УДК 657.1:005.21
DOI:10.32782/2415-8240-2026-109-2-9-34

КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ БАЗИС СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ ДОСВІД ТА АДАПТАЦІЯ ДО СУЧАСНИХ РЕАЛІЙ

CONCEPTUAL BASIS OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING: HISTORICAL EXPERIENCE AND ADAPTATION TO MODERN REALITIES

Акімова Наталія Сергіївна,
кандидат економічних наук, професор
професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування
Державний біотехнологічний університет
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-8608-8757

Кащена Наталія Борисівна,
доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри обліку, аудиту та оподаткування
Державний біотехнологічний університет
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-7069-8860

Akimova Nataliia,
State Biotechnological University

Kashchena Nataliia,
State Biotechnological University

У статті досліджено актуальні питанням розвитку та розробки концептуальних основ стратегічного управлінського обліку. Застосовано методологічний апарат, що поєднує як загальнонаукові так і прикладні підходи Визначено, що стратегічний управлінський облік є концептуальним та інтегруючим ядром управлінської обліково-аналітичної системи. Проаналізовано основні теоретико-методологічні підходи до визначення поняття стратегічного управлінського обліку з метою розкриття внутрішнього змісту та уточнення його формулювання. Досліджено теоретичні засади становлення та розвитку концепцій системи стратегічного управлінського обліку у світовій практиці та виокремлено передумови його розвитку в Україні. Обґрунтовано необхідність та можливість використання знаннєво-орієнтованого підходу як теоретико-методологічної основи для побудови сучасної концепції стратегічного управлінського обліку, що дало можливість сформулювати нове визначення стратегічного управлінського обліку.

Ключові слова*:* стратегічний управлінський облік, концепція, управлінська обліково-аналітична система, менеджмент, знаннєво-орієнтований підхід.

The growing need for effective strategic management determined the special significance of the task of developing modern solutions in the field of strategic management accounting. In this regard, questions of a theoretical and methodological nature, related to the need to develop the appropriate conceptual apparatus and the formation of the concept of strategic management accounting, are of particular relevance. The article is devoted to the topical issues of development and elaboration of conceptual foundations of strategic management accounting. In order to form a single theoretical basis for further research, a model of management accounting and analytical system has been developed, in which strategic management accounting is a conceptual and integrating core. The main theoretical and methodological approaches to defining the concept of strategic management accounting have been analyzed in order to reveal the internal content and clarify its formulation. The theoretical foundations of the formation and development of concepts of strategic management accounting in world practice have been investigated, the prerequisites for its development in Ukraine have been highlighted. The necessity and possibility of using a knowledge-based approach as a theoretical and methodological basis for building a modern concept of strategic management accounting have been substantiated. It has been substantiated that the modern system of strategic management accounting should be oriented not so much on the processes of formation of new information flows, but on their further transformation into organizational knowledge. The process of knowledge formation demonstrates the general logic of strategic management accounting, which is formed through a combination of three important processes: the formation of strategic accounting information, its integration into the system of intra-organizational knowledge and the direct process of strategic decision-making. Taking into account the knowledge-based approach, the author's definition of strategic management accounting was formed.

Keywords: strategic management accounting, concept, management accounting and analytical system, management, knowledge-based approach.

Вступ. Зростання потреби в ефективному стратегічному управлінні зумовило особливу важливість розробки сучасних рішень у сфері стратегічного управлінського обліку. У зв’язку з цим особливої актуальності набувають і питання теоретико-методологічного характеру, пов’язані з необхідністю розробки відповідного понятійного апарату та формування концепції стратегічного управлінського обліку, що відповідає потребам вітчизняного бізнесу.

Однак єдиний підхід до теоретико-методологічного змісту стратегічного управлінського обліку на сьогодні ще не сформувався. Не розроблено і загальної концептуальної наукової платформи, наявність якої дозволила б однозначно відмежувати його від інших видів обліку. Відсутність єдиної дослідницької

методології призводить до того, що в проведених дослідженнях переважає описовий та фрагментарний виклад основ стратегічного управлінського обліку у вигляді розрізнених методик та аналітичних прийомів.

У цих умовах особливої актуальності набуває питання розробки на системній основі науково обґрунтованої узагальненої концепції стратегічного управлінського обліку та формування універсального понятійного й методологічного апарату, що дозволяє створювати ефективні практичні рішення.

Огляд літератури. Глобалізаційні процеси в міжнародній економіці, зростання впливу транснаціональних корпорацій щодо процесу розподілу та перерозподілу капіталу між різними галузями змінюють значення різноманітних складових управлінської системи підприємства, внаслідок чого важливу роль відіграє система стратегічного управління, що в свою чергу спрямована на вирішення питань розвитку підприємств, які виникають в умовах глобальних викликів та динамічного зовнішнього середовища [1].

Значний внесок у розробку теоретичних питань та методологічних аспектів стратегічного управлінського обліку, а також практичних рекомендацій щодо його постановки на підприємстві внесли роботи таких зарубіжних авторів як Р. Каплан та Т. Джонсон, М. Бромвіч, Р. Діксон і Д. Сміт, К. Сіммонс, Р. Рослендер та ін.

Серед вітчизняних учених незаперечний внесок у розробку теорії та практики стратегічного управлінського обліку, у дослідження концептуальних підходів до його формування для забезпечення ефективного розвитку бізнесу внесли П. Атамас, Р. Брюханський, В. Гринь, Н. Єршова, О. Мошковська, В. Семнюк, і Н. Голячук , В. Шевчук, О. Шмигель та ін.

Дослідження теоретико-методологічних засад стратегічного управлінського обліку свідчить про його глибоку еволюцію та багатоаспектність. Зокрема, історичний підтекст цієї трансформації детально розкрито у дослідженні В. Гринь, де визначено еволюційний шлях облікової системи від подолання глибокої кризи 1980-х років до формування сучасного інструментарію. Сьогодні цей напрям орієнтований на перспективу, аналіз зовнішнього середовища та інтеграцію фінансових і нефінансових показників з метою забезпечення стійких конкурентних переваг підприємства [2].

У цьому контексті О. Нечипорук, справедливо підкреслює, що в умовах зростаючої ринкової невизначеності стратегічний управлінський облік перетворюється на ключову інформаційну платформу. Він виступає базовим підґрунтям для підтримки управлінських рішень, безпосередньо пов’язаних із досягненням довгострокових цілей бізнесу [3].

Практичне наповнення цієї інформаційної платформи конкретними інструментами досліджують Т. Гайдучок та О. Дмитренко, які детально розглянули теоретико-методичні аспекти формування та використання збалансованої системи показників (Balanced Scorecard) як однієї з фундаментальних структур стратегічного обліку [4].

Водночас сучасні реалії вимагають адаптації цих інструментів до вимог постіндустріального суспільства. З огляду на це, Т. Шматковська та М. Дзямулич

акцентують увагу на особливостях трансформації облікових процесів в умовах розбудови цифрової економіки. Вони доводять, що інтенсифікація техніко-технологічного розвитку та впровадження нових інформаційних технологій докорінно змінюють бізнес-процеси як усередині підприємств, так і в їхній взаємодії із зовнішнім середовищем [5].

О. Шмигель зосередила увагу на дослідженні теоретичних і практичних засад побудови системи стратегічного управлінського обліку як головного інформаційного ядра для забезпечення стабільності та конкурентоспроможності бізнесу, обґрунтовані концептуальних основ інтеграції обліку та менеджменту, а також визначенні прикладних рекомендацій для прийняття довгострокових управлінських рішень [6].

Достатньо широкий аналіз наукових підходів зарубіжних та вітчизняних авторів до визначення поняття «стратегічний облік» провів Д. Сторожук та сформулював його як систему збору внутрішніх і зовнішніх даних, їх обробки, трансформації і подачі інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам на основі обліку, аналізу, планування, прогнозування, контролю та моделювання з метою прийняття ефективних рішень [7].

Г. Сиротюк і К. Яновська зосередили своє дослідження на особливостях трансформації стратегічного управлінського обліку в умовах інноваційної економіки та визначили вплив змін конкурентного середовища, цифровізації на переорієнтацію управлінського обліку з ретроспективного аналізу на інформаційне забезпечення стратегічних управлінських рішень. Вони пропонують комплексний підхід до стратегічного управлінського обліку, який має поєднувати фінансові та нефінансові показники, внутрішню і зовнішню інформацію, інструменти прогнозування та управління ризиками [8].

При всьому різноманітті наукових розробок у галузі управлінського обліку слід зазначити, що недовгий термін існування стратегічного управлінського обліку як самостійної наукової дисципліни зумовлює недостатню опрацьованість концептуальних засад даної галузі обліку, високий рівень дискусійності низки питань щодо місця стратегічного управлінського обліку в обліково-аналітичній системі підприємства, відсутність термінологічної ясності. Недостатня теоретична та практична розробленість окремих аспектів стратегічного управлінського обліку зумовлює гостру потребу в подальших наукових дослідженнях.

Мета дослідження – систематизація розвитку концептуальних основ стратегічного управлінського обліку та обґрунтування необхідності та можливості використання знаннєво-орієнтованого підходу як теоретико-методологічної основи для побудови сучасної концепції стратегічного управлінського обліку.

