

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

САДОВСЬКА Єлизавета Михайлівна

**Стратегічний управлінський облік в
інноваційній економіці / Strategic management
accounting in the innovative economy**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Бізнес-аналітика та управління
інноваційними системами

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОБАзм-21
Е.М. Садовська

Науковий керівник:
д.е.н. проф. Бруханський Р.Ф.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:
«__» _____ 2024 р.

Завідувач кафедри
_____ Бруханський Р.Ф.

ТЕРНОПІЛЬ – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО СУЧАСНА СТРАТЕГІЧНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ	6
1.1. Еволюція управлінського обліку та передумови генерування концепції стратегічного управлінського обліку	6
1.2. Науково-теоретичні аспекти позиціонування стратегічного управлінського обліку: багатовекторність і дискусійність	11
Висновки до розділу 1	16
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ТА ФУНКЦІОНАЛЬНІ АСПЕКТИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	17
2.1. Організаційні параметри функціонального застосування стратегічного управлінського обліку	17
2.2. Варіативність і доцільність застосування методики стратегічного управлінського обліку	26
Висновки до розділу 2	31
РОЗДІЛ 3. ОПТИМІЗАЦІЯ ПАРАМЕТРІВ ЗАСТОСУВАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ІННОВАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ	33
3.1. Доцільність імплементації збалансованої системи показників у межах стратегічного управлінського обліку	33
3.2. Адаптація стратегічного управлінського обліку до умов цифрової інноваційної економіки	38
Висновки до розділу 3	42
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	43
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	48

ВСТУП

Актуальність теми. Інноваційна економіка, яка набуває все більшого поширення у світовій теорії та практиці, передбачаючи постійне технологічне вдосконалення, розвиток штучного інтелекту, генерування інновацій зумовлює трансформацію організаційно-методичного інструментарію системи управління бізнесом та його обліково-аналітичного забезпечення.

Яскравим представником сучасної системи стратегічного управління в умовах інноваційної економіки є стратегічний управлінський облік, який, не зважаючи на неоднозначність і дискусійність його науково-теоретичного обґрунтування і концептуального позиціонування, набуває все більшої практики застосування у фінансово-господарській діяльності підприємств. Без цього сучасного інноваційного інструменту важко уявити стабільний стратегічний розвиток бізнесу, який потребує більш масштабованої та структуризованої інформації, аніж це може дати традиційний бухгалтерський облік.

Проблеми науково-теоретичної ідентифікації, організаційно-методичного обґрунтування та системного позиціонування стратегічного управлінського обліку досліджували провідні українські науковці Бакулевська Л.В., Белова І.М., Бруханський Р.Ф., Верига Ю.А., Голов С.Ф., Жук В.М., Задорожний З.В., Карпенко О.В., Кудла О.М., Легенчук С.Ф., Лесняк В.В., Мних Є.В., Палюх М.С., Підлипна Р.П., Підлипний Ю.В., Пиlipенко Л.М., Пушкар М.С., Садовська І.М., Семанюк В.З., Семенець А.О., Спільник І.В., Хоменко Н.В., Хомин П.Я., Царук В.Ю., Яркова І.В. та інші. Серед зарубіжних науковців вказану проблематику досліджували Ансофф І., Барчі Ю., Бромвіч М., Бхімані Е., Грошне М., Джонсон Х., Земан З., Йохансон Х., Каплан Р., Лорд Б., Макдоннел Е.Дж., Нільссен Ф., Нортон Д., Райан Б., Рамляк Б., Репп Б., Рогошіч А., Рослендер Р., Сіммондз К., Уорд К., Рамляк Б., Херт С.Дж., Цуджі А., Шенк Дж.К. та інші.

Більшість наукових досліджень проведені на стику систем стратегічного управління та бухгалтерського обліку, власне там і зародився новий інструмент інформаційного забезпечення бізнесу – стратегічний управлінський облік.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні науково-теоретичних основ, сучасних технологічних параметрів, організаційно-методичної специфіки та проблематики практичного застосування стратегічного управлінського обліку в умовах інноваційної економіки.

Досягнення мети передбачає наступні завдання:

- 1) уточнити сучасне бачення теоретичної концептуалізації управлінського обліку та його стратегічної інтерпретації;
- 2) дослідити еволюцію управлінського обліку та виявити передумови генерування концепції стратегічного управлінського обліку;
- 3) встановити науково-теоретичні аспекти позиціонування стратегічного управлінського обліку з точки зору дискусійності його сприйняття;
- 4) уточнити організаційно-методичні основи та функціональні аспекти стратегічного управлінського обліку;
- 5) дослідити організаційні параметри функціонального застосування стратегічного управлінського обліку;
- 6) обґрунтувати доцільність імплементації збалансованої системи показників у межах стратегічного управлінського обліку;
- 7) проаналізувати вектори адаптації стратегічного управлінського обліку до умов цифрової інноваційної економіки.

Об'єктом дослідження є система обліково-аналітичного забезпечення управлінського персоналу ТОВ «ДУОТЕТ» м. Рівне.

Предметом дослідження є науково-теоретичні основи та організаційно-методологічні параметри моделі стратегічного управлінського обліку в умовах інноваційної економіки.

Методи дослідження. У процесі виконання кваліфікаційного дослідження використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів дослідження, зокрема: аналізу; синтезу; аналогії; абстрагування; індукції; дедукції; системного аналізу; історичного аналізу; аналітичних розрахунків; монографічний.

Наукова новизна одержаних результатів зводиться до уточнення ряду науково-теоретичних положень і певних організаційно-методологічних аспектів

застосування стратегічного управлінського обліку в умовах інформаційного та технологічного прогресу інноваційної економіки.

Практичне значення одержаних результатів зводиться до можливості певних трансформацій організації та методики стратегічного управлінського обліку з метою підвищення ефективності обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного управління інноваційного підприємства.

Апробація результатів дослідження. Науково-теоретичні положення проведеного дослідження апробовано на XIII Національній науково-практичній конференції «Освіта, наука, бізнес, енергетичні технології: сучасний стан, проблеми та перспективи» (м. Тернопіль, ЗУНУ, 31 травня 2024 р.) та XIV Національній науково-практичній конференції «Сучасні аспекти та перспективні напрямки розвитку науки і бізнесу» (м. Тернопіль, ЗУНУ, 14 листопада 2024 року).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО СУЧАСНА СТРАТЕГІЧНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ

1.1. Еволюція управлінського обліку та передумови генерування концепції стратегічного управлінського обліку

В умовах сучасної модернізації економіки України сьогодні жоден суб'єкт підприємницької діяльності, незалежно від властивої йому форми власності й застосованої організаційно-правової форми ведення бізнесу, не володіє жодною можливістю адекватного функціонування без належного рівня інформаційного забезпечення про наявний спектр і взаємодію внутрішніх і зовнішніх чинників, які синергійно визначають специфіку його діяльності.

Динамічні трансформації в організації бізнесу, системі оподаткування, соціальній політиці, енергетичній безпеці, застосовуваних нових технологіях виробництва, системі мотивації праці тощо значним чином стимулюють ситуацію невизначеності в прийнятті рішень, а ціна необґрунтованого управлінського рішення обходиться надто дорого.

На певному історичному етапі розвитку фінансово-економічної системи менеджери зрозуміли, що інформаційного пакету, який надається фінансовою службою підприємства, тобто в першооснові – системою фінансового обліку, недостатньо для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Основною причиною такого стану справ доцільно визнати надто консервативний підхід облікової служби до формування інформації, який зосереджується передусім на забезпеченні її точності та надійності, однак жертвує її оперативністю.

Однак, якщо у ситуації позиціонування підприємства у діловому світі, дотриманні вимог державної політики, чинного законодавства тощо, фактичної інформації, відображеної у фінансовій звітності, достатньо, то для прийняття оперативних рішень у мінливому економічному середовищі, її, по-перше, надто мало, а, по-друге, вона є застарілою.

Щоб гарантувати сучасній системі менеджменту підприємства належний рівень інформаційного забезпечення, суб'єкти формування інформаційного масиву (облікова служба, фінансова служба, аналітична служба і т.д.) повинні генерувати спектр корисної та своєчасної інформації, причому досить деталізованої та у векторах тактичного і стратегічного рівнів. Власне цим і займається управлінський облік.

У сучасних умовах панування глобальної та конкурентної економіки управлінський облік став універсальним інструментом для забезпечення необхідної інформаційної підтримки управлінських дій у всіх функціях стратегії, планування, контролю та координації. Функції управлінського обліку полягають у накопиченні, класифікації та узагальненні в зрозумілій формі інформації, необхідної для планування, прийняття рішень, контролю за окремими формами і методами регулювання господарської діяльності.

Зв'язки управлінського обліку з системою бухгалтерського (фінансового) обліку, планування, контролю і, опосередковано, з мотивацією та регулюванням формують замкнутий цикл із прямою передачею та зворотним зв'язком.

Управлінський і фінансовий облік мають як специфічні, так і загальні ознаки. Зокрема, до видових характеристик належать призначення; регулювання; типові об'єкти дослідження; орієнтування в часовому аспекті; взаємозв'язок з суміжними управлінськими функціями; релевантність за видами діяльності; облікові принципи; методологічні параметри застосування; спектр користувачів облікової інформації; структура звітних форм; використовувані вимірники; публічність інформації; рівень достовірності інформації; моніторинг та оцінка відповідності в реальному часі тощо.

Серед типових ознак схожості управлінського та фінансового обліку варто відзначити: 1) єдина система первинної документації; 2) аналогічна система комп'ютеризованої обробки даних; 3) загальна спрямованість в забезпеченні супроводу управлінських дій і рішень; 4) ідентичне професійна сфера.

