

Особливості кластера як організаційно-системного інституту та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку

У статті досліджено інституційну природу кластера. Встановлено, що кластер визначають як об'єднання, яке має добровільний характер та пріоритетним завданням якого є підвищення конкурентоздатності продукції та економічний розвиток регіону. Визначено властивості функціонування кластера та його несхожість з іншими видами об'єднань підприємств. Встановлено, що оскільки в чинному законодавстві України не визначено кластер як об'єкт господарсько-правової політики, то в економічній літературі існують певні розбіжності щодо встановлення його статусу як самостійного об'єднання у сфері підприємництва.

Формування та ефективне використання облікової інформації в системі управління кластерними об'єднаннями може відбуватися на засадах інституційного підходу. Розгляд кластера з позицію інституційної теорії дозволяє комплексно дослідити його з економічної, психологічної, соціологічної, правової та інших точок зору. Визначальними особливостями кластера як соціально-економічного явища є наявність інститутів (інститут кооперації, інститут конкуренції та партнерства, інститут комунікації, інститут координації), встановлення партнерських відносин між підприємствами-учасниками, інституційних форм домовленостей (угод), просторового і технологічного розподілу організації, неформальними нормами регулювання і культурою. Окреслено специфічні інституційні особливості кластера (організаційно-правова форма, наявність учасників різних сфер діяльності та взаємовідносин між ними, географічна концентрація, управління), які впливають на побудову системи бухгалтерського обліку, зокрема на організацію та ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності в кластері, формування фінансової звітності, доступ до інформації та створення даних про транзакційні витрати, розподіл спільних активів, капіталу та зобов'язань.

Ключові слова: кластер; інститут; система бухгалтерського обліку; спільна діяльність.

Постановка проблеми. Основною метою економічної політики України є зростання конкурентоспроможності вітчизняної продукції та збільшення частки національних підприємств на внутрішньому та світовому ринках. Одним із ефективних інструментів підвищення конкурентоспроможності власної продукції та економічного зростання регіонів є діяльність кластера як географічно близьких взаємопов'язаних підприємств, об'єднаних єдиними матеріальними, фінансовими й інформаційними потоками. Кластерний підхід може стати одним з дієвих напрямів розвитку економіки України в умовах євроінтеграції, оскільки забезпечує високу конкурентоспроможність вітчизняної продукції.

На сьогодні формування та діяльність кластерів розглядається державними органами влади як один із пріоритетних напрямів розвитку економіки України. На важливості кластерного підходу наголошує Л.М. Васільєва, яка зазначає, що він стає одним із базових методів реалізації державної економічної політики та найбільш дієвим і адекватним ринковим механізмом інструментом підтримки національного бізнесу [3, с. 172].

За таких умов виникає необхідність формування системи бухгалтерського обліку діяльності кластера, яка дозволила б забезпечити інформацією суб'єктів господарювання зокрема і державу в цілому в умовах глобалізації економіки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління мережевими структурами (спільні підприємства, стратегічні альянси, кластери) розглядали у своїх працях: О.С. Височан [5], М.П. Войнаренко [6; 7], Е.Ю. Воронова [8; 9], Е.В. Вільям [4], А.А. Осмонова, Л.І. Проняєва, А.А. Пилипенко, О.А. Федотенкова, І.А. Юхименко-Назарук [17; 18] та ін.

Проте, не применшуючи цінності доробку згаданих вище науковців, слід визнати, що організація та методика бухгалтерського обліку у кластерах мають свої специфічні особливості, супроводжуються певними проблемами, зумовленими недостатньою регламентацією чинного законодавства та потребують удосконалення.

Мета статті – дослідити інституційні особливості кластера, які впливають на методологію та організацію системи бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Концепція кластера як організаційно-системного інституту заснована на узгодженні інтересів, стійких контактах, соціальних відносинах та співробітництві різних структур. За цим визначенням базовою ознакою кластера є об'єднання окремих

елементів в єдине ціле для реалізації визначеної функції. З огляду на це, на перший план виходить саме інституційна (соціальна) природа кластера, що у свою чергу визначає його високу значущість для розвитку окремих територій. При цьому першочерговим завданням є визначення специфічних особливостей кластера.