Для досягнення поставленої мети було визначено такі завдання дослідження: систематизувати та уточнити сутнісні характеристики різних теоретико-методологічних підходів до вивчення поняття «стратегічний управлінський облік» та дано його авторське визначення; науково обґрунтувати необхідність та можливість використання знаннєвого підходу як теоретико-

методологічної основи для побудови сучасної концепції стратегічного управлінського обліку; з урахуванням знаннєво-орієнтованого підходу уточнити визначення стратегічного управлінського обліку.

Методика дослідження. Питання трансформації концептуальних засад стратегічного управлінського обліку та використання знаннєво-орієнтованого підходу лежить на стику двох концепцій (обліково-аналітичної та менеджменту знань), методологічний апарат поєднує як загальнонаукові так і прикладні підходи.

Загальнонаукові методи були застосовані на всіх етапах дослідження для формування теоретичного підґрунтя; історичний та діалектичний методи – для вивчення еволюції стратегічного управлінського обліку, етапів його становлення та виявлення історичних закономірностей; аналіз і синтез – використано аналізу окремих елементів концептуального базису та їх синтезу у цілісну систему.

Спеціальні (наукові) методи: метод інтеграції (конвергенції) використано при побудові моделі управлінської обліково-аналітичної системи для об'єднання інструментів фінансового, податкового, управлінського та стратегічного обліку в єдиний контур; метод порівняльного (компаративного) аналізу застосовано для порівняння традиційного управлінського обліку та стратегічного обліку, традиційного та знаннєво-орієнтованого підходу до стратегічного управлінського обліку; використання системного підходу дозволило розглядати систему управлінського обліку та корпоративне управління знаннями не як ізольовані елементи, а як взаємопов'язані підсистеми єдиної системи вищого порядку – корпоративного управління підприємством.

Автори підтверджують, що не використовували технології штучного інтелекту під час створення цієї роботи.

Результати дослідження. Успіх у вирішенні завдання підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу визначається не лише ефективністю процесів оновлення виробничих потужностей, а й широким впровадженням сучасних управлінських технологій. Останнє неможливе без розробки відповідного обліково-аналітичного забезпечення, зокрема такого, що орієнтоване на збір, обробку та подання облікової інформації для прийняття стратегічних рішень.

З метою формування єдиної теоретичної основи для подальшого дослідження, завдяки якому здійснюється інтеграція інструментів та елементів управлінського обліку у цілісну обліково-аналітичну систему, нами було розроблено модель управлінської обліково-аналітичної системи (рис. 1).

Об'єднуючи інформаційні потоки оперативного, статистичного, бухгалтерського та податкового обліку, управлінська обліково-аналітична система трансформується в інтегрований інформаційний алгоритм. Діалектична єдність її елементів дозволяє уповноваженим суб'єктам отримувати більш об'єктивну та детальну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Як видно з рис.1, управлінська обліково-аналітична система є платформою, на основі якої менеджмент підприємства приймає управлінські рішення. У зв'язку з цим ми вважаємо, що основним призначенням цієї системи є

генерування інформації, необхідної для прийняття менеджерами вищої та середньої ланки оперативних, тактичних і стратегічних рішень.

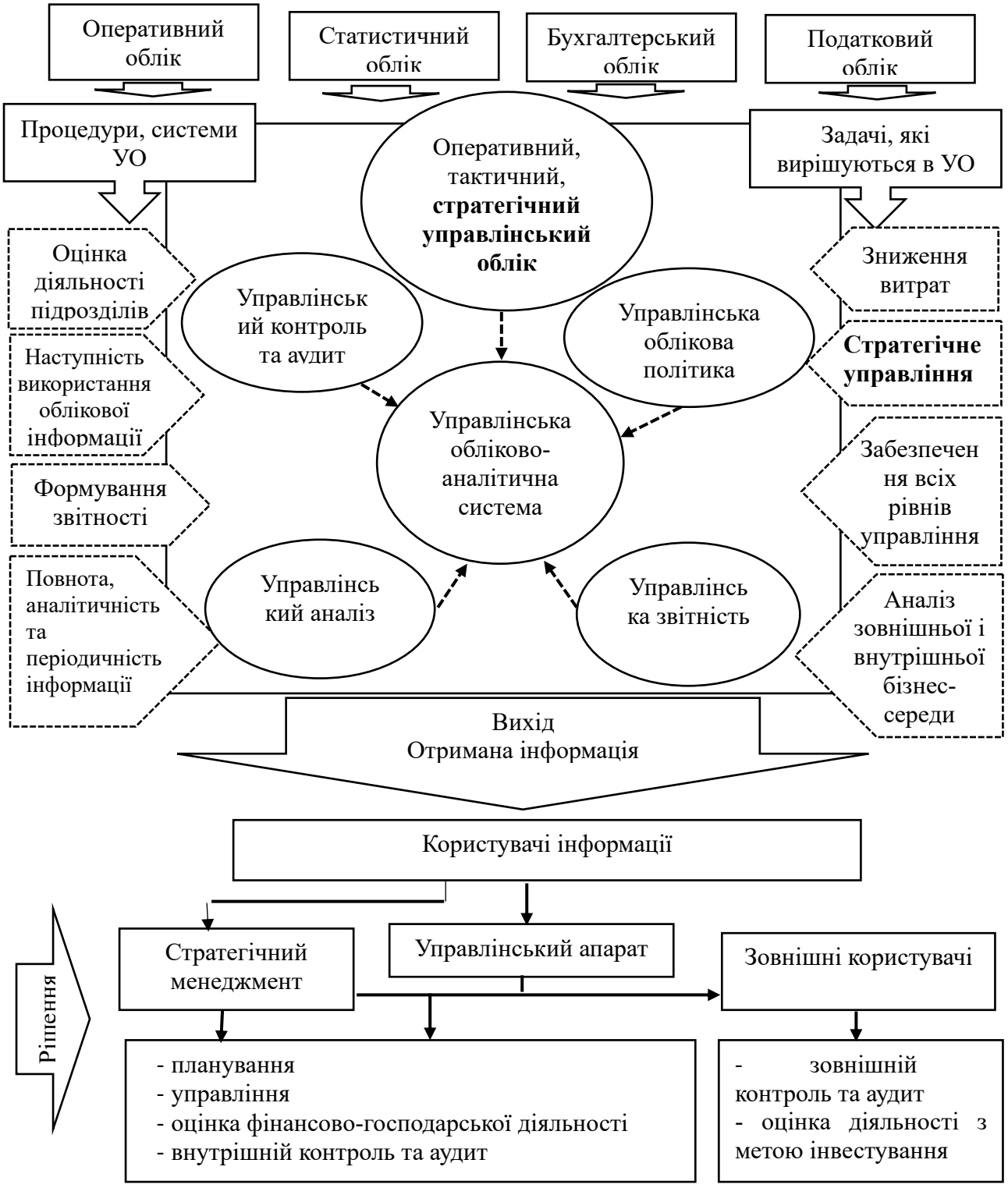


Рисунок 1. – Модель управлінської обліково-аналітичної системи
Джерело: складено авторами.

З огляду на різні рівні та цілі управління, процедури управлінської обліково-аналітичної системи мають досить динамічну структуру.

Найвищим інтеграційним рівнем управлінської обліково-аналітичної системи (УОАС) є стратегічний управлінський облік (СУО), який перетворює рутинні внутрішні дані на стратегічно важливу інформацію для ухвалення довгострокових рішень. У той час як класичний управлінський облік зосереджується на поточному контролі витрат усередині підприємства, стратегічний облік виступає «містком» між внутрішніми можливостями компанії та вимогами зовнішнього ринкового середовища.

Стратегічний управлінський облік є концептуальним та інтегруючим ядром єдиної обліково-аналітичної системи (ЄОАС) підприємства. Він перетворює сухі цифри витрат на стратегічні орієнтири, дозволяючи менеджменту бачити не лише поточний фінансовий стан підприємства, а й траєкторію його розвитку на ринку. Виступає сполучною ланкою між операційним збором даних та стратегічним менеджментом, перетворюючи розрізнену інформацію на стратегічні знання. У сучасних умовах стратегічний управлінський облік виконує роль «інтелектуального фільтра» та головного навігатора в архітектурі інформаційних потоків компанії.

Роль стратегічного обліку в цьому комплексі визначається кількома критичними функціями:

– інтеграційна роль. СУО інтегрує внутрішні дані із зовнішньою інформацією – даними про ринок, конкурентів, макроекономіку, поведінку клієнтів та постачальників;

– трансформаційна роль. СУО перекладає абстрактні місії та довгострокові цілі керівництва у конкретні вимірювані показники (KPI, метрики збалансованої системи показників);

– прогностична роль. Якщо фінансовий облік фіксує ретроспективу, то СУО в рамках системи орієнтований на перспективу. Він моделює майбутні грошові потоки, оцінює стратегічні ризики та капіталізацію бізнесу на роки вперед.

Н. Ребрина також розглядає стратегічний управлінський облік як специфічну модель аналітичної системи та пропонує модель стратегічної аналітичної системи у взаємозв'язку із підсистемами стратегічного обліку [9].

Щоб чітко зрозуміти місце СУО в системі, варто зіставити його характеристики з традиційним (оперативним) управлінським обліком (табл.1).

Практика стратегічного обліку вносить у розвиток категоріального апарату управлінської системи такі поняття, як бачення, місія, стратегія. Причому цілі повинні відповідати низці принципів: бути чіткими, легко вимірюваними, мати орієнтований характер, бути цілком досяжними для співробітників підприємства та корелюватися з певними проміжками часу.