Еволюційне становлення управлінського обліку за нашими міркуваннями доцільно розмежувати у розрізі 5 концептуальних рівнів:

Таблиця 1.1

Позиціонування управлінському обліку в протигагу фінансовому
(ідентифікація спільних і відмінних ознак)

Типові спільні ознаки	Відмінні ознаки
1) єдина система первинної документації;	1) призначення;
	2) регулювання;
2) аналогічна система комп'ютеризованої обробки даних;	3) типові об'єкти дослідження;
	4) орієнтування в часовому аспекті;
3) загальна спрямованість в забезпеченні супроводу управлінських дій і рішень;	5) релевантність за видами діяльності;
	6) облікові принципи;
	7) структура звітних форм;
4) ідентичне професійна сфера застосування.	8) взаємозв'язок з суміжними управлінськими функціями;
	9) методологічні параметри застосування;
	10) спектр користувачів облікової інформації;
	11) використовувані вимірники;
	12) публічність інформації;
	13) рівень достовірності інформації;
	14) моніторинг та оцінка відповідності в реальному часі.

- рівень 1 – започаткування теоретичного обґрунтування управлінського обліку в інтерпретації обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції (середина ХІХ століття);
- рівень 2 – позиціонування управлінського обліку в якості самостійної відокремленої облікової підсистеми за наслідками функціональної диференціації двох бухгалтерських служб – фінансової (обов'язкової,

традиційної) та управлінської (додаткової, креативної), посилення управлінської орієнтації облікової системи (початок ХХ століття);

Таблиця 1.2

Етапи еволюційного становлення управлінського обліку
в світовій теорії та практиці

Етап	Період	Змістова характеристика
1	середина XIX століття	започаткування теоретичного обґрунтування управлінського обліку в інтерпретації обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції;
2	початок ХХ століття	позиціонування управлінського обліку в якості самостійної відокремленої облікової підсистеми за наслідками функціональної диференціації двох бухгалтерських служб – фінансової (обов'язкової, традиційної) та управлінської (додаткової, креативної), посилення управлінської орієнтації облікової системи;
3	середина ХХ століття	популяризація управлінського обліку і розширення повноважень та функціональних сфер його застосування, зокрема концептуалізація обліку за центрами відповідальності, калькулювання за нормативними витратами;
4	друга половина ХХ століття	управлінський облік ідентифікується учасником і виконавцем управлінської тактики і стратегії, генеруються нові підходи до обліку витрат, зокрема неповної собівартості;
5	кінець ХХ століття	виділення функціональної підсистеми управлінського обліку – стратегічного управлінського обліку, модернізація обліково-аналітичного забезпечення систем управління тактичного і стратегічного рівнів, аналіз зовнішнього середовища підприємства.

- рівень 3 – популяризація управлінського обліку і розширення повноважень та функціональних сфер його застосування, зокрема концептуалізація обліку за центрами відповідальності, калькулювання за нормативними витратами (середина ХХ століття);
- рівень 4 – управлінський облік ідентифікується учасником і виконавцем управлінської тактики і стратегії, генеруються нові підходи до обліку витрат, зокрема неповної собівартості (друга половина ХХ століття);
- рівень 5 – виділення функціональної підсистеми управлінського обліку – стратегічного управлінського обліку, модернізація обліково-аналітичного забезпечення систем управління тактичного і стратегічного рівнів, аналіз зовнішнього середовища підприємства (кінець ХХ століття).

До спектру основних передумов генерування концепції стратегічного управлінського обліку в світовій теорії і практиці вважаємо доцільним віднести наступні:

- 1) теоретична концептуалізація стратегічного менеджменту, усвідомлена і визнана більшістю теоретиків і практиків;
- 2) практичне застосування більшістю прогресивних підприємств методики стратегічного управління;
- 3) загострення конкурентної боротьби на національних і світових ринках;
- 4) глобалізація фінансово-економічного простору;
- 5) актуалізація стратегічних векторів функціонування підприємств.

1.2. Науково-теоретичні аспекти позиціонування стратегічного управлінського обліку: багатовекторність і дискусійність

Сучасні тенденції науково-теоретичного обґрунтування стратегічного управлінського обліку, на жаль, вказують на відсутність концептуально чіткої та однозначної його ідентифікації. Частина науковців є прихильниками стратегічно орієнтованої моделі управлінського обліку, окремі наголошують на недостатній його обґрунтованості та недоцільності практичного застосування, виступають за припинення використання у більшості підприємств будь-яких моделей обліку, окрім консервативного бухгалтерського.

Позиція останніх є, на нашу думку, надто критичною і традиційною. Вони ж не заперечують потреби стратегічного управління в інформаційному супроводі та обліково-аналітичному забезпеченні, а як же ці запити задовільнить облік у його традиційному сприйнятті?

Питання в іншому. Як трактувати стратегічний управлінський облік? Тут доцільним є вивчення і моніторинг трактувань провідних українських і зарубіжних науковців і практиків.

Законодавчого тлумачення дефініції «стратегічний управлінський облік» в Україні не існує. Тому доцільно звернутися до ідентифікації цього поняття зарубіжними професійними організаціями.

Наприклад, одним із найбільш фахових, визнаних і статусних професійних організацій у сфері обліку – Інститутом сертифікованих управлінських бухгалтерів (СІМА) трактується поняття стратегічного управлінського обліку як «форма управлінського обліку, в якій акцент робиться на інформації, що відноситься до зовнішніх факторів по відношенню до підприємства, а також на нефінансову та внутрішньостворену інформацію» [46, с. 54].

Проведений аналіз інтерпретації поняття «стратегічний управлінський облік», сформульованого провідними українськими вченими у сфері наукового дослідження проблематики обліково-аналітичного та інформаційного забезпечення стратегічного управління, доводить існування різноманітних

підходів науковців щодо позиціонування стратегічного управлінського обліку, передусім, спричинених застосуванням різних аспектів його реалізації.

Систематизацію тлумачень можна провести наступним чином:

Група науковців № 1:

Бакулевська Л.В., Верига Ю.А., Голов С.Ф., Жук В.М., Карпенко О.В., Кудла О.М., Лесняк В.В., Мних Є.В., Підлипна Р.П., Підлипний Ю.В., Пилипенко Л.М., Семенець А.О., Спільник І.В., Хоменко Н.В., Царук В.Ю., Яркова І.В. – вони визначають стратегічний управлінський облік як: систему обліку; інформаційну систему; інформаційно-обчислювальну систему; систему обґрунтування рішень; систему формування стратегічної інформації; систему збору й узагальнення інформації; обліково-аналітичну систему; систему моніторингу зовнішніх ризиків.

Група науковців № 2:

Бруханський Р.Ф., Дерій В.А., Задорожний З.В., Крупка Я.Д., Легенчук С.Ф., Назарова І.Д., Палюх М.С., Садовська І.М., Семанюк В.З., Шмигель О. – вони позиціонують стратегічний управлінський облік як стратегічно орієнтовану підсистему управлінського обліку.

Окремо доцільно звернути увагу тлумачення стратегічного управлінського обліку зарубіжними науковцями:

Всесвітньо відомі дослідники стратегічного менеджменту Ансофф І. та Макдоннел Е.Дж. вказують, що «у ранні періоди розвитку стратегічного планування було виявлено, що екстраполяція облікової інформаційної системи, що типово використовується на фірмі, була неадекватною та вводила в оману відносно прогнозування продуктивності в турбулентному середовищі» [41, с. 127].

Підтверджуючи те, що управлінський облік не забезпечує достатньої та належної підтримки в прийнятті стратегічних управлінських рішень, Барчі Ю., Грошне М. і Земан З., вказують – «окремі інструменти управлінського обліку, такі як СВР-аналіз, економічне планування, аналіз відхилень, не були розроблені для довгострокових цілей і рішень» [42, с. 12].

Рамляк Б. і Рогошіч А. аргументують, що «традиційна система управлінського обліку не прагне адаптуватись до довгострокової, орієнтованої на майбутнє позиції, і не характеризує маркетингові або конкурентні позиції підприємства» [51, с. 95].

Цуджі А. робить висновки, що «стратегічний управлінський облік є методом створення змін в управлінських схемах на основі облікових технологій з метою ефективного застосування до змін зовнішнього бізнес-середовища» [57, с. 130].

Джонсон Х.Т. і Каплан Р.С. наголошують на «остаточній втраті релевантності інформації, що формується у системі управлінського обліку в його традиційній формі» [48, с. 22]

Бромвіч М. обґрунтовує «безпосередню роль стратегічного управлінського обліку в подоланні існуючої інформаційної кризи стратегічного управління і наголошує на необхідності більш активного залучення бухгалтерів на підприємствах до цього виду діяльності» [2, с. 28–30]

Бромвіч М. визначає категорію стратегічного управлінського обліку як «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» [44, с. 28].

Рослендер Р. і Херт С.Дж. розглядають стратегічний управлінський облік у поєднанні з маркетингом, а саме як «підхід до облікового забезпечення стратегічного управління, що формується інтеграцією управлінського обліку і маркетингу» [52, с. 259].

Сіммондз К. популяризував у своїх наукових працях поняття стратегічного управлінського обліку і визначав його як «надання й аналіз даних управлінського обліку про бізнес і його конкурентів для використання у розробці й моніторингу бізнес-стратегії» [54, с. 26].

Бхімані Е. разом з Бромвіч М. визначають вектори розширення системи управлінського обліку з орієнтацією на стратегію, а саме – «спочатку потрібно, щоб витрати були інтегровані у стратегію, використовуючи різноманітний аналіз

стратегічних витрат, це в свою чергу забезпечить узгодження витрат зі стратегією, при цьому слід виявити загальний спосіб структуризації витрат конкурентів і моніторити зміни у них з часом» [43, с. 127].