Засновник кластерної теорії М.Ю. Портер вирізняє такі основні властивості кластерів: 1) географічна локалізація, тобто організації, що входять у кластер, розташовані на певній території; 2) технологічний взаємозв'язок галузей – в кластері присутні підприємства різних галузей, технологічно пов'язаних між собою; 3) критична маса – для відчутності впливу кластера на конкурентоспроможність компанії необхідна наявність значної кількості учасників взаємодії; 4) взаємозв'язок між підприємствами, тобто кластер характеризує більш глибокий розвиток виробництва через взаємозв'язок підприємств [2, с. 134].

Фахівцями Міжнародної організації економічних знань та розвитку підприємництва окреслено такі характерні особливості, притаманні кластеру: 1) географічна концентрація дає учасникам кластера такі переваги: доступ до специфічних ресурсів певного регіону, зниження трансакційних витрат, доступ до інформації, соціального капіталу; 2) спеціалізація: кожний кластер об'єднує учасників у певній сфері діяльності; 3) множинність учасників: кластери включають не лише підприємства, а громадські організації, навчальні заклади, представників фінансового сектору тощо; 4) конкуренція та кооперація: характерне поєднання цих двох видів взаємодії між учасниками; 5) критична маса, необхідна для досягнення внутрішньої динаміки; 6) життєвий цикл кластера: орієнтація діяльності на довгострокову перспективу; 7) інновації: підприємства учасники кластера залучені до процесу технологічних, комерційних та/або організаційних змін [19, с. 27].

У працях [4, с. 33; 5, с. 80] автори наводять інституційні особливості кластера як форми організації економічної діяльності: наявність у складі кластера підприємств різного розміру; здійснення підприємствами кластера спільної діяльності на обмеженій території з виробництва певного типу продуктів; координування підприємствами частини їх діяльності в конкурентному середовищі за допомогою механізмів ринку; наявність коопераційних взаємозв'язків між учасниками кластера, опосередкованих загальними нормами і цінностями; формальний і неформальний взаємовплив, взаємодоповнення і співробітництво підприємств; швидке поширення нових знань і досвіду від одного підприємства до інших; відкритість кордонів для залучення в кластер нових учасників; рухливість внутрішньої структури кластера, що забезпечує здатність до швидкої трансформації з метою адаптації до змін зовнішнього і внутрішнього інституційного середовища.

Дослідження основних характерних особливостей кластера свідчить про їх суттєвий вплив на організацію та методологію формування облікової інформації (табл. 1).

Таблиця 1

Вплив особливостей кластера на побудову бухгалтерського обліку

№ з/п	Назва особливості	Вплив на бухгалтерський облік
1	Організаційно-правова форма	Організація та ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності в кластері
2	Наявність учасників різних сфер діяльності та взаємовідносин між ними	Ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності та формування фінансової звітності
3	Географічна концентрація	Доступ до облікової інформації та формування у бухгалтерському обліку інформації про трансакційні витрати
4	Управління	Організаційна структура кластера та система управління впливають на створення та розподіл спільних активів, капіталу, зобов'язань

Джерело: сформовано автором

Принципове значення для відокремлення кластерів від інших форм об'єднання господарюючих суб'єктів має механізм їх виникнення. Згідно з Господарським кодексом України та Класифікатором організаційно-правових форм господарювання (КОПФГ) існують такі види об'єднання підприємств: асоціація, корпорація, консорціум, концерн, холдингова компанія, що свідчить про відсутність законодавчого визначення кластера. Зазначимо, що між наведеними видами об'єднань підприємств існують певні відмінності, які наведені у таблиці 2.

Ознаки відмінностей різних видів об'єднань підприємств

Ознака	Вид об'єднання підприємств						
	промислово-фінансова група	кластер	холдинг	корпорація	концерн	асоціація	консорціум
Мета діяльності	Реалізація державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України, включаючи програми згідно з міжнародними договорами України, а також з метою виробництва кінцевої продукції	Підвищення конкурентоздатності власної продукції і сприяння економічному розвитку регіону	Координація господарської діяльності для вирішення спільних завдань				
Наявність юридичної особи	-	+/-	+	+	+	+	+
Наявність головного підприємства	+	-	+	+	-	-	-
Орган управління	Головне підприємство, яке має виключне право діяти від імені промислово-фінансової групи як учасника господарських відносин	Координаційна рада на договірній основі	Правління, якому делеговано управлінські функції від підприємств-членів об'єднання		Правління, яке не має права втручатись у діяльність підприємств-учасників		
Особливості управління	Повна залежність кожного учасника від рішень головного підприємства	Повна незалежність кожного учасника від прийнятих рішень	Повна фінансова залежність підприємств-учасників		Менша централізація управлінських зв'язків		
Характер об'єднання	Договірний		Статутно-договірний				
Державна реєстрація	Кабінет Міністрів України за рішенням Верховної Ради України	Органи місцевої влади					
Термін дії об'єднання	Згідно з договором (на невизначений термін або тимчасове)						Тимчасове