Місія (Mission) – це призначення компанії. Місія є відображенням специфічної ролі, яку фірма планує виконувати в суспільстві в довгостроковій перспективі. Визначаючи місію, менеджер встановлює сферу діяльності організації, а також послуги, що надаються її клієнтам.

Бачення (Vision) – це формулювання, що надає уявлення про картину майбутніх досягнень фірми в довгостроковій стратегічній перспективі.

Таблиця 1. Порівняння стратегічного та традиційного управлінського обліку

Параметр порівняння	Традиційний управлінський облік	Стратегічний управлінський облік
Головна мета	Оптимізація поточних витрат і контроль за виконанням бюджетів.	Створення стійкої конкурентної переваги та максимізація вартості бізнесу.
Об'єкт уваги	Внутрішні підрозділи компанії, центри відповідальності.	Вся галузь: компанія, клієнти, конкуренти, постачальники.
Характер інформації	Переважно фінансова, точна, ретроспективна (минулі періоди).	Фінансова та нефінансова, оціночна, прогнозні моделі майбутнього.
Джерела даних	Внутрішня облікова система (первинні документи, проводки).	Внутрішні звіти + зовнішні джерела (аналітика ринків, звіти конкурентів).

Джерело: складено авторами.

Стратегія (Strategy) – це послідовність дій, спрямована на досягнення цілей у стратегічній перспективі (є шляхом досягнення цілей). На сьогодні стратегія є універсальною управлінською категорією, що знаходить найширшу сферу застосування. Характерними особливостями стратегії як складної системної концепції є те, що вона завжди визначається, по-перше, у рамках цілісного об'єкта (компанії, бізнесу, системи, екосистеми, популяції тощо), по-друге, формулюється виходячи з вимог зовнішнього щодо даного об'єкта середовища (ділового, політичного, військового, екологічного тощо).

Розширення масштабів та сфери дії стратегічного менеджменту сприяло зростанню уваги до питань побудови та вдосконалення відповідного обліково-аналітичного забезпечення. На цьому тлі особливий інтерес викликає така предметна галузь, як стратегічний управлінський облік.

1987 р. Р. Каплан та Т. Джонсон випустили книгу «Втрачена релевантність: Зліт і падіння управлінського обліку» у якій зазначалося, що традиційні цілі управлінського обліку – аналіз внутрішніх аспектів діяльності компаній не відповідають новій ситуації, за якої дедалі більше уваги доводиться приділяти зовнішньому середовищу та соціальним аспектам мотивації працівників. Застосовувані методи обліку витрат часто дають результати, що вводять в оману; нові умови та характер міжнародної конкуренції змушують керівників навіть у компаніях, орієнтованих на місцевий ринок, мислити «глобально» та «стратегічно» [10].

Така різка критика зіграла позитивну роль, змусивши активніше шукати шляхи відновлення «втраченого значення» управлінського обліку. Однією з найуспішніших спроб такого відновлення стала поява концепції стратегічного управлінського обліку.

У науковій спільноті дослідженням еволюції та періодизації стратегічного управлінського обліку (СУО) приділяють значну увагу як зарубіжні, так і вітчизняні вчені. Оскільки цей напрям виник на стику бухгалтерського обліку, маркетингу та стратегічного менеджменту, погляди науковців на етапи його становлення різняться залежно від обраного критерію (технологічний прогрес, зміна управлінських запитів чи розширення інструментарію) (табл. 2).

Таблиця 2. Підходи до становлення стратегічного управлінського обліку

Етапи	Загальна характеристика етапу
1. Класичний підхід Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) Ця періодизація є фундаментальною та найбільш визнаною у світі. Вона базується на зміні ролі облікової інформації в менеджменті.	
До 1950-х років. (Етап калькулювання та фінансового контролю)	Облік орієнтувався суто на внутрішні виробничі витрати компанії та первинний контроль за допомогою бюджетів.
1950–1960-ті роки (Етап інформаційного забезпечення управлінського контролю)	Поява класичного управлінського обліку. Акцент змістився на аналіз відхилень, планування діяльності та прийняття поточних рішень керівництвом.
1970–1980-ті роки (Етап зменшення втрат ресурсів)	У зв'язку з енергетичними кризами та глобальною конкуренцією облік фокусується на оптимізації бізнес-процесів, управлінні технологіями та якістю.
З 1990-х років і дотепер (Етап стратегічного управління та цифрової трансформації)	Становлення СУО. Облік перетворився на інструмент створення цінності. Впроваджуються сучасні системи автоматизації – такі як ERP, CRM, а також аналітичні модулі Business Intelligence (BI).
2. Концепція Кеннета Сіммондса (Kenneth Simmonds) [11]. Його погляд на періодизацію пов'язаний із зміною фокуса ринкової аналітики	
До 1980-х. Ера внутрішнього калькулювання	Облік виконував сервісну функцію всередині заводу чи компанії.
Після 1981 р.). Ера конкурентного обліку	Науковець здійснив прорив, довівши, що розвиток обліку має перейти у фазу збору та аналізу даних про *конкурентів* (їхні витрати, ціни, частку ринку). Від цього моменту облік став зовнішньоорієнтованим.
3. Підхід Роберта Каплана та Томаса Джонсона (Robert Kaplan & Thomas Johnson) [10]. У своїй знаменитій праці *«Втрачена актуальність: злет і падіння управлінського обліку»* (1987) автори критично оцінили еволюцію облікових систем	
До 1920-х років. Етап розквіту та інновацій	Період, коли компанії (наприклад, DuPont чи General Motors) створювали унікальні внутрішні системи обліку під свої стратегії.
1920-ті – 1980-ті роки. Етап застою та «втрати актуальності»	Період, коли управлінський облік став «заручником» фінансового та податкового обліку. Обліковці зосередилися на аудиті та зовнішній звітності, втративши стратегічний орієнтир.
Кінець 1980-х – дотепер.	Період формування сучасного СУО. Саме Каплан (спільно з Девідом Нортоном) згодом створив Збалансовану систему показників (BSC), що вивело облік на вищий стратегічний рівень.

Продовження таблиці 2

4. Погляди сучасних українських вчених **В.П. Гринь** [2], Р**.Ф. Бруханський** [12], Н**.Ю. Єршова** [13] адаптують світову періодизацію до національних реалій та часто виділяють три великі макроетапи розвитку теорії СУО	
Емпіричний етап (генезис)	Накопичення окремих стратегічних методів (аналіз життєвого циклу, АВС-метод) на базі традиційного обліку.
Теоретико-методологічний етап	Обґрунтування СУО як самостійної наукової дисципліни, формування понятійного апарату, класифікація інструментів (кінець XX – початок XXI ст.).
Інтеграційно-цифровий етап (сучасний)	Об'єднання фінансових, маркетингових та екологічних (ESG) метрик в єдину цифрову платформу підприємства. Досліджується трансформація професії бухгалтера в роль стратегічного бізнес-партнера.

Джерело: складено авторами.

Аналізуючи праці вчених, можна зробити висновок, що еволюція стратегічного обліку рухалася від простого до складного, від внутрішнього до зовнішнього та від фінансового до інтегрованого. Головна розбіжність у поглядах дослідників полягає лише в тому, що саме вважати точкою відліку: появу перших ідей калькулювання витрат конкурентів (Сіммондс) чи системну кризу традиційного обліку (Каплан і Джонсон).

У глобальній практиці стратегічний облік давно вийшов за межі фіксації внутрішніх витрат компанії. Британсько-американська та європейська школи менеджменту сформували підхід, за якого облік орієнтований на зовнішнє середовище: ринкові тренди, поведінку конкурентів, споживчі запити та життєвий цикл продуктів.

Як зазначає О. Шмигель «сучасний стратегічний облік спрямований на інформаційне забезпечення прийняття стратегічних рішень і оцінку нефінансових факторів. Сучасний управлінський облік допомагає підприємству конкурувати з іншими підприємствами не тільки на внутрішньому ринку, але і на зовнішньому, через відповідне йому інформаційне забезпечення. Сучасний управлінський облік завжди обізнаний про становище конкурента на ринку» [6,с. 165].

Водночас динамічний розвиток цифровізації та Індустрії 4.0 вимагає суттєвої модернізації цих класичних підходів. Логічним продовженням та технологічним розширенням цієї проблематики є дослідження С. Легенчука, Т. Завалій та О. Денисюка які зазначають, що «на сьогодні необхідно використовувати історичні та прогнозні дані, отримані з різних джерел, нові цифрові технології, що змінюють форми надання інформації користувачам, а також засоби автоматичного прийняття рішень та контролю». Науковці обґрунтовують, що сучасна організація стратегічного обліку вже не може обмежуватися традиційними реєстрами й має активно інтегрувати інструменти Big Data. Використання великих масивів даних дозволяє суттєво підвищити точність стратегічного контролю, трансформуючи роль самого бухгалтера-аналітика в системі управління підприємством [14].

Слушним є твердження В. Семанюк та М. Бандурки, що стратегічний облік виступає основним джерелом інформації для управління підприємствами в умовах переходу до циркулярної моделі господарювання. Вони відзначають, що стратегічний облік і цифровізація нині виступають основою для моделювання кругової економіки та підкреслюють, що важливою складовою управлінської інформації є нефінансові показники, які стають важливою складовою управлінської інформації, дозволяючи формувати ефективні стратегії збереження ресурсів і сталого розвитку [15].