Шенк Дж.К. наголошував на недосконалості облікової системи стосовно менеджменту стратегічних витрат і доводив необхідність «удосконалення класичної моделі обліку витрат у зв'язку з необхідністю інформаційного забезпечення стратегічного аналізу» [53, с. 50–62].

Власне Шенк Дж.К. і запропонував для практичної реалізації «концепцію стратегічного управління витратами» – нову парадигму менеджменту тактичних і стратегічних витрат.

Лорд Б.Р. дійшов висновків про «відсутність розвинених теоретичних засад стратегічного управлінського обліку, підтверджених відсутністю комплексних систем на підприємствах» [49, с. 363].

А от Нільссен Ф. і Репп Б. безпосередньо вказують, що «стратегічний управлінський облік є одним із напрямів дослідження систем управління зі стратегічної точки зору, особливістю якого є акцент на ідеї, що системи управління мають забезпечувати інформацію про структуру витрат, ринки товарів та стратегії конкурентів фірми» [50, с. 72].

Більшість сучасних науковців, приміром, Тіллманн К. і Годдард А., трактують «стратегічний управлінський облік в якості системи, яка забезпечує обліково-інформаційну підтримку системи стратегічного управління на підприємствах» [56, с. 80].

Погоджуємось з твердженням Бруханського Р.Ф., що «надмірна багатовекторність у трактуванні сутності стратегічного управлінського обліку порушує базові параметри терміну «облік» і в результаті створення нових метафізичних конструкцій перешкоджає розвитку теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку в цілому» [7, с. 29].

Підводячи підсумки моніторингу і аналізу концептуальних трактувань поняття стратегічного управлінського обліку у світовій і вітчизняній практиці, а також сучасне позиціонування його функціональності при практичному

застосуванні у підприємницькій діяльності вважаємо доцільним окреслити його параметри наступним чином: стратегічний управлінський облік – це стратегічно орієнтована підсистема управлінського обліку, яка фокусується на ідентифікації, фіксації, обробці, трансформації та презентації інформаційного масиву у вигляді стратегічних управлінських звітів про комплекс ресурсів підприємства та ефективність їхнього використання, обсяг і структуру затрат, результати діяльності підприємства з метою задоволення інформаційних запитів системи стратегічного менеджменту.

ВИСНОВКИ ДО РОЗІДЛУ 1

1. В умовах сучасної модернізації економіки України сьогодні жоден суб'єкт підприємницької діяльності, незалежно від властивої йому форми власності й застосованої організаційно-правової форми ведення бізнесу, не володіє жодною можливістю адекватного функціонування без належного рівня інформаційного забезпечення про наявний спектр і взаємодію внутрішніх і зовнішніх чинників, які синергійно визначають специфіку його діяльності.

2. На певному історичному етапі розвитку фінансово-економічної системи менеджери зрозуміли, що інформаційного пакету, який надається фінансовою службою підприємства, тобто в першооснові – системою фінансового обліку, недостатньо для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Основною причиною такого стану справ доцільно визнати надто консервативний підхід облікової служби до формування інформації, який зосереджується передусім на забезпеченні її точності та надійності, однак жертвує її оперативністю.

3. Однак, якщо у ситуації позиціонування підприємства у діловому світі, дотриманні вимог державної політики, чинного законодавства тощо, фактичної інформації, відображеної у фінансовій звітності, достатньо, то для прийняття оперативних рішень у мінливому економічному середовищі, її, по-перше, надто мало, а, по-друге, вона є застарілою.

4. У сучасних умовах панування глобальної та конкурентної економіки управлінський облік став універсальним інструментом для забезпечення необхідної інформаційної підтримки управлінських дій у всіх функціях стратегії, планування, контролю та координації. Функції управлінського обліку полягають у накопиченні, класифікації та узагальненні в зрозумілій формі інформації, необхідної для планування, прийняття рішень, контролю за окремими формами і методами регулювання господарської діяльності.

5. Законодавчого тлумачення дефініції «стратегічний управлінський облік» в Україні не існує. Сучасні тренди науково-теоретичного обґрунтування стратегічного управлінського обліку, на жаль, вказують на відсутність концептуально чіткої та однозначної його ідентифікації.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ТА ФУНКЦІОНАЛЬНІ АСПЕКТИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Організаційні параметри функціонального застосування стратегічного управлінського обліку

Типові представники наукової спільноти і професійних організацій як національного, так і світового рівнів, на певному етапі значною мірою піддали сумніву та розкритикували традиційні фінансові показники, які формуються традиційною системою фінансового обліку, стверджуючи, що це несправедливо, оскільки інвестори та акціонери дивляться на майбутні доходи, тоді як фінансові звіти зосереджені на результатах минулих періодів та фактичному фінансовому стані підприємства. Такий обліково-аналітичний підхід стосується індикаторів, орієнтованих на минуле, що робить їх абсолютно некорисними з позицій стратегічного управління.

Стратегічний же управлінський облік у протилежність фінансовому обліку використовує спектр методів стратегічного спрямування та адекватний набір специфічних технік і методологій:

- методики контролю конкурентної позиції;
- відстеження тенденцій у розрізі системи параметрів і ознак;
- методики динамічних змін вартості підприємства;
- методики стратегічного ціноутворення;
- методики розрахунку собівартості та калькулювання;
- методики стратегічного і тактичного позиціонування;
- методики стратегічного планування;
- методики гнучкого бюджетування;
- системи застосування збалансованих показників;
- методики стратегічного аналізу;
- методики системного аналізу;

- методики моделювання доданої вартості;
- методики розрахунку індикаторів, що відстежують необхідність зміни стратегії;
- методики формування комплексу індикаторів для відстеження проблем;
- застосування сигнальних документів.

Ретроспективні методи аналізу економіки окремих підприємств в більшості випадків не допомагають виявити контрольовані та неконтрольовані фактори, які б суттєво вплинули на економічне становище підприємства в найближчому та віддаленому майбутньому. Тому вкрай важливо мати управлінські й організаційні моделі, які дозволять належним чином оцінити окремі підприємства та сектори економіки, а також потенціал економічного розвитку за певної стратегії економіки.

Сьогодні типовим спектром питань стратегічного управлінського обліку доцільно вважати планування і бюджетування, при цьому рішення повинні стосуватись не окремих подій, а діяльності підприємства в комплексі.

Поява проблемних управлінських акцентів, переважно, пов'язана з певними ситуаціями, такими як відхилення від бажаної моделі, нові умови діяльності, наявність альтернативних режимів, пропозиції, які можуть здатися не вигідними для бізнесу, неадекватний вплив державної політики тощо. Як і існуючі проблеми, вони пов'язані зі стратегічним, тактичним і оперативним рівнями прийняття рішень.

Рішення, які генерують та фокусують проблеми в управлінні, можуть стосуватися, насамперед:

- пропозицій, які спонукають виробляти продукцію за цінами, нижчими собівартості, враховуючи наявні незадіяні потужності;
- у зв'язку зі зміною зовнішнього середовища виникає необхідність зміни виробничої програми;
- при дилемі заміни діючого обладнання на нове, більш продуктивне;
- в рамках альтернативного вибору купувати комплектуючі вироби або виготовляти їх самостійно;

- при прийнятті рішення про вилучення продукції з переліку доцільних до виробництва і реалізації;
- у виборі між придбанням нового обладнання та капітальним ремонтом існуючого обладнання;
- наслідків реструктуризації сегментів ринку.

Таким чином, підприємствах рекомендується застосовувати різні методи та техніки стратегічного управлінського обліку при визначенні обсягу і структури витрат, обсягів і динаміки результатів господарської діяльності, плануванні, прогнозуванні і т.д.

Організаційним периметром застосування стратегічного управлінського обліку у межах конкретного підприємства є:

- процес створення різноманітних показників розв’язання управлінських проблем;
- постановка задач шляхом систематизації планової, облікової та аналітичної інформації;
- склад обліково-економічних відділів апарату управління підприємства;
- окреслення функціональної приналежності відділів апарату управління;
- людська праця, задіяна в обробці інформації, внутрішньому контролі, а також перевірці показників;
- організаційно-правові та технічні умови діяльності.

Таким чином, спектр об’єктів організаційного застосування стратегічного управлінського обліку міститиме:

- номенклатуру інформації, що відображається у комплексі облікових і звітних носіїв;
- структуру інформаційного масиву, який підлягає контрольній-аналітичній обробці;
- систему носіїв інформації;
- рух інформаційних потоків;
- елементи технічного супроводу;
- засоби трансформації інформації;

- засоби передачі інформації;
- програмне забезпечення;
- інтелектуальний ресурс, пов'язаний з обробкою інформації.



Рис. 2.1. Організаційний периметр застосування стратегічного управлінського обліку у межах конкретного підприємства

Організація бухгалтерського обліку залежить від ознайомлення з технологією виробництва, структурою підприємства (інформаційні зв'язки, що лежать в основі визначення центрів відповідальності та їх поєднання).

Організаційні аспекти, пов'язані зі стратегічним управлінським обліком на конкретному підприємстві включають в себе організацію технологічного процесу збору, реєстрації, накопичення та трансформації інформації у розрізі

певної системи показників і налаштування технології та організації діяльності виконавців за видами робіт.



Рис. 2.2. Спектр об'єктів організаційного застосування стратегічного управлінського обліку

Оскільки технологічний процес перетворення планової, фінансової і аналітичної інформації складається з великого комплексу первинних, поточних і підсумкових звітів, процес організації стратегічного управлінського обліку виявляється дуже складний, але вкрай необхідний для більшості вітчизняних підприємств. Крім поточного контролю, здійснюваного в процесі виробництва між конкретними відділами або підрозділами підприємства і бухгалтерським відділом, надзвичайно важливим доцільно визнати контроль показників

виробничо-господарської та фінансової діяльності за певний період (день, тиждень, декада, місяць, квартал, півріччя, рік).

