990). Neither market nor hierarchy: Network forms of organization. *Research in Organizational Behavior*, 12, 295–336.
22. Chapman, C. S., Cooper, D. J., & Miller, P. (Eds.). (2009). *Accounting, organizations, and institutions: Essays in honour of Anthony Hopwood*. Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199546350.001.0001>

| | | | | | |
|--------------------|------------|-------------|------------|------------|------------|
| Отримано: | 13.02.2026 | Beérkezett: | 2026.02.13 | Received: | 13.02.2026 |
| Прийнято до друку: | 29.04.2026 | Elfogadva: | 2026.04.29 | Accepted: | 29.04.2026 |
| Опубліковано: | 29.05.2026 | Megjelent: | 2026.05.29 | Published: | 29.05.2026 |