Погоджуємося з думкою В. Мазурика, що «стратегічний облік у цифрову епоху перетворюється з ретроспективної облікової підсистеми на інтегровану аналітичну платформу, здатну поєднувати внутрішні та зовнішні дані, оперативно відстежувати ризики і формувати сценарії розвитку бізнесу» [16].

На сучасному етапі розвиток стратегічного обліку визначається трьома глобальними мегатрендами:

1. Цифрова трансформація та Штучний Інтелект (AI):

– Big Data та Predictive Analytics: Замість історичних звітів СУО використовує прогнозні моделі. Облікова система аналізує поведінку споживачів у соцмережах та макроекономічні тренди для прогнозування попиту;

– Автоматизація (RPA) та ШІ: Рутинне калькулювання автоматизується. Роль стратегічного бухгалтера зміщується в бік Business Partnering – інтерпретації аналітики для топменеджменту.

2. Інтеграція концепції ESG (Екологія, Соціальна сфера, Корпоративне управління). Сучасний СУО більше не оцінює компанію лише за прибутком. Розвиток обліку спрямований на фіксацію нефінансових показників.

3. Перехід від концепції витрат до управління цінністю (Value-Based Management). Розвиток методів обліку призвів до появи інструментів, які інтегрують маркетинг і фінанси: довічна цінність клієнта (Customer Lifetime Value – CLV або LTV); калькулювання витрат за видами діяльності (Activity-Based Costing – ABC); таргет-костинг (Target Costing / Цільове калькулювання); збалансована система показників (Balanced Scorecard – BSC) та ін.

Фундаментальною філософією сучасного стратегічного управлінського обліку є поєднання фінансових і нефінансових показників. А. Костякова зазначає, що «стратегічний управлінський облік виступає інтеграційною платформою, яка поєднує фінансові та нефінансові показники, забезпечуючи стратегічний контроль, прозорість та довгострокову стійкість бізнесу» [17]. Авторка пропонує реалізувати це через концептуальну трансформацію Збалансованої системи показників (Balanced Scorecard / BSC), модифікувавши її під ESG-метрики, які сьогодні інтегруються в цифрові платформи (BI, ERP) як важливі зовнішні та внутрішні тригери.

Сьогодні стратегічний управлінський облік є найбільш ерспективним механізмом управлінського контролю та стратегічного менеджменту. Створена на базі цієї облікової моделі система інформаційного забезпечення є універсальним джерелом фінансових і нефінансових показників [18].

В Україні на сьогодні технологія стратегічного управлінського обліку ще недостатньо вивчена. Проте окремі методи та підходи вже починають застосовувати вітчизняні підприємства. Разом з тим на сьогодні в Україні відсутня не тільки чітка та однозначно прийнятна для всіх концептуальна платформа стратегічного управлінського обліку, а й недостатньо досліджені основні теоретико-методологічні передумови її створення. Впровадження сучасного стратегічного обліку в Україні має свою специфіку, зумовлену макроекономічними чинниками, правовим полем, викликами безпеки та адаптацію до кризових умов:

– недостатня вивченість та новизна досліджуваного предмета. У вітчизняній діловій практиці лише зараз набувають широкого визнання такі категорії корпоративного управління, як «стратегічне мислення» та «стратегічний менеджмент». Відповідно питання обліково-аналітичного забезпечення процесів, пов'язаних із прийняттям стратегічних рішень, становлять нову проблемну сферу українського бізнесу і тому вимагають підвищеної уваги;

– нечіткість визначення предметних меж та відсутність відповідного понятійного апарату стратегічного управлінського обліку. Як у західній, так і у вітчизняній практиці обліку спостерігається явне відставання у питанні розуміння змісту та сутності стратегічного управлінського обліку. Навіть ті бухгалтери, які розбираються в цьому понятті, розуміють його сутність досить обмежено;

– воєнна логістика та управління ризиками. Вітчизняні підприємства змушені використовувати СУО як інструмент виживання. Облік перебудовується під часті зміни логістичних ланцюгів, релокацію потужностей та оцінку воєнних збитків. Сучасні українські компанії змушені включати до СУО специфічні показники: оцінку ризиків релокації, вартість простою через енергетичні кризи, облік збитків від руйнувань та розрахунок вартості відновлення бізнесу;

– глобалізація за європейськими стандартами: Рух України до ЄС стимулює вітчизняний середній та великий бізнес активно впроваджувати некомерційні звіти (наприклад, звіти про сталий розвиток) та інтегрувати СУО з вимогами міжнародних сертифікацій (CIMA, ACCA);

– податковий ухил. Історично український бухгалтерський облік орієнтований на фіскальні органи. Через це менеджменту часто бракує релевантних аналітичних даних для ухвалення довгострокових рішень;

– проблема кадрів. На ринку праці спостерігається дефіцит бухгалтерів-аналітиків, які володіють інструментами стратегічного аналізу та здатні мислити категоріями маркетингу та ринкового позиціонування.

Досліджуючи теоретико-практичні аспекти стратегічного управлінського обліку в обліковій практиці вітчизняних підприємств в умовах військових дій в Україні О. Мошковська зазначає, що в період воєнної кризи стратегічний облік забезпечує управлінців ключовою інформацією для ухвалення рішень і дає змогу формувати плани, програми та бюджети з огляду на ризики, зумовлені

розташуванням підприємств у районах бойових дій або в зоні загрози ураження. У своїх працях автор окреслює завдання стратегічного управлінського обліку, визначає основні документи, що відображають відомості про надзвичайні ситуації воєнного характеру, та пропонує інструменти для розроблення стратегії підприємства за умов, коли в екстремальних обставинах необхідно обирати між альтернативними управлінськими рішеннями [19].

Термін «стратегічний управлінський облік» вперше запропонував К. Сіммондс у 1981 році для опису процесу «надання та аналізу даних управлінського обліку про бізнес та його конкурентів з метою реалізації та контролю бізнес-стратегії». «Стратегічний управлінський облік – це забезпечення та аналіз інформації про бізнес та його конкурентів для використання в розробці та моніторингу бізнес-стратегії» [11].

Сіммондс визначає концепцію як надання та аналіз даних управлінського обліку для використання в розробці та моніторингу бізнес-стратегії. Відповідно до поняття досягнення конкурентної переваги, він виступає за те, щоб увага приділялася конкурентам з відносним рівнем і тенденціями у таких факторах, як витрати, ціни, частка ринку, грошовий потік і фінансова структура. Від інших аналогічних концепцій запропоновану Сіммондсом концепцію відрізняла підкреслено зовнішня спрямованість, що переорієнтувала управлінський облік з виробничого рівня на ширшу сферу.

Широко вживане визначення стратегічного управлінського обліку надав у 1990 році відомий британський вчений і професор М. Бромвіч, який суттєво розвинув це поняття, зосередивши увагу обліку на зовнішніх ринкових чинниках.

Згідно з його підходом, стратегічний управлінський облік – це надання та аналіз фінансової інформації про ринки товарів фірми й структури витрат і витрат конкурентів, а також моніторинг стратегій підприємства і стратегій його конкурентів на цих ринках протягом низки періодів [20].

Незважаючи на те, що це визначення часто використовується навіть зараз, воно має певні недоліки. Насамперед, у своєму визначенні він обмежив сферу застосування стратегічного управлінського обліку фінансовою інформацією, хоча й зосередженою на результатах діяльності з урахуванням дій конкурентів. Таке обмеження лише фінансовою інформацією про витрати та видатки різко звужувало сферу стратегічного управлінського обліку, з чим не погоджувалися інші дослідники, які працювали в цьому напрямку.

Ще один підхід до визначення стратегічного управлінського обліку полягає в можливості представити його не з позицій кінцевих цілей і завдань, а як ітеративний процес, що безперервно повторюється. Такий підхід використовувався, зокрема, Б. Лордом, який у своєму огляді 1996 р. саме таким чином описав стратегічний управлінський облік [21].

Аналогічного підходу дотримувалися Р. Діксон і Д. Сміт [22], які виділили чотири основні етапи процесу стратегічного управлінського обліку: ідентифікація стратегічної бізнес-одиниці; стратегічний аналіз витрат; стратегічний аналіз ринку; визначення стратегії. Перелічені автори спираються на уявлення, згідно з яким поява стратегічного управлінського обліку

концептуально визначається областю інформаційного перетину двох дисциплінарних платформ – управлінського обліку та стратегічного менеджменту.

Однак існує ще один підхід, згідно з яким більш відповідним наближенням до розуміння концепції стратегічного управлінського обліку є об'єднання управлінського обліку та маркетингу.

Основоположниками концепції стратегічного управлінського обліку, яка базується на об'єднанні обліку та маркетингу, є К. Ворд та Р. Вілсон [23], Р. Рослендер та С. Дж. Херт [24]. Саме Р. Рослендер і С. Дж. Херт розробили маркетингово-орієнтовану концепцію стратегічного управлінського обліку і запропонували розглядати його як інтеграцію управлінського обліку та управління маркетингом у загальних межах стратегічного менеджменту.

Сучасна наука доводить, що ізольований фінансовий облік без врахування маркетингових факторів (поведінки клієнтів, конкурентів, життєвого циклу продукту) втрачає свою ефективність. У науковій літературі цей напрям отримав назву «маркетинговий управлінський облік» (Strategic Management Accounting / Marketing Management Accounting).