У результаті, наприклад, динаміку сплати кожного окремого податку до бюджетів та позабюджетних фондів можна відслідкувати на підставі податкової звітності. У статистичних звітах розкривається ресурсна забезпеченість, в тому числі чисельність і кваліфікація робітників, динаміка випуску і реалізації продукції, а також витрати підприємства.

Звіти в управлінському обліку повинні охоплювати постійні та змінні витрати фірми, визначення граничного доходу та інші показники, які цікавлять керівництво (операційний леверидж, точка беззбитковості, еластичність витрат, запас міцності тощо).

Належний рівень організації стратегічного управлінського обліку повинен передбачати певні етапи його формування.

На першому рівні організаційного формування системи стратегічного управлінського обліку в межах конкретного підприємства треба провести підготовчу роботу. У межах цього етапу доцільно проаналізувати існуючу систему управлінського обліку на підприємстві, виявити недоліки, обґрунтувати доцільність імплементації моделі стратегічного управлінського обліку. При цьому доцільно усвідомлювати, що підготовча стадія не може бути провідним і найбільш критичним етапом життєвого циклу стратегічного управлінського обліку. Тому можна рекомендувати, щоб після проходження циклу один раз на підприємстві, на основі зворотного зв'язку та набутого досвіду можна було б здійснити подальший прогрес і впровадження стратегічного управлінського обліку. Якщо після аналізу реальної практики бухгалтерського обліку на підприємстві буде виявлено, що на даний момент організація не відчуває потреби в стратегічному управлінському обліку, то цю техніку також можна застосувати знову через деякий час, починаючи з підготовчого етапу.

У сучасних суб'єктах господарювання створення стратегічного управлінського обліку не здійснюється з нуля, тому що було б нерозумно переосмислювати планування, економіку та бухгалтерський облік, які вже є в

організації. Тобто це має бути не створення, а реорганізація управлінського обліку. І щоб реорганізація пройшла максимально успішно, потрібно почати з аналізу існуючої підсистеми управлінського обліку.

Початкові заходи проведення такого аналізу:

- аналіз існуючих у підприємстві систем бухгалтерського обліку;
- аналіз чинної облікової політики;
- аналіз ефективності обраних методів отримання інформації для цілей прийняття управлінських рішень;
- аналіз практики формування й оцінки управлінської звітності;
- аналіз якості інформації у фінансових звітах;
- аналіз структури фінансово-економічної служби підприємства;
- аналіз ефективності роботи облікової служби підприємства;
- аналіз ролі облікової служби в системі управління підприємством;
- аналіз тактичного і стратегічного планування;
- аналіз наявності стратегій розвитку бізнесу.

Проведений аналіз дозволить скласти основу концептуальної моделі стратегічного управлінського обліку в межах підприємства.

Подальшими етапами є:

- розробка моделі стратегічного управлінського обліку;
- впровадження моделі стратегічного управлінського обліку;
- експлуатація моделі стратегічного управлінського обліку.

Їхнє використання може неодноразово здійснюватися підприємством залежно від зміни його цілей і завдань.

Основним процесом формування системи стратегічного управлінського обліку є визначення її структури, що включає:

- встановлення взаємозв'язків між структурними сегментами, що діють у рамках стратегічного управлінського обліку;
- штатне забезпечення служби стратегічного управлінського обліку;
- технічне обслуговування системи стратегічного управлінського обліку.

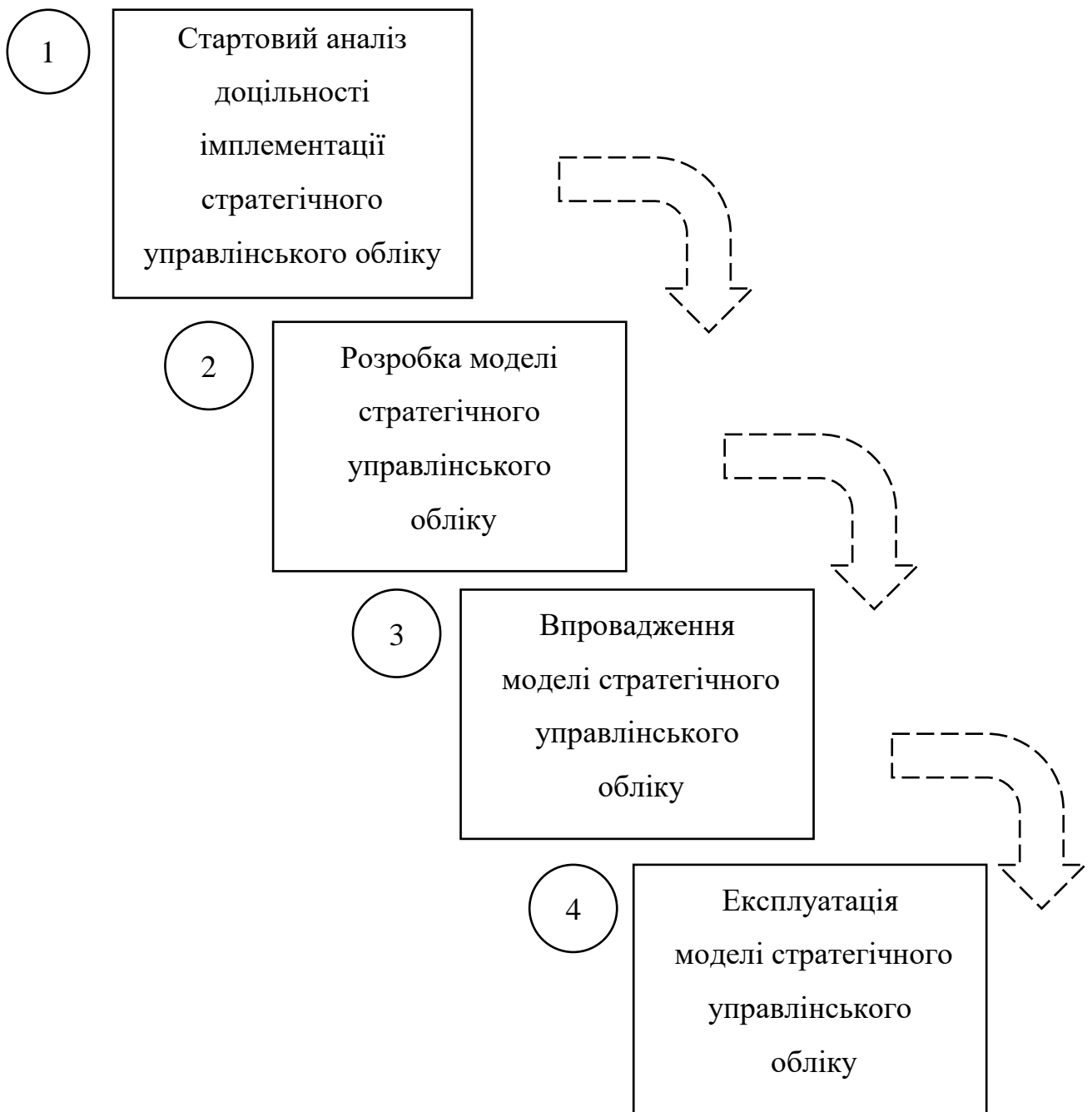


Рис. 2.3. Етапність формування та організації концептуальної моделі стратегічного управлінського обліку в межах підприємства

Ще одним важливим кроком для побудови системи стратегічного управлінського обліку є створення її моделі, яка включає: створення моделі застосування стратегічного управлінського обліку на основі розроблених технологій стратегічного управлінського обліку; визначення методик, форм,

індикаторів стратегічного управлінського обліку; розвиток інформаційних потоків через центри відповідальності.

Таким чином, імплементація моделі стратегічного управлінського обліку дозволить керівнику підприємства:

- 1) забезпечити ефективне управління бізнесом шляхом надання інформації про виконання стратегії, цільові показники та дані прогнозних показників;
- 2) сприяти пристосуванню бізнес-процесів підприємства до змін ринкових умов, законодавчих актів, інших як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, що здійснюють вплив на діяльність підприємства;
- 3) сприяти підвищенню рентабельності, економічної ефективності та конкурентних переваг;
- 4) оптимізувати внутрішні бізнес-процеси;
- 5) посилити оперативний моніторинг ключових видів діяльності через показники, які характеризують отримані чи очікувані результати;
- 6) оптимізувати контроль витрат на виробництво та реалізацію товарів;
- 7) посилити вплив на ціну кінцевого продукту відповідно до потреб споживачів шляхом маркетингових досліджень;
- 8) закріпити впровадження бізнес-процесів і сфер відповідальності певних служб за конкретними виконавцями;
- 9) активізувати синергію важелів управління підприємством;
- 10) регулювати взаємодію сфер відповідальності у розрізі бізнес-процесів з оцінкою їх ефективності;
- 11) застосовувати адекватну мотивацію персоналу з підвищенням системи контролю досягнення цілей;
- 12) підвищити конкурентоспроможність на внутрішніх і зовнішніх ринках;
- 13) стимулювати інноваційне просування підприємства, використовувати передові методи в рамках бізнес-процесів;
- 14) чітко визначити цілі для досягнення стратегічної мети;
- 15) коригувати стратегію розвитку бізнесу з врахуванням інтересів власників, керівників, менеджерів, контролюючих органів, стейкхолдерів.

2.2. Варіативність і доцільність застосування методики стратегічного управлінського обліку

Зважаючи на те, що науковою спільнотою досі не знайдено єдиної думки щодо чіткого і однозначного трактування дефініції «стратегічний управлінський облік», питання окреслення методичних інструментів його застосування перебуває у стані ще більшої невизначеності.