Джерело: узагальнено та доповнено автором на основі [6, с. 153; 12, с. 191; 14, с. 98; 15, с. 10–11]

Проаналізувавши наукові джерела [6, с. 153; 12, с. 191; 14, с. 98; 15, с. 10–11], встановлено, що між учасниками кластера зберігаються конкурентні відносини, адже вони не втрачають своєї господарської та юридичної самостійності, а їх взаємозв'язок заснований на спільному використанні наявних конкурентних переваг, що принципово відрізняє кластер від фінансово-промислової групи, у якій основою зв'язків є спільний власник. У кластері спостерігається відсутність контролю зі сторони головного підприємства за діяльністю інших, як у холдингу. Відомо, що об'єднання типу холдинг, трест, концерн характеризуються, як правило, громіздкою структурою управління, що не дозволяє гнучко та чітко реагувати на зміни ринкового середовища [6, с. 153]. На відміну від зазначених видів організаційних структур, у кластері зазначені ознаки відсутні, оскільки для нього характерними є концентрація (зростання обсягів виробництва однорідних виробництв у межах виробничого комплексу) та кооперація (зв'язки підприємств з виробництва продукції). Саме ця особливість кластера відрізняє його від несистематичної, механічної сукупності підприємств у межах регіону. Головною відмінністю концепції кластера від інших форм об'єднання підприємств є те, що всі процеси відбуваються в умовах безперервної, динамічної конкурентної боротьби всередині даної структури і децентралізації процесу прийняття управлінських рішень всередині об'єднання кластерного типу.

Таким чином, основні відмінності кластера від інших форм об'єднань підприємств полягають у тому, що: діяльність кластера не визначає спеціальних особливостей його органів управління (на відміну від корпорації та концерну); кластер має, як правило, постійний характер діяльності (на відміну від консорціуму); кластер створюється не лише з метою постійної координації господарської діяльності підприємств (на відміну від асоціації); кластер тісно взаємодіє із навчальними закладами, органами місцевого самоврядування тощо; кластер отримує підтримку від держави або місцевих органів влади; усередині кластера наявна конкурентна боротьба [6, с. 153].

Оскільки в чинному законодавстві України не визначено кластер як об'єкт господарсько-правової політики, то в економічній літературі існують певні розбіжності. Скворцова Т.А., Паршина Е.А. наголошують на необхідності внесення змін до Господарського кодексу щодо врегулювання правового статусу кластера як самостійного об'єднання у сфері підприємництва [16, с. 101].

Разом з тим, деякі науковці зазначають, що кластер може функціонувати в окремих організаційно-правових формах, визначених законодавством України. Так В.Л. Лифар пише, що кластер може мати оформлення у вигляді асоціації як договірною об'єднання юридичних осіб, створеного з метою постійної координації їх господарської діяльності, при централізації однієї або декількох управлінських функцій, при збереженні самостійності й незалежності юридичних осіб, що входять до такого об'єднання [12, с. 191].

На думку проф. П.Т. Саблука та М.Ф. Кропивка, можуть створюватися два типи об'єднань кластерної організації:

- як об'єднання підприємств, що діє на основі договору про спільну діяльність (пакета двосторонніх договорів) без створення юридичної особи та без об'єднання вкладів її учасників (аналог з радянської практики – НВО або РАПО);

- як об'єднання підприємств будь-якої організаційно-правової форми, що створене відповідно до законодавства (аналог з радянської практики – трести радгоспів) [15, с. 11].

Аналіз літератури та діючої практики свідчить про те, що на сьогодні в Україні найбільш розповсюджені дві форми створення і функціонування кластерів: зі створенням юридичної особи, найчастіше як асоціації або громадські організації (сторони укладають між собою звичайний договір про спільну діяльність) та без (сторони укладають між собою установчий (засновницький) договір про спільну діяльність). Форми та облік угод про спільну діяльність в умовах спільного контролю визначено у МСФЗ 11 «Спільна діяльність», у якому встановлено два їх види: спільні операції та спільні підприємства, відмінність між якими полягає у правах, обов'язках сторін угоди та створенні окремої юридичної особи. Таким чином, визначення типу спільної діяльності в кластері має важливе значення та впливає на порядок відображення інформації в обліку.