В українській науковій школі концепція стратегічного управлінського обліку (СУО) та його тісна інтеграція з маркетингом активно досліджується.

Р. Ф. Бруханський активно пропагує розширення меж облікової системи за межі підприємства, підтримуючи ідею інтеграції облікових даних із маркетинговою стратегією (зокрема, через інструменти стратегічного позиціонування) [12].

Значну увагу інформаційному забезпеченню стратегічного менеджменту й маркетингу приділяє Н. Єршова і досліджує методи аналізу ланцюжка вартості, ринкових ризиків та інтеграцію показників клієнтської бази в систему внутрішньої звітності [25].

В. Шевчук окреслює стратегічний управлінський облік як систему інформаційної підтримки конкурентної (маркетингової) стратегії підприємства, що використовує як внутрішні, так і зовнішні дані про ринок і конкурентів для досягнення тривалих переваг підприємства [26].

Н. Купріна та Х. Баранюк довели, що СУО має базуватися не лише на внутрішніх факторах формування інформації, а й обов'язково включати зовнішні чинники (моніторинг ринку, поведінку клієнтів, потенціал постачальників та стратегії конкурентів) для забезпечення фінансово-економічної безпеки [27].

Вчені, які розробляють цей напрям, виходять з того, що необхідність у стратегічній обліковій інформації практично цілком і повністю випливає з маркетингових проблем, теорій та концепцій.

Досліджуючи теоретико-методологічні засади формування інформаційного контуру підприємств, ми зіткнулися з гострою науковою полемікою. З одного боку, такі дослідники, як Н. Купріна та Х. Баранюк, обґрунтовують об'єктивну необхідність інтеграції стратегічного управлінського обліку (СУО) та маркетингового аналізу, доводячи, що включення зовнішніх чинників (моніторингу ринку, дій конкурентів) є критично важливим для

забезпечення фінансово-економічної безпеки суб'єктів господарювання в турбулентному середовищі.

З іншого боку, радикально протилежну позицію займає професор П. Хомин, який піддає жорсткій критиці виокремлення СУО, трактуючи його як «ненаукову новизну» та маркетингову утопію, яка лише розмиває межі класичної облікової науки й нівелює її контрольну функцію.

На нашу думку, попри справедливість зауважень П. Хомина щодо часто надмірного термінологічного маніпулювання у сучасних публікаціях, підхід Н. Купріної та Х. Баранюк є більш адаптивним до практичних запитів сучасного data-driven бізнесу. Повна ізоляція облікових даних від маркетингового контексту в умовах цифровізації економіки позбавляє керівництво можливості ухвалювати випереджальні стратегічні рішення.

Існує ще один підхід, який досить часто застосовується на практиці. Він має скоріше прагматичне значення, оскільки ґрунтується на тому, що стратегічний управлінський облік визначається сукупністю інструментів обліку та аналізу, що використовуються для його реалізації. На практиці менеджери часто ототожнюють програмні та облікові рішення, які вони використовують, із діючою системою стратегічного управлінського обліку. Серед таких методів і підходів можна згадати такі: target costing, управління витратами життєвого циклу (life-cycle costing), стратегічний аналіз витрат (strategic cost analysis), аналіз конкурентн их витрат (competitor cost analysis), збалансована система показників (balanced scorecard, BSC) тощо.

Як відправну точку для розуміння того, що на даний момент являє собою стратегічний управлінський облік, можна взяти визначення, запропоноване офіційною термінологією управлінського обліку Дипломованого інституту бухгалтерів з управлінського обліку (CIMA). Тут стратегічний управлінський облік пропонується розглядати як різновид управлінського обліку, «у якому головна увага приділяється інформації, пов’язаній із зовнішніми щодо фірми чинниками, а також нефінансовій інформації та інформації з внутрішніх джерел» [29]. CIMA розширила розуміння стратегічного управлінського обліку, включивши зовнішні фактори та нефінансову інформацію.

Однак очевидно, що запропоноване визначення є недостатньо повним і слабо конкретизованим, оскільки будується найпростішим чином – шляхом механічного поєднання понять «стратегічний» та «управлінський облік».

Слід зазначити, що безпосередньо термін «стратегічний управлінський облік» не скрізь розглядається як єдино можливий. Наразі він використовується в академічній та практичній сферах у країнах Європи, Великої Британії, Австралії та Нової Зеландії. Його застосовують і українські дослідники. Але у США переважно набув поширення інший термін – «стратегічне управління витратами» (strategic cost management). В основі цієї концепції також лежить принцип поєднання понять управлінського обліку та стратегічного менеджменту/

Незважаючи на значний інтерес до цієї проблематики, дослідження в цій сфері мають переважно еклектичний характер і не мають достатньої концептуальної основи. Так, осмислення причин і наслідків відмінностей у

концептуальному розумінні стратегічного управлінського обліку в американській та неамериканській англомовній традиціях не знайшло відображення в дослідженнях українських авторів.

Залишається без уваги й зазначена вище тенденція до еволюційного розвитку стратегічного управлінського обліку на основі відомих технологій управлінського обліку. Нерозуміння цього призводить до механістичності та несистемності використовуваних теоретичних конструкцій, створення надто загальних і вразливих у теоретико-методологічному плані концепцій.

Питання ефективності функціонування підприємства у тій чи іншій мірі може бути визнане центральним у концепції стратегічного управлінського обліку, орієнтованого забезпечення управління інформацією, яка потрібна на розробки стратегічних рішень, які, своєю чергою, і покликані забезпечити ефективність діяльності підприємства у довгостроковій перспективі.

Хоча за тридцять років існування концепції у світовій практиці так і не сформована загальна методологічна платформа для єдиного визначення стратегічного управлінського обліку, загалом у дослідників склалося досить чітке розуміння його природи та внутрішньої сутності, оскільки більшість використовуваних підходів базується на схожих передумовах.

Аналіз показує, що розвиток концепції стратегічного управлінського обліку відбувався у напрямку формування та подальшого вдосконалення відповідних облікових і аналітичних методів, а також технологій, що їх підтримують. Серед ключових векторів цього розвитку слід виділити наступне:

– модифікація та вдосконалення традиційних систем управління витратами, переорієнтація їх на стратегічний облік витрат;

– перенесення уваги на задоволеність клієнта, облік прибутковості від споживача або групи споживачів;

– розвиток маркетингової перспективи та вдосконалення інструментів аналізу зовнішнього середовища;

– зміщення акценту з обліку безпосередніх об’єктів обліку на синтетичні, що не мають безпосередньої матеріальної природи, такі як бренд, навички, здібності, ресурси, ключові компетенції;

– перехід від обмеженої кількості показників діяльності до ширшого набору комплексних стратегічних показників ефективності.

Виокремлення саме цих векторів як основних напрямків у становленні концепції стратегічного управлінського обліку, можливо, виглядає дискусійним. Разом із тим саме вони, на наш погляд, найбільшою мірою визначають сучасну проблематику досліджень у галузі стратегічного управлінського обліку.

Так, у вітчизняних дослідженнях існує думка, що стратегічний управлінський облік не просто має справу із зовнішніми умовами та чинниками, а зосереджується виключно на них. У результаті починає переважати методологічно хибна думка про те, що традиційний управлінський облік зосереджений виключно на внутрішніх процесах управління, а стратегічний – виключно на параметрах зовнішнього середовища.

Таке розмежування присутнє, наприклад, у працях Р. Бруханського [12] та В. Шевчука [26]. Автори розмежовують дві предметні галузі – стратегічний та тактичний управлінський облік. Для цього вони вводять сфери порівняння, в яких, на їхню думку, реалізуються принципово значущі відмінності зазначених видів обліку: завдання; об'єкт обліку; принципи; методи та концепції; врахування факторів, що впливають на діяльність організації; використовувані показники; критерії оцінки ефективності бізнесу.

Не торкаючись питання коректності запроваджуваної термінології (слово «тактичний» стосовно поняття «управлінський облік» у світовій науковій практиці не використовується, а тому його введення та застосування потребують окремого обґрунтування), таких елементів області порівняння, як об'єкт обліку та основоположні принципи.

Ми пропонуємо використовувати сучасний підхід до концептуального подання стратегічного управлінського обліку, який розглядається як методологічна основа підтримки та накопичення внутрішньоорганізаційних знань про стратегічну позицію підприємства у взаємодії із зовнішнім середовищем.

Погоджуємося з думкою Н. Єршовою, що «концепція стратегічного управлінського обліку полягає в тому, що стратегічний управлінський облік є сферою знань і сферою діяльності, що пов'язана з формуванням і використанням інформаційного контенту для потреб стратегічного управління, завдяки чому підтримуються наявна організаційна структура, мотивується поведінка, підтримуються колективні культурні цінності, формуються організаційні знання, необхідні для досягнення стратегічних цілей» [30]. За Н. Єршовою стратегічний управлінський облік є одночасно сферою знань і сферою практичної діяльності.

Ми підтримуємо таку позицію автора і вважаємо, що розуміння природи та сутності стратегічного управлінського обліку в сучасних умовах дає змогу застосовувати підхід заснований на знаннях або знаннєво-орієнтований підхід, за якого стратегічна облікова інформація стає справді цінним ресурсом і може бути перетворена на нові знання. Дане визначення передає суть концепції: знання є базою, фундаментом для формування стратегічних рішень та ведення обліку. Ці терміни є еквівалентами англійського поняття knowledge-based approach (або *knowledge-oriented approach*) в контексті стратегічного менеджменту та управлінського обліку.