Найбільш популярними інструментами стратегічного управлінського обліку, що обґрунтовуються науковцями-теоретиками та підтримуються практиками, доцільно вважати:

- 1) атрибутивне калькулювання;
- 2) бенчмаркінг;
- 3) бюджетування вартості бренду;
- 4) збалансована система показників;
- 5) калькулювання на основі вартісних ланцюжків;
- 6) калькулювання на основі діяльності;
- 7) калькулювання на основі життєвого циклу;
- 8) калькулювання на основі якості;
- 9) моніторинг вартості бренду;
- 10) моніторинг конкурентних позицій;
- 11) облік споживачів;
- 12) оцінка конкурентних витрат;
- 13) оцінка стану конкурентів;
- 14) стратегічне калькулювання;
- 15) стратегічне ціноутворення;
- 16) таргет-калькулювання (таргет-костинг);
- 17) управлінський облік навколишнього середовища;

Спектр вище перерахованих інструментів стратегічного управлінського обліку сприяє формуванню стратегічного обліково-інформаційного середовища як основи для генерування та реалізації стратегії ведення бізнесу.

Основними характеристиками вказаних інструментів стратегічного управлінського обліку є наступні:

Атрибутивне калькулювання / *Attribute costing* – оцінюється вартість конкретного продукту адекватно атрибутам, визначеним взаємодією з клієнтами: операційна продуктивність; надійність; гарантії постачань; післяреалізаційне обслуговування і т.д.

Бенчмаркінг / *Benchmarking* – порівнюються результати діяльності підприємства з результатами інших підприємств для впровадження в практику передового досвіду успішного функціонування.

Бюджетування вартості бренду / *Brand value budgeting* – використовується вартість бренду як основа прийняття управлінських рішень при розподілі ресурсів з метою посилення позиціонування бренду.

Збалансована система показників / *Balanced scorecard* – нестандартна і унікальна інформаційна система, створена для управління спектром основних бізнес-процесів на основі диференціації центрів відповідальності і моніторингу цільових показників.

Калькулювання на основі діяльності / *Activity based costing* – формує облік витрат за видами діяльності, розподіляючи їх за факторами відповідно обсягам і структурі ресурсів, спожитих у процесі виробництва продукції.

Калькулювання на основі життєвого циклу / *Life cycle costing* – моделює ситуацію, коли обсяг вартості продукту повинен консолідувати весь спектр витрат протягом проходження всіх етапів його життєвого циклу, включаючи ідею, концептуалізацію, розробку, виробництво, маркетинг, рекламу і т.д.).

Калькулювання на основі вартісних ланцюжків / *Value chain costing* – передбачає специфічне калькулювання обсягу витрат з метою задоволення запитів системи стратегічного менеджменту, в основі якого – ідентифікація вартісних ланцюжків і диференціація первинних і допоміжних видів діяльності.

Калькулювання на основі якості / *Quality costing* – пропонує розподіляти витрати у розрізі видів діяльності, пов'язаних із забезпеченням якісних показників, на 3 види: профілактика, моніторинг, витрати з усунення браку.

Моніторинг вартості бренду / Brand value monitoring – передбачає фінансову оцінку бренду за рахунок моніторингу факторів його позиціонування на ринку, зокрема за показниками лідерства, стабільності, частки володіння ринком, інтернаціональності, тенденцій розвитку, підтримки і захисту в поєднанні з аналізом динаміки дохідності бренду.

Моніторинг конкурентних позицій / Competitive position monitoring – базується на використанні аналізу ринкової стратегії підприємства та аналізі позицій конкурентів у аналогічній сфері діяльності/галузі за допомогою оцінки тенденцій і динаміки обсягу продажів, структури собівартості, рентабельності ведення бізнесу в цілому.

Облік споживачів / Customer accounting – досягається оцінюванням обсягу прибутку та аналізом структури витрат, згенерованих у розрізі окремих клієнтських сегментів.

Оцінка конкурентних витрат / Competitor cost assessment – проводиться шляхом моніторингу та оцінювання обсягу і структури витрат конкурентів відносно стратегічних бізнес-одиниць. Інформація в даному випадку формується безпосереднім спостереженням, або залучається від спільних ділових партнерів чи конкурентів.

Оцінка стану конкурентів / Competitor performance – проводиться комплексним оцінюванням стану конкурентів з використанням комплексу показників, відображених у публічній звітності з диференціацією базових конкурентних переваг.

Стратегічне калькулювання / Strategic costing – специфічна методика, при якій стратегічна та маркетингова інформація про обсяг витрат, структурно диференційований за стратегічними бізнес-одиницями, використовується для формування і коригування стратегії щодо забезпечення сталих конкурентних переваг у веденні бізнесу.

Стратегічне ціноутворення / Strategic pricing – аналізується вплив стратегічних факторів на реалізацію політики ціноутворення, фокусуючи при цьому увагу на динаміці та еластичності цін та зростанні частки ринку.

Таргет-калькулювання / Target costing – специфічно налаштоване калькулювання, яке передбачає моніторинг встановлення цілей, розробку низки заходів для оптимізації обсягу і структури собівартості продукції, урахування параметрів впливу на співвідношення «ціна-якість».

Управлінський облік навколишнього середовища / Environmental Management Accounting – результат застосування інтегрованого підходу до відображення в системі бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств з використанням інструментарію як фінансового, так і управлінського обліку, забезпечуючи зменшення обсягу шкідливого впливу на зовнішнє середовище і мінімізацію екологічних ризиків, підвищуючи рівень ефективності управління витратами з охорони навколишнього середовища.

Бруханський Р.Ф. вказує, що серед типових інструментів стратегічного управлінського обліку «найбільша увага дослідників приділяється таким інструментам, як Activity based costing, Integrated performance measurement systems, Target costing, Value chain costing» [7, с. 31].

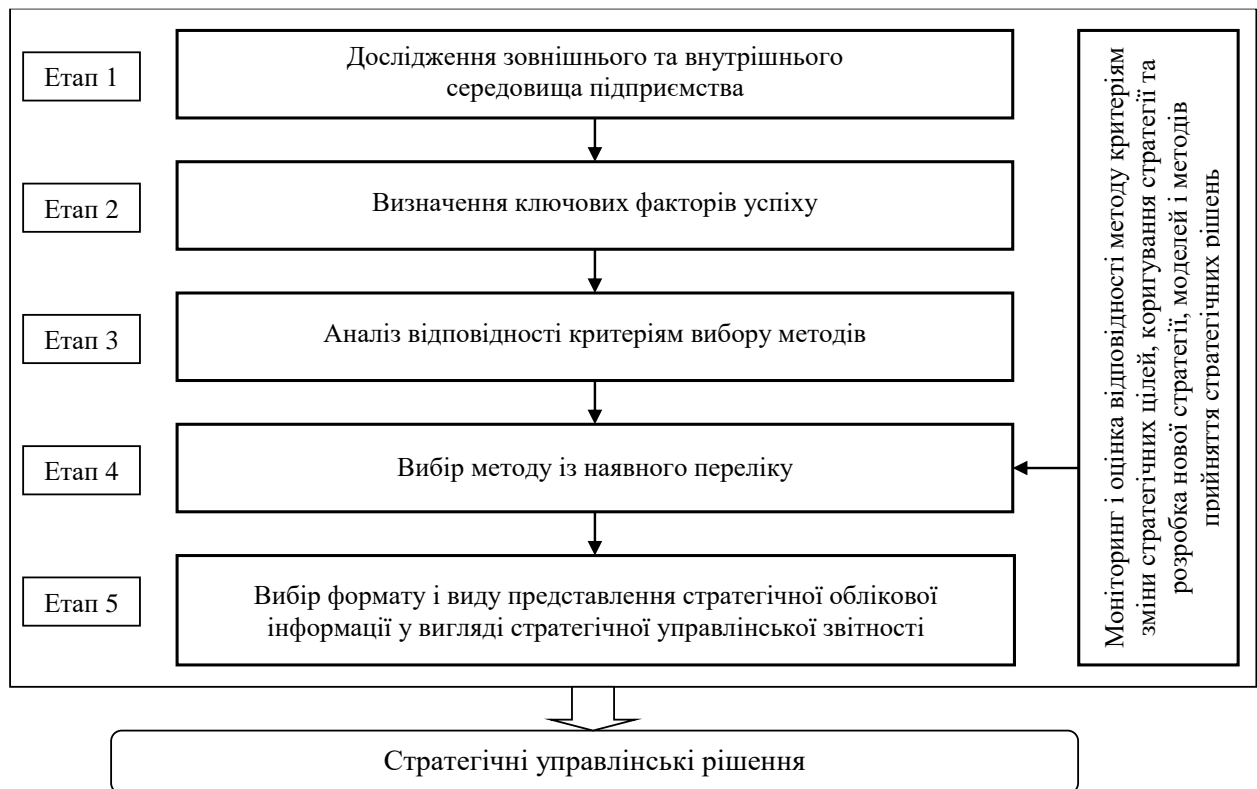


Рис. 2.4. Побудова методики стратегічного управлінського обліку підприємства в координатах стратегічного менеджменту [7, с. 33]

Ми вважаємо, що кожен із представлених інструментів стратегічного управлінського обліку може бути з успіхом використаний на більшості підприємств. Питання лише в тому, за яких умов і обставин він бути максимально ефективним. Тут і формуватиметься класична дилема – що і як застосовувати. А оскільки методика стратегічного управлінського обліку не регламентується ні стандартами, ні законодавством, лише облікова служба і адміністрація підприємства вирішуватиме що, де і як використовувати.