Розглядаючи кластер як сучасну форму об'єднання підприємств, необхідно звернути увагу на характер взаємовідносин між його учасниками, побудований на засадах кооперації, відкритості, довіри та довгострокових договірних стосунків. До формування кластера кожен з учасників має свою облікову систему та після входження до об'єднання відбуваються певні перетворення в операційній, інвестиційній та фінансовій діяльності. Досліджуючи зміни, що відбуваються в обліково-аналітичних системах організацій під час їх об'єднання в стратегічні альянси, Е.В. Вільям зазначає, що «Створення спільного підприємства призведе до появи нової обліково-аналітичної системи, де буде визначена власна організаційна та технічна структура (хто і як буде виконувати певні бізнес-процеси) і має бути описано взаємодію з материнською компанією. Такий формат альянсу може привести до найбільш змін в обліково-аналітичній системі компанії-партнерів» [4, с. 125].

При побудові системи бухгалтерського обліку в кластері варто також брати до уваги різноманітність сфер діяльності учасників кластера (бізнес, наука, влада) та методологію формування облікової інформації (облікова система комерційних підприємств, підприємств державного сектору економіки).

На наш погляд, прикладну цінність має використання принципу «єдиної економічної одиниці», який полягає в тому, що групу економічно пов'язаних суб'єктів господарювання, об'єднаних у кластер, необхідно розглядати як єдине ціле, а відповідно і систему бухгалтерського обліку. При цьому варто зауважити, що не порушується один з основних принципів бухгалтерського обліку – автономність, оскільки кожен учасник кластера не втрачає своєї правової чи економічної незалежності та не несе відповідальності за зобов'язання інших учасників. Зазначений принцип може стати основним при формуванні консолідованої фінансової звітності у кластері, під якою слід розуміти фінансову звітність об'єднання, у якому активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів учасників спільної діяльності подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання [10, с. 29].

Важлива відмінність кластера від інших форм економічних об'єднань полягає в тому, що підприємства-учасники кластера не йдуть на повне злиття, а створюють механізм взаємодії, що дозволяє їм зберегти статус самостійної господарської одиниці та при цьому співпрацювати з іншими суб'єктами, що утворюють кластер, і за його межами. Концепція діяльності кластера як об'єднання підприємств має низку відмінних рис з концепцією «консолідованих груп» (коли материнська компанія володіє та/або контролює дочірні), які полягають у меті та формі створення, складі та механізмі взаємодії між учасниками, центральному органі управління, територіальному розміщенні (табл. 3).

Таблиця 3

Порівняльна характеристика кластера та консолідованої групи

Ознака	Кластер	Консолідована група
Мета діяльності	Підвищення конкурентоспроможності	Підвищення прибутковості
Механізм взаємодії між учасниками	Мережевий	Вертикальний, горизонтальний
Територіальне розміщення	Концентрація в одному географічному районі	Територіальна концентрація необов'язкова
Центральний орган управління	Координаційний центр	Материнська компанія

Джерело: сформовано автором

При цьому можна виокремити дві основні особливості, що властиві консолідованій фінансовій звітності у кластері:

1) незважаючи на зазначений вище принцип «єдиної економічної одиниці», потрібно пам'ятати, що вона не у всіх випадках є звітністю юридично самостійного суб'єкта господарювання, однак, формуючи її можна, отримати загальне уявлення про діяльність об'єднання для цілей контролю та аналізу.

2) процедура та методика складання консолідованої звітності у кластері відрізняється від стандартної (підприємств корпоративного типу), оскільки для останніх характерними є принципи контролю як основа для консолідації. Тому формування фінансової звітності кластера не регламентується вимогами МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

На сьогоднішній день кластери стають досить ефективним механізмом зниження трансакційних витрат, що, насамперед, пов'язано з територіальним розміщенням контрагентів та у кінцевому результаті призводить до зниження рівня невизначеності угод і доступності інформації (у т. ч. облікової).