Вважаємо, що знаннєво-орієнтований підхід (knowledge-based approach) до стратегічного управлінського обліку (СУО) – це сучасна концепція, яка розглядає знання, інтелектуальний капітал та компетенції підприємства як ключовий стратегічний ресурс для створення конкурентних переваг та формування вартості компанії в умовах цифрової економіки.

В даній концепції облік спрямований не на фіксацію того, що вже відбулося, а на формування стратегічних сценаріїв: які знання нам потрібні сьогодні, щоб випередити ринок завтра.

Порівняння традиційного та знаннєво - орієнтованого підходу до стратегічного управлінського обліку подано в табл. 3.

Таблиця 3. Порівняння традиційного та знаннєво-орієнтованого підходу до стратегічного управлінського обліку

Критерій порівняння	Традиційний стратегічний облік	СУО на основі знаннєвого підходу
Головний ресурс	Матеріальні та фінансові активи	Інтелектуальний капітал, досвід, інформація
Фокус аналізу	Витрати, прибуток, матеріальні трансфертні ціни	Компетенції, інноваційний потенціал, клієнтський капітал
Джерело переваги	Економія на масштабах виробництва	Унікальність знань, швидкість адаптації, ноу-хау
Характер інформації	Переважно кількісна, фінансова	Поєднання якісної (soft data) та кількісної інформації
Інструменти	Розрахунок собівартості (ABC), аналіз ланцюга цінностей	Збалансована система показників (BSC), облік інтелектуального капіталу

Джерело: складено авторами.

У сучасних умовах глобалізації, штучного інтелекту, цифровізації, високої невизначеності знаннєво - орієнтований підхід робить СУО динамічним завдяки таким процесам, як: трансформація інформації у стратегічні рішення; управління інтелектуальним капіталом, облік процесів навчання. Знаннєвий підхід вимагає від СУО вимірювати швидкість освоєння компанією нових технологій чи продуктів, перетворює стратегічний управлінський облік на інтелектуальний навігатор бізнесу, де найважливішим показником ефективності є здатність підприємства капіталізувати власні знання та створювати на їх основі унікальну цінність для ринку.

Отже, можна зробити висновок, що сучасна система стратегічного управлінського обліку має бути орієнтована не стільки на процеси формування нових інформаційних потоків, скільки на їх подальшу трансформацію в організаційні знання.

Представлена на рис. 2 схема дозволяє продемонструвати загальну логіку стратегічного управлінського обліку, який формується через поєднання трьох важливих процесів: формування стратегічної облікової інформації, інтеграція її в систему внутрішньоорганізаційних знань та безпосередній процес прийняття стратегічних рішень.

Відповідно, з урахуванням знаннєво-орієнтованого підходу нами уточнено визначення стратегічного управлінського обліку. Стратегічний управлінський облік пропонуємо розглядати як *систему збору, зберігання та акумулювання інформаційних ресурсів і знань про конкурентну позицію та цілі підприємства, наміри та дії стейкхолдерів, з метою регулярного представлення зацікавленим користувачам у потрібному форматі.*

Застосування знаннєво-орієнтованого підходу дозволяє розширити межі дослідження предметної області стратегічного управлінського обліку, а також глибше обґрунтувати його роль і місце в процесах створення, формування та моніторингу корпоративної стратегії. Таким чином, ефективно працююча система стратегічного управлінського обліку дозволяє забезпечити інформацію

та знання відразу в кількох вимірах: про стейкхолдери, про ресурсний і знаннєвий потенціал підприємства і нарешті про зовнішнє середовище ведення бізнесу.

Узагальнений процес формування знань у системі стратегічного управлінського обліку можна зобразити у вигляді схеми, наведеної на рис. 2, яка дозволяє зрозуміти, яким чином здійснюється трансформація облікової інформації в знання.

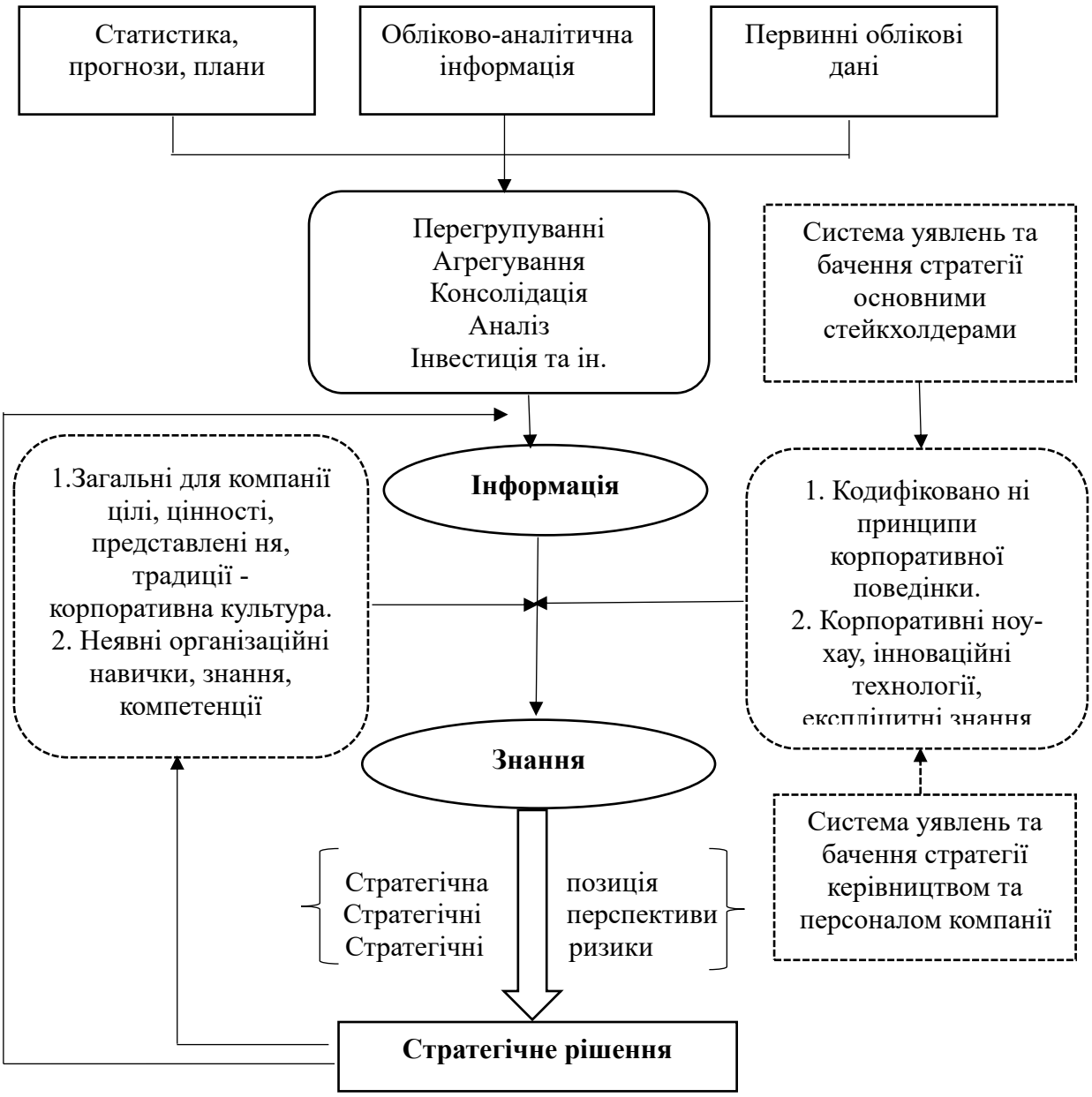


Рисунок 2. – Формування знань у системі стратегічного управлінського обліку

Джерело: складено авторами.

У сучасних умовах глобалізації, штучного інтелекту, цифровізації, високої невизначеності знаннєвий підхід робить СУО динамічним завдяки таким процесам як: трансформація інформації у стратегічні рішення; управління інтелектуальним капіталом, облік процесів навчання (Organizational Learning). Знаннєвий підхід вимагає від СУО вимірювати швидкість освоєння компанією

нових технологій чи продуктів. Знаннєвий підхід перетворює стратегічний управлінський облік на інтелектуальний навігатор бізнесу, де найважливішим показником ефективності є здатність підприємства капіталізувати власні знання та створювати на їх основі унікальну цінність для ринку.

Виходячи з викладеного вище, можна зробити висновок, що під концепцією стратегічного управлінського обліку слід розуміти сукупність основоположних принципів, методологічних припущень та підходів, об'єднаних спільним предметним змістом, що визначає дисциплінарні межі та сферу застосування поняття «стратегічний управлінський облік».

Висновки. У системі стратегічного управлінського обліку відбувається не стільки фіксація, скільки постійне оновлення, актуалізація та трансформація стратегічної облікової інформації. На цій основі зроблено висновок про неминучу інтеграцію стратегічного управлінського обліку в загальний контур корпоративного управління як системи, що породжує нові інформаційні зв'язки та, відповідно, формує нові знання про стратегію.

Проведене дослідження дозволило сформулювати сучасну концепцію стратегічного управлінського обліку, визначивши як її основні тези, так і співставивши її з останніми досягненнями у сфері економіки знань.