ВИСНОВКИ ДО РОЗІДЛУ 2

1. Стратегічний управлінський облік у протилежність фінансовому обліку використовує спектр методів стратегічного спрямування та адекватний набір специфічних технік і методологій: методики контролю конкурентної позиції; методики стратегічного ціноутворення; відстеження тенденцій у розрізі системи параметрів і ознак; методики динамічних змін вартості підприємства; методики розрахунку собівартості та калькулювання; методики стратегічного і тактичного позиціонування; системи застосування збалансованих показників; методики стратегічного планування; методики гнучкого бюджетування; методики стратегічного аналізу; методики системного аналізу; методики моделювання доданої вартості; методики розрахунку індикаторів, що відстежують необхідність зміни стратегії; методики формування комплексу індикаторів для відстеження проблем; застосування сигнальних документів.

2. Належний рівень організації стратегічного управлінського обліку повинен передбачати певні етапи його формування. На першому рівні організаційного формування системи стратегічного управлінського обліку в межах конкретного підприємства треба провести підготовчу роботу. У межах цього етапу доцільно проаналізувати існуючу систему управлінського обліку на підприємстві, виявити недоліки, обґрунтувати доцільність імплементації моделі стратегічного управлінського обліку. При цьому доцільно усвідомлювати, що підготовча стадія не може бути провідним і найбільш критичним етапом життєвого циклу стратегічного управлінського обліку. Тому можна рекомендувати, щоб після проходження циклу один раз на підприємстві, на основі зворотного зв'язку та набутого досвіду можна було б здійснити подальший прогрес і впровадження стратегічного управлінського обліку. Якщо після аналізу реальної практики бухгалтерського обліку на підприємстві буде виявлено, що на даний момент організація не відчуває потреби в стратегічному управлінському обліку, то цю техніку також можна застосувати знову через деякий час, починаючи з підготовчого етапу. Подальшими етапами є: розробка

моделі стратегічного управлінського обліку; впровадження моделі стратегічного управлінського обліку; експлуатація моделі стратегічного управлінського обліку. Їхнє використання може неодноразово здійснюватися підприємством залежно від зміни його цілей і завдань.

3. Найбільш популярними інструментами стратегічного управлінського обліку, що обґрунтовуються науковцями-теоретиками та підтримуються практиками, доцільно вважати: 1) атрибутивне калькулювання; 2) бенчмаркінг; 3) бюджетування вартості бренду; 4) збалансована система показників; 5) калькулювання на основі вартісних ланцюжків; 6) калькулювання на основі діяльності; 7) калькулювання на основі життєвого циклу; 8) калькулювання на основі якості; 9) моніторинг вартості бренду; 10) моніторинг конкурентних позицій; 11) облік споживачів; 12) оцінка конкурентних витрат; 13) оцінка стану конкурентів; 14) стратегічне калькулювання; 15) стратегічне ціноутворення; 16) таргет-калькулювання (таргет-костинг); 17) управлінський облік навколишнього середовища.

4. Спектр вище перерахованих інструментів стратегічного управлінського обліку сприяє формуванню стратегічного обліково-інформаційного середовища як основи для генерування та реалізації стратегії ведення бізнесу.

5. Ми вважаємо, що кожен із представлених інструментів стратегічного управлінського обліку може бути з успіхом використаний на більшості підприємств. Питання лише в тому, за яких умов і обставин він бути максимально ефективним. Тут і формуватиметься класична дилема – що і як застосовувати. А оскільки методика стратегічного управлінського обліку не регламентується ні стандартами, ні законодавством, лише облікова служба і адміністрація підприємства вирішуватиме що, де і як використовувати.

РОЗДІЛ 3

ОПТИМІЗАЦІЯ ПАРАМЕТРІВ ЗАСТОСУВАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ІННОВАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ

3.1. Доцільність імплементації збалансованої системи показників у межах стратегічного управлінського обліку

Реалізація в сучасній економіці інноваційних параметрів розвитку бізнесу вимагає певних заходів з оптимізації діяльності суб'єктів господарювання. У більшості випадків сучасний бізнес застосовує корпоративні форми співпраці, тому система менеджменту підприємства переважно намагається посилити функцію управління шляхом органічного узгодження інтересів власника, акціонера, споживача, партнера, кредитора, інших стейкхолдерів.

Для реалізації такої багатовекторної корпоративної політики управління бізнесом необхідно мати набір стратегічних цілей і ключових індикаторів, а також гармонізований інструмент стратегічного менеджменту.

Проаналізувавши комплекс проблем стратегічного управління бізнесом в умовах інноваційної економіки та ефективності його обліково-аналітичного забезпечення, можемо стверджувати про адекватність і доцільність застосування збалансованої системи показників.

Збалансована система показників, аналогічно до традиційних підходів, містить спектр фінансових показників як один із базових критеріїв для оцінки результатів діяльності підприємства, однак наполягає на наявності нефінансових показників, які дають інформацію про задоволеність клієнтів і акціонерів, ефективність внутрішньо-фірмових бізнес-процесів і підвищення кваліфікації співробітників на тривалий термін. Щоб якісно реалізувати збалансовану систему показників на підприємстві в умовах інноваційної економіки, слід зосередити увагу на наступних особливостях цього процесу.

По-перше, доцільно визнати, що причинно-наслідкові зв'язки між ними, як правило, не безумовні, а гіпотетичні. Інформація про ці відносини повинна

збиратися організацією поступово. У господарській діяльності необхідно забезпечити адекватну адаптацію відповідних змін. Досконалість системи уникає проблем, пов'язаних з намаганням створити «бездоганну» систему на початку. Базовою задачею є визначення того, наскільки сильні взаємозв'язки між фінансовими і нефінансовими показниками. Однак, це не означає, що весь спектр показників повинен постійно покращуватись.

По-друге, не слід обмежуватися у використанні лише об'єктивними показниками. Збалансована система показників може базуватися як на об'єктивних, так і на суб'єктивних (наприклад, оцінки замовниками та співробітниками рівня задоволення своїх потреб) показниках. Однак, працюючи з суб'єктивними показниками, слід мати на увазі, що об'єктивно вони дійсно є альтернативним джерелом інформації, але суб'єктивно вони несуть відповідну їм неточність і певну умовність.

По-третє, інноваційні операції, такі як, приміром, інформаційні технології чи дослідження і розробки, повинні бути попередньо порівняні з вигодами від їхнього впровадження перед тим, як імплементувати їх в систему стратегічного управління, з метою обґрунтування очікуваного економічного ефекту.

По-четверте, оцінюючи ефективність керівника, як і інших працівників компанії, не слід забувати про деякі нефінансові показники.

Спроби запровадити та застосувати збалансовану систему показників у стратегічному управлінні організацією в Україні були, але їх було небагато. Досвід окремих іноземних компаній може бути корисним для еволюції українського бізнесу. Збалансована система показників має ряд як переваг, так і недоліків щодо підприємства, на якому вона використовується.

Основна перевага такої збалансованої системи показників полягає в тому, що вона допомагає контролювати конкретні завдання та діяльність у компанії, планувати майбутні можливі проблеми, інтегрувати стратегічний та операційний рівні та відстежувати найважливіші фінансові та нефінансові показники. Однак, враховуючи, що ця система буде застосована не лише в успішних іноземних компаніях, а й у вітчизняних компаніях, особливості діяльності кожної компанії

можуть вимагати певних змін у наборі та навіть у кількості показників. Отже, як свідчить аналіз зарубіжної та вітчизняної літератури, неможливо оцінити ефективність інноваційної діяльності без попереднього формування збалансованого набору показників, які б адекватно відображали специфіку методологій. Для розробки оптимально збалансованої системи необхідні такі кроки: визначення стратегічної мети; декомпозиція цієї мети на функціональні цілі на різних рівнях управління; формування критичних факторів успіху та відповідних показників ефективності.

Серед недоліків використання фінансових коефіцієнтів в оцінці підприємства критики найчастіше виділяють проблематику ретроспективних і короткострокових оцінок; практична неспроможність системи втілити ступінь досягнення стратегічних цілей; мало інформації про минулі досягнення, що дозволяє приймати управлінські рішення. Посилення ролі стратегії в управлінні та ринкових інструментів у забезпеченні ефективної діяльності підняло вимогу переглянути критерії оцінки функції та прогресу. Сценарій без інвестицій у атмосфері високої конкуренції через очевидну невдоволеність щодо погіршення поточних результатів суворим зосередженням на старомодних фінансових результатах призводить до проблем організаційного зростання та забезпечення фінансової стійкості. У реальному житті компанії досить часто стикаються з проблемами під час впровадження методики стратегічного управління та системи його обліково-аналітичного забезпечення.

Збалансована система показників може бути досить ефективною, якщо досягне наступного: чітке позначення обраної стратегії; донесення стратегії до співробітників організації; узгодження стратегічних завдань підрозділів з особистими цілями працівників підрозділів; зв'язок стратегічних завдань із довгостроковими цілями та річним бюджетуванням; визначення та узгодження стратегічних ініціатив; регулярний і планомірний перегляд стратегії; забезпечення каналів зворотного зв'язку для налаштування стратегії.

Таким чином, очікування від впровадження збалансованої системи показників на підприємстві не обов'язково залежать від поставлених тактичних

і стратегічних цілей, які є досяжними, але також стосуються змін в організаційній структурі підприємства.

Досвід більшості зарубіжних компаній у світовій практиці констатує, що збалансована система показників – це не лише система підвищення ефективності роботи (підвищення якості товарів, скорочення часу обробки замовлень або ж тривалості виробничого циклу, зниження обсягу вартості, оптимізація витрат тощо), а й система стратегічного управління. Збалансована система показників фактично слугувала засобом каскадування нових стратегічних планів і ініціатив компаній і бізнес-підрозділів до різних рівнів управління в організаціях, зосереджуючись на найважливіших процесах, які керують стратегією, і їх вимірюванні, моніторингу, оцінці, коригуванні.