У сучасній інституційній теорії взаємовідносини суб'єктів господарювання розглядаються за допомогою трансакційного підходу. Одне з положень неокласичної теорії передбачає, що індивіди задовольняють свої потреби за допомогою обміну, який відбувається без витрат, з урахуванням початкового розподілу, проте у реальній економіці існує високий рівень ентропії, яка супроводжує процес контрактних відносин. Наявність такої невизначеності викликає виникнення трансакційних витрат, які Р.Коуз визначає як «витрати збору і обробки інформації, витрати проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю» [11, с. 12].

Як зазначає С.Ю. Воронова, «Змішані організаційні форми з метою зниження трансакційних витрат часто вживають інноваційні підходи до формування своїх відносин, в тому числі й до побудови системи управлінського обліку. Найбільш очевидною інновацією є поширення управлінського обліку, традиційно визначеного як внутрішньофірмовий, за межі кордонів фірми. Міжорганізаційний управлінський облік виконує дві основні функції – координацію зусиль компаній щодо зниження витрат і здійснення контролю над діяльністю організацій-партнерів» [8, с. 85]. Розвиток міжорганізаційних відносин суттєво вплинув на управлінський облік, що виразилося у появі нових облікових практик, до яких автор зараховує міжорганізаційне управління витратами, облік по відкритих книгах, облік вартісних ланцюгів, використання інтегрованих інформаційних систем [9, с. 147].

Однією з визначальних особливостей, яку необхідно враховувати при формуванні системи облікового забезпечення управління кластером, є створення та використання спільних активів, капіталу та зобов'язань.

Внесене учасниками кластера майно (необоротні та оборотні активи), яким вони володіли на підставах інших, ніж право власності, може використовуватися в інтересах усіх учасників на основі реляційних (стосункових) контрактів. Проф. О.С. Височан консолідацію активів та виникнення спільних зобов'язань визначає як одну із базових передумов формування системи кластерного обліку [5, с. 17].

Зазначимо, що у публікаціях [16–18] наведено певні підходи до облікового відображення зазначених об'єктів. Так, досліджуючи відображення мережевих активів на рахунках бухгалтерського обліку І.А. Юхименко-Назарук пропонує мережі як вид організаційної структури підприємства, виходячи з їх сутності, розглядає як комерційні зазначення, а мережеві торговельні марки – як знаки для товарів та послуг [17, с. 102].

У контексті організаційних структур капітал розглядається науковцями як сукупність наявних ресурсів, що забезпечують одержання майбутніх економічних вигід у довгостроковій перспективі, та сприяє підвищенню ефективності розподілу знань між учасниками таких структур. Тому прийнято вважати, що капітал утворюється на основі взаємодії учасників кластера (соціальних суб'єктів) із зовнішнім та частково внутрішнім середовищем. «У контексті соціальних суб'єктів мережевий капітал варто розуміти як форму “соціального капіталу” (переваги наявності особистих зв'язків), що робить доступними ресурси через міжособистісні зв'язки» [18, с. 160]. Як справедливо зазначає проф. П.М. Войнаренко, Л.В. Скоробогата, «... відбувається потужний експорт соціальних категорій в економічну теорію: концепція соціального капіталу, створення мереж зобов'язань, мережевий капітал, соціологічне конструювання ділової репутації, моделі поведінки індивідуальних та колективних агентів, що дозволило модифікувати систему управління підприємством відповідно до стандартів мережевої економіки» [7, с. 13].

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами аналізу наукової літератури встановлено та обґрунтовано специфічні особливості кластера як організаційної структури. Наведені пропозиції спрямовані на уточнення інституційних особливостей кластера, які важливо врахувати в процесі створення системи бухгалтерського обліку.

Концепція кластера як організаційно-системного інституту заснована на узгодженні інтересів, стійких контактах, соціальних відносинах та співробітництві різних структур. За цим визначенням базовою ознакою кластера є об'єднання окремих елементів в єдине ціле для реалізації визначеної функції. З огляду на це на перший план виходить саме інституційна (соціальна) природа кластера. Таким чином, застосування інституційної теорії дозволить вирішувати проблеми теоретико-методологічного характеру бухгалтерському обліку через розширення меж до рівня міжорганізаційного управління кластером. Цінність інституціональної теорії обґрунтовується її спроможністю пояснити сучасний стан та перспективи розвитку облікової системи з позиції взаємодії між суб'єктами господарювання та окремими суспільними інститутами (групами, об'єднаннями), яка регулюється формальними та неформальними нормами і правилами з метою підвищення ефективності діяльності кластера.