Відповідно, стратегічний управлінський облік тепер повинен розглядатися не тільки як система, в якій формується певний масив стратегічної облікової інформації, а й системи, що відповідно накопичує та генерує знання та породжує нові інформаційні зв'язки.

Таким чином, ефективно працююча система стратегічного управлінського обліку дозволяє забезпечити інформацію та знання відразу в декількох вимірах: про стейкхолдери, про ресурсне та знаннєвий потенціал підприємства і нарешті про зовнішнє середовище ведення бізнесу. Відповідно сформовано таке визначення стратегічного управлінського обліку – система збору, зберігання та акумулювання інформаційних ресурсів та знань про конкурентну позицію та цілі підприємства, наміри та дії стейкхолдерів, з метою регулярного представлення зацікавленим користувачам у потрібному форматі.

Разом з тим, слід визнати, що будь-які методологічні напрацювання у цій галузі наукового знання власними силами недостатні без спеціальних знань особливості бізнесу. Відповідно система стратегічного управлінського обліку має будуватися індивідуально, з урахуванням внутрішніх особливостей бізнесу та галузевої специфіки. Отримані у дослідженні результати можуть бути використані при створенні та розробці нових, а також удосконалення вже функціонуючих систем стратегічного управлінського обліку

Внесок авторів. *Акімова Н.С.: визначення концепції дослідження; підбір методів дослідження; валідація відтворюваності результатів; підготовка рукопису – первинний текст; графічне представлення результатів.*

Кащена Н.Б.: визначення концепції дослідження; підбір методів дослідження, аналіз даних; підготовка рукопису – перегляд і редагування.

Фінансування. *Автори заявляють, що дослідження виконано без зовнішнього фінансування.*

Конфлікт інтересів. *Автори заявляють про відсутність конфлікту інтересів.*

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кошець О., Мельничук В. Інформація бухгалтерського обліку для потреб стратегічного управління. *Економіка та суспільство.* 2024. (68). DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-202 (дата звернення: 10.09.2026).
2. Гринь В. П. Історичні аспекти виникнення стратегічного управлінського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2021. (1(48). С.13–19. DOI: https://doi.org/10.26642/pbo-2021-48-13-19 (дата звернення: 10.09.2026).
3. Нечипорук Н.В. Стратегічний управлінський облік у системі інформаційного простору підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2021. № 4(3). С. 21–23 DOI: https://doi.org/10.37634/efp.2021.4(3).4 (дата звернення: 10.09.2026).
4. Гайдучок Т.С., Дмитренко О.М. Використання збалансованої системи показників у стратегічному управлінському обліку підприємств. *Наукові горизонти.* 2018. № 11. С. 46–55. URL: http://ir.polissiauniver.edu.ua/bitstream/123456789/9756/3/SH_2018_11_46-55.pdf (дата звернення: 10.09.2026).
5. Шматковська Т.О., Дзямулич М.І. Стратегічний управлінський облік в умовах цифрової економіки. *Галицький економічний вісник*. 2022. Том 74. № 1. С. 61–67. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2022.01.061 (дата звернення: 10.09.2026).
6. Шмигель О. Є. Організація стратегічного управлінського обліку на підприємствах. І*нноваційна економіка.* 2019. Вип. 3-4, С. 163–167. URL: https://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/58. (дата звернення: 11.09.2026).
7. Сторожук Д. Термінологічне трактування дефініції «стратегічний облік». *Сталий розвиток економіки.* 2025. № 4 (55), С. 334–341. DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-46 (дата звернення: 12.09.2026).
8. Сиротюк Г., Янковська К. Трансформація стратегічного управлінського обліку в інноваційній економіці. *Економіка та суспільство.* 2026. № (83). DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-83-60 (дата звернення: 11.09.2026).
9. Ребрина Н. Стратегічний управлінський облік в системі прийняття ефективних управлінських рішень на підприємстві. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2023. № 4 (36). С. 34–39. DOI: https://doi.org/10.29038/2786-4618-2023-04-34-39 (дата звернення: 11.09.2026).
10. Johnson, H.Th. and Kaplan, R.S. (1987), Relevance lost. The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston, 269 p. DOI: https://doi.org/10.2308/AH-9131907 (дата звернення: 10.09.2026).

11. Simmonds, K. (1981), The Fundamentals of Strategic Management Accounting. *Institute of Cost and Management Accountants*. Vol. 59(4), pp. 26–30. URL: https://books.google.com.ua/books/about/The_Fundamentals_of_Strategic_Management.html?id=yJNjGQAACAAJ&redir_esc=y (дата звернення: 10.09.2026).

12. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємства : монографія. Тернопіль : ТНЕУ. 2014. 384 с. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/2140 (дата звернення: 10.09.2026).

13. Єршова Н. Ю. Стратегічний управлінський облік в умовах інноваційно-орієнтованої моделі економіки : монографія. Харків : ФОП Лібуркіна Л. М., 2019. 392 с.

14. Легенчук С. Ф., Завалій Т. О., Денисюк О. М. Big Data в стратегічному управлінському обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2023. Вип. 3 (56). С. 14–20. DOI: https://doi.org/10.26642/pbo-2023-3(56)-14-20 (дата звернення: 10.09.2026).

15. Семанюк В., Бандурка М. Стратегічний облік в умовах переходу до циркулярної моделі господарювання. *Вісник економіки*. 2025. Вип. 2. С. 236–246. DOI: https://doi.org/10.35774/visnyk2025.02.236 (дата звернення: 10.09.2026).

16. Мазурик В. Стратегічний облік як інформаційна платформа для ухвалення управлінських рішень в умовах невизначеності бізнес-середовища. *Вісник економіки*. 2025. № 4. С. 73–81. DOI: https://doi.org/10.35774/visnyk2025.04.073 (дата звернення: 10.09.2026).

17. Костякова А. Інтеграція ESG-звітності у стратегічний управлінський облік: концептуальна трансформація. Balanced Scorecard. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics.* 2026. 1(12), 272–284. DOI: https://doi.org/10.58423/2786-6742/2026-12-272-284 (дата звернення: 10.09.2026).

18. Зоріна О.А., Зорін А.В. Стратегічний управлінський облік та його роль в управлінському контролі: теоретичний аспект. *Науковий вісник національної академії статистики, обліку та аудиту*, 2026, № 2 (89). DOI: https://doi.org/10.31767/nasoa.2-2026.11(дата звернення: 10.09.2026).

19. Мошковська О. Місце і роль стратегічного управлінського обліку в обліковій практиці вітчизняних підприємств в умовах військових дій. *Галицький економічний вісник*. 2023. № 5 (84). С. 39–49. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.05.039 (дата звернення: 10.09.2026).

20. Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, No. 15(1/2), pp. 27–46. DOI: https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90011-I (дата звернення: 10.09.2026).

21. Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting: The emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, No. 7(3), pp. 347–366. DOI: https://doi.org/10.1006/mare.1996.0020 (дата звернення: 10.09.2026).

22. Dixon, R., & Smith, D. (1993). Strategic management accounting. OMEGA *Int. J. ofMgrat Sci.*, Vol. 21, No. 6, pp. 605-618. URL:

https://pdfcoffee.com/strategic-management-accounting-3-pdf-free.html (дата звернення: 10.09.2026).

23. Ward, K. (1992). *Strategic management accounting*. (1st ed.) England. Publisher: Routledge. P. 307. DOI: https://doi.org/10.4324/9780080937922 (дата звернення: 11.09.2026).

24. Roslender, R., & Hart, S. J. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, No. 13(2), pp. 255–277.

25. Єршова Н. Ю. Інновації стратегічного управлінського обліку. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент.* 2016. Вип. 15. С. 128–132. URL: https://jnas.nbuv.gov.ua/article/UJRN-0000567936 (дата звернення: 11.09.2026).

26. Шевчук В. Р. Еволюція і перспективи розвитку стратегічного управлінського обліку. *Вісник економічного факультету Формування ринкової економіки в Україні* : зб. наук. праць. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2014. Вип. 32. С. 166–168.

27. Kuprina, N., & Baraniuk, Kh. (2024). Strategic management accounting and strategic analysis as tools for ensuring the efficiency of business entities and their competitiveness. *Food Industry Economics*, No. 16(2), pp. 3–9. DOI: https://doi.org/10.15673/fie.v16i2.2934 (дата звернення: 11.09.2026).

28. Хомин П. Управлінський стратегічний облік як ненаукова «новизна» в обліковій теорії. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics.* 2024. No. 1(6), pp. 436–444. DOI: https://doi.org/10.58423/2786-6742/2024-6-436-444 (дата звернення: 10.09.2026).

29. CIMA Official terminology. 2005 Edition. London: CIMA Publishing, 2005. 114 p. URL: https://books.google.com.ua/books/about/Management_Accounting_Official_Terminolo.html?id=v9pQBAAAQBAJ&red (дата звернення: 10.09.2026).

30. Єршова Н. Ю. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку. *Проблеми економіки* № 1, 2017. С. 195-202 / URL: https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2017-1_0-pages-195_202.pdf (дата звернення: 10.09.2026).

REFERENCES:

1. Koshets O., & Melnychuk V. (2024). Informatsiia bukhhalterskoho obliku dlia potreb stratehichnoho upravlinnia [Accounting information for the needs of strategic management]. *Ekonomika ta suspilstvo,* no. (68). DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-202 (accessed September 10, 2026) [in Ukrainian].