Збалансована система показників сприяє значному розширенню горизонту стратегічного планування та робить це завдання більш здійсненним. Таким чином, нові розробки, пов'язані з застосуванням цієї концепції в системі менеджменту підприємств, мають значну перспективну актуальність, що вимагає додаткової уваги як теоретиків, так і практиків.

Набір індикаторів є збалансованою системою за умови, що він включає фінансові та нефінансові показники для системи тактичного і стратегічного управління у внутрішній структурі та має на меті здійснити перерахунок у грошовому еквіваленті на оперативні показники таких складових діяльності компанії, як задоволеність покупців; основні бізнес-процеси всередині компанії; інноваційна діяльність; заходи щодо стимулювання росту обсягу доходів.

У реальному житті проблеми виникають, зокрема, у процесі впровадження стратегії: існує дуже серйозний розрив між стратегічними цілями та щоденними справами співробітників, між баченням від вищого керівництва до нижчого рівня управління, де ініціативи починаються.

Таким чином, збалансована система показників ефективно враховує всі ці проблемні аспекти, керуючи оптимізацією більшості ключових процесів бізнесу, включаючи перетворення тактичного бачення в стратегію; розгортання стратегій на всіх рівнях системи управління; бізнес-планування та розподіл ресурсів; а

також забезпечення зворотного зв'язку, інноваційного навчання для системного моніторингу того, як стратегія спрацьовує.

Для ефективного запровадження збалансованої системи показників в межах конкретного підприємства необхідно обґрунтувати кожен її етап. Існують різні схеми розробки збалансованої системи показників на підприємстві, які залежать від галузі та виду діяльності, застосовуваних технологій виробництва, а також від того, яка насправді організаційна структура підприємства.

Збалансовану систему показників доцільно позиціонувати у якості надійного та ефективного інструменту багатофакторної комплексної оцінки й вдалого управління ефективністю функціонування підприємства, оскільки вона дозволяє моніторити весь спектр показників як його фінансової, так і нефінансової діяльності, взаємозв'язку сценаріїв розвитку. До того ж втілення стратегії підприємства шляхом застосування стратегічних карт, які є суттєвим і визначальним елементом реалізації моделі збалансованої системи показників, дозволить вдало комунікувати з працівниками і реалізувати місію підприємства та окремих його видів діяльності. Основним у процесі формування стратегічних карт стає постановка завдань і вибір ключових показників, які б відображали хід їх реалізації та досягнення стратегічної мети.

Отже, з існуючих методичних підходів стратегічного управлінського обліку найбільш оптимальним видається використання збалансованої системи показників, яка дозволить вирішити не тільки завдання ефективності роботи (підвищити якість продукції, скоротити терміни обробки замовлень, оптимізувати тривалість циклу виробництва продукції, мінімізувати витрати, оптимізувати структуру собівартості продукції і т.д.), але також виступить у ролі ефективного інструмента стратегічного управління.

Загалом можна сказати, що концепція збалансованої системи показників являє собою абсолютно новий інструмент контролю для компанії, який здатний перетворити корпоративні та стратегічні цілі в узгоджену групу показників ефективності, що охоплює всі важливі аспекти не тільки існуючого, але й майбутнього функціонування підприємства.

3.2. Адаптація стратегічного управлінського обліку до умов цифрової інноваційної економіки

Стрімкий прогрес інформаційних технологій спровокував не тільки нову Індустрію 4.0, але й суттєво активізував еволюцію організаційно-методичного інструментарію в управлінні бізнесом, яка перетворилася на абсолютно нову систему економічних відносин під назвою цифрова економіка. Слід зазначити, що впровадження інноваційних цифрових технологій у практику сучасного бізнесу в цілому призводить до розширення соціального та організаційного ефекту, а також впливає на функціонування та управління економічними процесами в цих суб'єктах господарювання. Інтенсивні цифрові технології, що проникають у фінансовий менеджмент та бухгалтерський облік, значною мірою впливають на поведінку та дії керівного персоналу компанії. Таким чином, стратегічний управлінський облік став комплексом аналітичних та управлінських заходів на основі новітніх технологій, технічних, поведінкових та організаційних цифрових рішень.

Слід також зазначити, що багатовекторне розповсюдження практики застосування цифрових технологій створило систему інтенсивного взаємозв'язку управлінського обліку, стратегічного менеджменту, управління ефективністю та інформаційних технологій. Загалом такі перетворення ускладнюють організаційно-методичне забезпечення та технічний супровід стратегічного управлінського обліку, але й значно розширюють масштаби його практичного застосування при стратегічному управлінні господарськими суб'єктами, адже імплементація цифрових технологій практично надає необмежені можливості для збору та аналізу інформації щодо всіх аспектів функціонування підприємства.

Глобальна тенденція впровадження цифрових програмних рішень у систему виробничо-господарських і фінансово-економічних відносин глибоко впливають на організацію бізнесу. Крім того, ці тенденції суттєво впливають на комплекс організаційно-методичних і технологічних параметрів застосування

моделі стратегічного управлінського обліку. Увесь спектр сучасних тенденцій техніко-технологічного і інформаційно-комунікативного прориву надає органам управління підприємств значну різноманітність доступних даних порівняно з обсягами, на яких базувалися основи стратегічного обліку в минулому. Це призводить до необхідності зміни методологічних підходів до застосування принципів стратегічного управлінського обліку, спровокованої інтенсивною цифровізацією обліково-аналітичних даних.

Отже, можна зробити висновок, що сучасні технології цифрової економіки змінюють націленість організаційно-методичних підходів та запроваджують абсолютно нові напрямки в стратегічному управлінському обліку. Відповідно, потребують адаптації методи, які вимагали б радикального переосмислення та обговорення того, як технології цифрової економіки модулюють структуру доступних даних емпіричних досліджень. Крім того, затребувані системи для узагальнення та аналізу даних, які будуть отримані в результаті проведення цифрових аналітичних досліджень бізнес-процесів, що проводяться на підприємствах. Таким чином, існує необхідність переглянути класичні підходи до організації та методики стратегічного управлінського обліку, а також його технологічного супроводу, застосовуваних в сучасних реаліях.

Також слід враховувати, що в цілому інтенсивна діджиталізація стимулює розвиток стратегічного управлінського обліку, оскільки суттєво спрощує розрахунки та швидко формує високонадійні аналітичні висновки про функціонування підприємства. Також цифрові технології підвищують ефективність обліково-аналітичних процесів суб'єкта господарювання. Серед останніх – суттєва трансформація системи стратегічного управлінського обліку цифровою економікою. Мережева система економічних відносин будується на швидкій інформаційній взаємодії через Інтернет. Новітні технології в поєднанні зі спеціалізованими цифровими додатками поширюються на всі бізнес-процеси підприємства, сприяючи швидкому та оптимальному з'єднанню в одну систему всіх учасників виробництва та продажу продукції. Таким чином, суб'єкти господарювання, які впроваджують у свою діяльність цифрові технології,

отримують значну конкурентну перевагу, що в цілому підвищує ефективність їх господарської діяльності. Стосовно системи стратегічного управлінського обліку під час процесу цифрової трансформації систем управління підприємством компанія повинна забезпечити відповідність та стандартизацію цифрових програмних рішень на основі існуючих рівнів стандартів обліку та звітності. На практиці цей процес значно ускладнюється необхідністю формування соціальної поведінки споживачів для бізнес-рішень, які б відповідали моделям на основі сучасних Інтернет-технологій.

Отже, стратегічний управлінський облік після цифрової трансформації об'єднує облікові та аналітичні процеси на підприємстві, але поширюється на забезпечення інформаційної підтримки прийняття стратегічних рішень шляхом збору, обробки та передачі інформації, необхідної для планування, моніторингу та контролю бізнес-процесів для реалізації стратегічного розвитку. Паралельно вимоги до управлінського обліку виробничих та інших витрат і організаційно-процедурних параметрів прийняття стратегічних управлінських рішень представлені як режими управління інформаційними технологіями процесів введення-отримання даних.

Таким чином, швидкий розвиток обсягів даних, що застосовуються в стратегічному управлінському обліку, адаптує процес прийняття рішень на підприємствах і обґрунтовує додаткові вимоги до обліково-аналітичної системи підприємства.

Впровадження системи стратегічного управлінського обліку, яка вдало використовуватиме Big Data як фундаментальну функцію, створюватиме суттєві конкурентні переваги в глобальному бізнес-середовищі.

Уже зараз спостерігається динамічний розвиток корпоративних стратегій, організаційно-ієрархічні параметри і структури обліково-інформаційних систем яких створюються лише після аналізу на основі великих даних. Крім того, стратегічний управлінський облік застосовує принципово нові методи розрахунків і оцінок, заснованих на вивченні взаємозв'язків між вхідними даними та інформацією з прив'язкою до засобів наявних ресурсів. Система

обробки інформації в компаніях, що впроваджують цифрові рішення, передбачає безумовну інтеграцію управлінських процесів і цифрових аналітичних додатків в одне ціле з метою належного функціонування стратегічного управління та ефективного його обліково-аналітичного забезпечення.

Водночас, під впливом технологічних, інформаційно-комунікативних змін і супутніх трансформацій у виробничих процесах, які відбуваються в сучасній економіці, модернізується і модель стратегічного управлінського обліку, яка проявляється у вигляді трансформації фрагментарного потоку інформації про спектр бізнес-процесів у багатоаспектний комплексний цифровий потік з цілодобовою аналітичною підтримкою.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Проаналізувавши комплекс проблем стратегічного управління бізнесом в умовах інноваційної економіки та ефективності його обліково-аналітичного забезпечення, можемо стверджувати про адекватність і доцільність застосування збалансованої системи показників.