Як напрям подальших досліджень з метою встановлення методологічної основи необхідно сформувати інституційну концепцію бухгалтерського обліку в кластері.

Список використаної літератури:

1. *Акинфеева Е.В.* Институциональные особенности и динамика формирования и развития кластеров в России / *Е.В. Акинфеева, Б.А. Ерзкян* // Журнал экономической теории. Инновационная экономика. – 2014. – № 1. – С. 79–89.
2. *Василенко Н.В.* Роль кластеров в институциональной структуре инновационной экономики / *Н.В. Василенко, Л.Р. Вахитова* // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2015. – № 4 (33). – С. 31–34.
3. *Васильева Л.М.* Кластеризация как инструмент модернизации региональной экономики / *Л.М. Васильева* // Вісник Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету. – 2015. – № 1 (35). – С. 172–175.
4. *Вильям Е.В.* Изменения в учетно-аналитических системах компаний при входе в стратегический альянс / *Е.В. Вильям* // Вестник Сибирской государственной автомобильно-дорожной академии. – 2014. – № 4. – С. 122–126.
5. *Височан О.С.* Концепція кластерного обліку: характеристика та особливості / *О.С. Височан* // Облік і фінанси. – 2016. – № 1 (71). – С. 15–21.
6. *Войнаренко М.П.* Кластери в інституційній економіці : монографія / *М.П. Войнаренко*. – Хмельницький : ХНУ, 2011. – 502 с.
7. *Войнаренко М.П.* Формування мережевого капіталу як категорії економічної соціології та облікової системи / *М.П. Войнаренко, Л.В. Скоробогата* // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2015. – Вип. 1 (45). – Т. 2. – С. 11–14.
8. *Воронова Е.Ю.* Межорганизационный учет: роль трансакционных издержек / *Е.Ю. Воронова* // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 7. – С. 80–92.
9. *Воронова Е.Ю.* Управленческий учет в межорганизационных отношениях: новые учетные практики / *Е.Ю. Воронова* // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2009. – № 22. – С. 147–150.

10. Гук В.В. Застосування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в кластері / В.В. Гук // Фінансовий ринок: інституції та інструменти : мат-ли XVII Міжн. наук. конференції. – Львів, 2018. – С. 28–30.
11. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р.Коуз ; пер. с англ. – М : Новое издательство, 2007. – 224 с.
12. Лифар В.Л. Організаційно-правові аспекти формування транспортного кластера в регіоні / В.Л. Лифар // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2014. – № 2. – С. 188–195.
13. Портер М. Конкуренция : учеб. пособие / М.Портер. – М. : Изд. дом «Вильям», 2003. – 495 с.
14. Рассказова А.Н. Кластер как основа управления промышленными предприятиями / А.Н. Рассказова // Молодой учёный. – 2010. – № 10 (21). – С. 97–103.
15. Саблук П.Т. Кластеризація як механізм підвищення конкурентоспроможності та соціальної спрямованості аграрної економіки / П.Т. Саблук, М.Ф. Кропивко // Економіка АПК. – 2010. – № 1. – С. 3–13.
16. Скворцова Т.А. Кластер как особая организационная форма объединений в сфере предпринимательства / Т.А. Скворцова, Е.А. Паришина // Вестник Ростовского гос. экон. ун-та. – 2015. – № 4 (52). – С. 96–102.
17. Юхименко-Назарук І.А. Методичні аспекти обліку мережевих активів / І.А. Юхименко-Назарук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжн. зб. наук. праць. – 2017. – Вип. 2 (37). – С. 102–107.
18. Юхименко-Назарук І.А. Теоретичні основи бухгалтерського обліку мережевого капіталу: інституційний аспект / І.А. Юхименко-Назарук // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2017. – Вип. 3 (09). – С. 159–164.
19. The Cluster Policies Whitebook / T.Andersson, S.Schwaag-Serger, J.Sorvik, E.Wise Hansson. – Sweden : IKED, 2004. – 266 p.