2. Hryn V. P. (2021). Istorychni aspekty vynyknennia stratehichnoho upravlinskoho obliku [Historical aspects of the emergence of strategic management accounting]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 1 (48), pp. 13–19. DOI: https://doi.org/10.26642/pbo-2021-48-13-19 (accessed September 10, 2026) [in Ukrainian].

3. Nechyporuk N. V. (2021). Stratehichnyi upravlinskyi oblik u systemi informatsiinoho prostoru pidpryiemstva [Strategic management accounting in the enterprise information space system]. *Ekonomika. Finansy. Pravo*, no. 4(3), pp. 21–23. DOI: https://doi.org/10.37634/efp.2021.4(3).4 (accessed September 10, 2026) [in Ukrainian].

4. Haiduchok T. S., Dmytrenko O.M. (2018). Vykorystannia zbalansovanoi systemy pokaznykiv u stratehichnomu upravlinskomu obliku pidpryiemstv [Using a balanced scorecard in strategic management accounting for businesses]. *Naukovi Horyzonty*. no. 11, pp. 46–55. Available at: http://ir.polissiauniver.edu.ua/bitstream/123456789/9756/3/SH_2018_11_46-55.pdf (accessed September 10, 2026) [in Ukrainian].

5. Shmatkovska T. O., Dziamulych M. I. (2022). Stratehichnyi upravlinskyi oblik v umovakh tsyfrovoi ekonomiky [Strategic management accounting in the digital economy]. *Galytskyi ekonomichnyi visnyk*, vol. 74(1), pp. 61–67. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2022.01.061 (accessed September 10, 2026) [in Ukrainian].

6. Shmygel O. Ye. (2019). Organizaciya strategichnogo upravlinskogo obliku na pidpryyemstvax [Organization of strategic management accounting at enterprises]. *Innovacijna ekonomika*, no. (3–4), pp. 163–167. Available at: https://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/58 (accessed September 11, 2026) [in Ukrainian].

7. Storozhuk D. (2025). Terminolohichne traktuvannia definitsii «stratehichnyi oblik» [Terminological interpretation of the definition of „strategic accounting"]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, no. (4 (55)), pp. 334–341. DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-46 (accessed September 12, 2026) [in Ukrainian].

8. Syrotiuk H., & Yankovska K. (2026). Transformatsiia stratehichnoho upravlinskoho obliku v innovatsiinii ekonomitsi [Transformation of strategic management accounting in an innovative economy]. *Ekonomika ta suspilstvo*, no. (83). DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-83-60 (accessed September 11, 2026) [in Ukrainian].

9. Rebryna N. (2023). Stratehichnyi upravlinskyi oblik v sistemi pryniattia efektyvnykh upravlinskykh rishen na pidpryiemstvi [Strategic management accounting in the system of making effective management decisions at the enterprise]. *Ekonomichnyi Chasopys Volynskoho Natsionalnoho Universytetu Imeni Lesi Ukrainky*, no. (4), pp. 34–39. DOI: https://doi.org/10.29038/2786-4618-2023-04-34-39 (accessed September 11, 2026).

10. Johnson H. Th. and Kaplan R. S. (1987). Relevance lost. The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston, 269 p. DOI: https://doi.org/10.2308/AH-9131907 (accessed September 10, 2026).

11. Simmonds K. Strategic management accounting. *Management Accounting*. 1981. vol. 59(4). pp. 26 30. Available at: https://books.google.com.ua/books/about/The_Fundamentals_of_Strategic_Management.html?id=yJNjGQAACAAJ&redir_esc=y (accessed September 10, 2026).

12. Bruhanskyi R. F. (2014). *Oblik i analiz u systemi stratehichnoho menedzhmentu pidpryiemstva* [Accounting and analysis in the strategic management system of the enterprise] (Monograph). Available at: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/2140 (accessed September 10, 2026) [in Ukrainian].

13. Yershova N. Yu. (2019). *Stratehichnyi upravlinskyi oblik v umovakh innovatsiino-oriientovanoi modeli ekonomiky* [Strategic management accounting in the conditions of an innovation-oriented economic model]: monohrafiia. Kharkiv: FOP Liburkina L. M.

14. Lehenchuk S. F., Zavalii, T. O. and Denysiuk, O. M. (2023). Big Data v stratehichnomu upravlinskomu obliku [Big Data in strategic management accounting]. *Problemy teoriyi ta metodolohiyi bukhhalterskoho obliku, kontrolyu i analizu*, no. 3(56), pp. 14–20. DOI: https://doi.org/10.26642/pbo-2023-3(56)-14-20 (accessed September 10, 2026) [in Ukrainian].

15. Semaniuk V., & Bandurka M. (2025). Stratehichnyi oblik v umovakh perekhodu do tsyrkuliarnoi modeli hospodariuvannia [Strategic accounting in the transition to a circular economy model]. *Visnyk ekonomiky*, no. (2), pp. 236–246. DOI: https://doi.org/10.35774/visnyk2025.02.236 (accessed September 10, 2026) [in Ukrainian].

16. Mazuryk V. (2025). Stratehichnyi oblik yak informatsiina platforma dlia ukhvalennia upravlinskykh rishen v umovakh nevyznachenosti biznes-seredovyshcha [Strategic accounting as an information platform for managerial decision-making under business environment uncertainty]. *Visnyk Ekonomiky*, no. (4), pp. 73–81. DOI: https://doi.org/10.35774/visnyk2025.04.073 (accessed September 10, 2026).

17. Kostiakova A. (2026). Intehratsiia ESG-zvitnosti u stratehichnyi upravlinskyi oblik: kontseptualna transformatsiia [Integration of ESG reporting into strategic management accounting: A conceptual transformation]. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, no. 1(12), pp. 272–284. DOI: https://doi.org/10.58423/2786-6742/2026-12-272-284 (accessed September 10, 2026).

18. Zorina O. A., & Zorin A. V. (2026). Stratehichnyi upravlinskyi oblik ta yoho rol v upravlinskomu kontroli: teoretychnyi aspekt [Strategic management accounting and its role in management control: theoretical aspect]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu*, no. (2–89), pp. 144–153. DOI: https://doi.org/10.31767/nasoa.2-2026.11(accessed September 10, 2026).

19. Moshkovska O. (2023). Mistse i rol stratehichnoho upravlinskoho obliku v oblikovii praktytsi vitchyznianykh pidpryiemstv v umovakh viiskovykh dii [The place and role of strategic management accounting in the accounting practice of domestic enterprises in the conditions of military actions]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*, no. 84(5), pp. 39–49. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.05.039 (accessed September 10, 2026) [in Ukrainian].

20. Bromwich M. (1990), "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, pp. 27–46. DOI: https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90011-I (accessed September 10, 2026).

21. Lord B. R. (1996). Strategic management accounting: the emperor's new clothes? Management Accounting Research. no. 7(3), pp. 347–366. DOI: https://doi.org/10.1006/mare.1996.0020 (accessed September 10, 2026).

22. Dixon R., Smith D. Strategic management accounting. Omega, 1996, Vol. 21, №6:605-618. Available at: https://pdfcoffee.com/strategic-management-accounting-3-pdf-free.html (accessed September 10, 2026).

23. Ward K. (1992). *Strategic management accounting*. (1st ed.) England. Publisher: Routledge. P. 307. DOI: https://doi.org/10.4324/9780080937922 (accessed September 11, 2026).

24. Roslender R., & Hart S. J. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, no. 13(2), pp. 255–277.

25. Yershova N. Yu. (2016). Innovatsii stratehichnoho upravlinskoho obliku [Innovation strategic management accounting]. Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriia: Ekonomika i menedzhment, no. 15, pp. 128–132. Available at: https://jnas.nbuv.gov.ua/article/UJRN-0000567936 (accessed September 11, 2026) [in Ukrainian].

26. Shevchuk V. R. (2014). Evoliutsiia i perspektyvy rozvytku stratehichnoho upravlinskoho obliku [Evolution and prospects of strategic management accounting development]. *Formuvannia rynkovoi ekonomiky v Ukraini : Visnyk ekonomichnoho fakultetu*, no. (32), pp. 166–168 [in Ukrainian].

27. Kuprina N., & Baraniuk Kh. (2024). Strategic management accounting and strategic analysis as tools for ensuring the efficiency of business entities and their competitiveness. *Food Industry Economics*, no. 16(2), pp. 3–9. DOI: https://doi.org/10.15673/fie.v16i2.2934 (accessed September 11, 2026).

28. Khomyn P. (2024). Upravlinskyi stratehichnyi oblik yak nenaukova «novyzna» v oblikovii teorii [Strategic management accounting as an unscientific "novelty" in accounting theory]. Acta Academiae Beregsasiensis. Economicsg, vol. 6, pp. 436–444. DOI: https://doi.org/10.58423/2786-6742/2024-6-436-444 (accessed September 10, 2026).

29. CIMA. (2005). Official terminology. London: CIMA Publishing. Available at: https://books.google.com.ua/books/about/Management_Accounting_Official_Terminolo.html?id=v9pQBAAAQBAJ&red (accessed September 10, 2026).

30. Yershova N. Yu. (2017). Kontseptualni osnovy stratehichnoho upravlinskoho obliku [Conceptual foundations of strategic management accounting]. *Problemy Ekonomiky*, no. (1), pp. 195–202. Available at: https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2017-1_0-pages-195_202.pdf (accessed September 10, 2026) [in Ukrainian].