References:

1. Akinfeeva, E.V. (2014), «Institucional'nye osobennosti i dinamika formirovaniya i razvitiya klasterov v Rossii», *Zhurnal ekonomicheskoy teorii. Innovatsionnaya ekonomika*, No. 1, pp. 79–89.
2. Vasilenko, N.V. (2015), «Rol' klasterov v institucional'noj strukture innovacionnoj jekonomiki», *Biznes. Obrazovanie. Pravo, Vestnik Volgogradskogo instituta biznesa*, No. 4 (33), pp. 31–34.
3. Vasil'jeva, L.M. (2015), «Klasteryzacija jak instrument modernizacii' regional'noi' ekonomiky», *Visnyk Dnipropetrovs'kogo derzhavnogo agrarno-ekonomichnogo universytetu*, No. 1 (35), pp. 172–175.
4. Vil'yam, E.V. (2014), «Izmeneniya v uchetno-analiticheskikh sistemakh kompaniy pri vkhode v strategicheskij al'yans», *Vestnik Sibirskoy gosudarstvennoy avtomobil'no-dorozhnoy akademii*, No. 4, pp. 122–126.
5. Vysochan, O.S. (2016), «Konceptija klasterного obliku: harakterystyka ta osoblyvosti», *Oblik i finansy*, No. 1 (71), pp. 15–21.
6. Vojnarenko, M.P. (2011), *Klastery v instytucijnij ekonomici*, HNU, Hmel'nyc'kyj, 502 p.
7. Vojnarenko, M.P. (2015), «Formuvannja merezhevogo kapitalu jak kategorii' ekonomichnoi' sociologii' ta oblikovoi' systemy», *Naukovyj visnyk Uzhgorod'skogo universytetu, Serija Ekonomika*, No. 1 (45), Vol. 2, pp. 11–14.
8. Voronova, E.Yu. (2011), «Mezhorganizatsionnyy uchet: rol' transaktsionnykh izderzhkek», *Auditorskie vedomosti*, No. 7, pp. 80–92.
9. Voronova, E.Yu. (2009), «Upravlencheskiy uchet v mezhorganizatsionnykh otnosheniyakh: novye uchetnye praktiki», *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyy universitet upravleniya)*, No. 22, pp. 147–150.
10. Gyk, V.V. (2018), «Zastosuvannja pryncypiv buhgalters'kogo obliku ta finansovoi' zvitnosti v klasteri», *Finansovyy rynek: instytucii' i instrumenty, materialy XVII Mizhnarodnoi' naukovoї konferencii'*, L'viv, pp. 28–30.
11. Kouz, R. (2007), *Firma, rynek i pravo*, Novoe izdatel'stvo, Moscow, 224 p.
12. Lyfar, V.L. (2014), «Organizacijno-pravovi aspekty formuvannja transportnogo klastera v regioni», *Marketing i menedzhment innovacij*, No. 2, pp. 188–195.
13. Porter, M. (2003), *Konkurenciya*, Izd. dom «Vil'yam», Moscow, 495 p.
14. Rasskazova, A.N. (2010), «Klaster kak osnova upravleniya promyshlennymi predpriyatiyami», *Molodoy uchenyy*, No. 10 (21), pp. 97–103.
15. Sabluk, P.T. (2010), «Klasteryzacija jak mehanizm pidvyshhennja konkurentospromozhnosti ta social'noi' sprjamovanosti agrarnoi' ekonomiky», *Ekonomika APK*, No. 1, pp. 3–13.
16. Skvortsova, T.A. (2015), «Klaster kak osobaya organizatsionnaya forma ob"edineniy v sfere predprinimatel'stva», *Vestnik Rostovskogo gosud. economic. un-ta*, No. 4 (52), pp. 96–102.
17. Juhymenko-Nazaruk, I.A. (2017), «Metodychni aspekty obliku merezhevyyh aktyviv», *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, mizhn. zb. nauk. prac', No. 2 (37), pp. 102–107.
18. Juhymenko-Nazaruk, I.A. (2017), «Teoretychni osnovy buhgalters'kogo obliku merezhevogo kapitalu: instytucijnyj aspekt», *Ekonomichnyj visnyk Zaporiz'koi' derzhavnoi' inzhenernoi' akademii'*, No. 3 (09), pp. 159–164.
19. Andersson, T., Schwaag-Serger, S., Sorvik, J. and Wise Hansson, E. (2004), *The Cluster Policies Whitebook*, IKED, Sweden, 266 p.

Гук Василь Володимирович – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка».

Наукові інтереси:

– розвиток теорії, методології, організації обліку і контролю спільної діяльності в кластері.

E-mail: vasyi.v.hyk@lpnu.ua.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3008-9216>.

Стаття надійшла до редакції 16.09.2019.