2. Збалансована система показників аналогічно до традиційних підходів, містить спектр фінансових показників як один із базових критеріїв для оцінки результатів діяльності підприємства, однак наполягає на наявності нефінансових показників, які дають інформацію про задоволеність клієнтів і акціонерів, ефективність внутрішньо-фірмових бізнес-процесів і підвищення кваліфікації співробітників на тривалий термін. Щоб якісно реалізувати збалансовану систему показників на підприємстві в умовах інноваційної економіки, слід зосередити увагу на наступних особливостях цього процесу. По-перше, доцільно визнати, що причинно-наслідкові зв'язки між ними, як правило, не безумовні, а гіпотетичні. Інформація про ці відносини повинна збиратися організацією поступово. Важливою задачею є ідентифікація, наскільки стабільними є сила взаємозв'язку між фінансовими і нефінансовими показниками. Однак, це не означає, що спектр показників повинен постійно покращуватись. По-друге, не слід обмежуватися у використанні лише об'єктивними показниками. Збалансована система показників може базуватися як на об'єктивних, так і на суб'єктивних показниках. Однак, працюючи з суб'єктивними показниками, слід мати на увазі, що об'єктивно вони дійсно є альтернативним джерелом інформації, але суб'єктивно вони несуть відповідну їм неточність і певну умовність. По-третє, інноваційні операції, такі як, приміром, інформаційні технології чи дослідження і розробки, повинні бути попередньо порівняні з вигодами від їхнього впровадження перед тим, як імплементувати їх в систему стратегічного управління, з метою обґрунтування очікуваного економічного ефекту. По-четверте, оцінюючи ефективність керівника, як і інших працівників компанії, не слід забувати про деякі нефінансові показники.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Сучасні тенденції науково-теоретичного обґрунтування стратегічного управлінського обліку, на жаль, вказують на відсутність концептуально чіткої та однозначної його ідентифікації. Частина науковців є прихильниками стратегічно орієнтованої моделі управлінського обліку, окремі наголошують на недостатній його обґрунтованості та недоцільності практичного застосування, виступають за припинення використання у більшості підприємств будь-яких моделей обліку, окрім консервативного бухгалтерського.

2. До спектру основних передумов генерування концепції стратегічного управлінського обліку в світовій теорії і практиці вважаємо доцільним віднести наступні: 1) теоретична концептуалізація стратегічного менеджменту, визнана та усвідомлена більшістю теоретиків і практиків; 2) практична потреба системи менеджменту у застосуванні прогресивних методик обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління; 3) загострення конкурентної боротьби на національних і світових ринках, турбулентність стратегічного планування бізнесу; 4) глобалізація фінансово-економічного простору; 5) актуалізація важливості стратегічних векторів функціонування підприємств; 6) інноватизація економіки, технологічний прорив, штучний інтелект.

3. Законодавчого тлумачення дефініції «стратегічний управлінський облік» в Україні, як і у світі, не існує. Проведений аналіз інтерпретації цього поняття провідними вченими у сфері наукового дослідження проблематики обліково-аналітичного і інформаційного забезпечення стратегічного управління, доводить існування різноманітних підходів науковців щодо позиціонування стратегічного управлінського обліку, передусім, спричинених застосуванням різних аспектів його реалізації. Зокрема, одна група науковців визначає стратегічний управлінський облік як: систему обліку; інформаційну систему; інформаційно-обчислювальну систему; систему обґрунтування рішень; систему формування стратегічної інформації; систему збору й узагальнення інформації; обліково-аналітичну систему; систему моніторингу зовнішніх ризиків; інша

група науковців позиціонує стратегічний управлінський облік як стратегічно орієнтовану підсистему управлінського обліку.

4. Підводячи підсумки моніторингу і аналізу концептуальних трактувань поняття стратегічного управлінського обліку у світовій і вітчизняній практиці, а також сучасне позиціонування його функціональності при практичному застосуванні у підприємницькій діяльності вважаємо доцільним окреслити його параметри наступним чином: стратегічний управлінський облік – це стратегічно орієнтована підсистема управлінського обліку, яка фокусується на ідентифікації, фіксації, обробці, трансформації та презентації інформаційного масиву у вигляді стратегічних управлінських звітів про комплекс ресурсів підприємства та ефективність їхнього використання, обсяг і структуру затрат, результати діяльності підприємства з метою задоволення інформаційних запитів системи стратегічного менеджменту.

5. В умовах конкретних підприємств рекомендується застосовувати різні методи та техніки стратегічного управлінського обліку при визначенні обсягу і структури витрат, обсягів і динаміки результатів господарської діяльності, плануванні, прогнозуванні і т.д.

6. Організаційним периметром застосування стратегічного управлінського обліку у межах конкретного підприємства доцільно вважати: процес створення різноманітних показників розв'язання управлінських проблем; постановку задач шляхом систематизації планової, облікової та аналітичної інформації; склад обліково-економічних відділів апарату управління підприємства; окреслення функціональної приналежності відділів апарату управління; людську працю, задіяну в обробці інформації, внутрішньому контролі, а також перевірці показників; організаційно-правові та технічні умови діяльності.

7. Спектр загальних об'єктів організаційного застосування стратегічного управлінського обліку повинен містити наступні: номенклатуру інформації, що відображається у комплексі облікових і звітних носіїв; структуру інформаційного масиву, який підлягає контрольно-аналітичній обробці; систему носіїв інформації; рух інформаційних потоків; елементи технічного супроводу;

засоби трансформації інформації; засоби передачі інформації; програмне забезпечення; інтелектуальний ресурс, пов'язаний з обробкою інформації.

8. Імплементация моделі стратегічного управлінського обліку дозволить керівнику підприємства: 1) забезпечити ефективне управління бізнесом шляхом надання інформації про виконання стратегії, цільові показники та дані прогнозних показників; 2) сприяти пристосуванню бізнес-процесів підприємства до змін ринкових умов, законодавчих актів, інших як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, які впливають на стан функціонування підприємства; 3) сприяти підвищенню рентабельності, економічної ефективності та конкурентних переваг; 4) оптимізувати внутрішні бізнес-процеси; 5) посилити оперативний моніторинг ключових видів діяльності через показники, які характеризують отримані чи очікувані результати; 6) оптимізувати контроль витрат на виробництво та реалізацію товарів; 7) посилити вплив на ціну кінцевого продукту відповідно до потреб споживачів шляхом маркетингових досліджень; 8) закріпити впровадження бізнес-процесів і сфер відповідальності певних служб за конкретними виконавцями; 9) активізувати синергію важелів управління підприємством; 10) регулювати взаємодію сфер відповідальності у розрізі бізнес-процесів з оцінкою їх ефективності; 11) застосовувати адекватну мотивацію персоналу з посиленням системи контролю досягнення цілей; 12) підвищити конкурентоспроможність на внутрішніх і зовнішніх ринках; 13) стимулювати інноваційне просування підприємства, використовувати передові методи в рамках бізнес-процесів; 14) чітко визначити цілі для досягнення стратегічної мети; 15) коригувати стратегію розвитку бізнесу з врахуванням інтересів власників, керівників, менеджерів, контролюючих органів, стейкхолдерів.

9. Найбільш популярними інструментами стратегічного управлінського обліку, що обґрунтовуються науковцями-теоретиками та підтримуються практиками, доцільно вважати: 1) атрибутивне калькулювання; 2) бенчмаркінг; 3) бюджетування вартості бренду; 4) збалансована система показників; 5) калькулювання на основі вартісних ланцюжків; 6) калькулювання на основі діяльності; 7) калькулювання на основі життєвого циклу; 8) калькулювання на

основі якості; 9) моніторинг вартості бренду; 10) моніторинг конкурентних позицій; 11) облік споживачів; 12) оцінка конкурентних витрат; 13) оцінка стану конкурентів; 14) стратегічне калькулювання; 15) стратегічне ціноутворення; 16) таргет-калькулювання (таргет-костинг); 17) управлінський облік навколишнього середовища. Спектр перерахованих інструментів стратегічного управлінського обліку сприяє формуванню стратегічного обліково-інформаційного середовища як основи для генерування та реалізації стратегії ведення бізнесу.

10. Ми вважаємо, що кожен із представлених інструментів стратегічного управлінського обліку може бути з успіхом використаний на більшості підприємств. Питання лише в тому, за яких умов і обставин він бути максимально ефективним. Тут і формуватиметься класична дилема – що і як застосовувати. А оскільки методика стратегічного управлінського обліку не регламентується ні стандартами, ні законодавством, лише облікова служба і адміністрація підприємства вирішуватиме що, де і як використовувати.

11. Стратегічний управлінський облік в умовах цифрової трансформації інтегрує облікові та аналітичні процеси на підприємстві, але фокусується на забезпеченні інформаційної підтримки прийняття стратегічних рішень шляхом збору, обробки та передачі інформації, необхідної для планування, моніторингу та контролю бізнес-процесів для реалізації стратегії. Паралельно вимоги до обліку виробничих та інших витрат і організаційно-процедурних параметрів прийняття стратегічних управлінських рішень представлені як режими управління інформаційними технологіями процесів введення-отримання даних. Таким чином, активізація розвитку форматів і збільшення обсягів інформації, що застосовуються в стратегічному управлінському обліку, адаптує процес прийняття рішень на підприємствах і обґрунтовує додаткові вимоги до обліково-аналітичної системи підприємства.

12. Під впливом технологічних та інформаційно-комунікативних змін і супутніх трансформацій у виробничих процесах, які відбуваються в сучасній інноваційній економіці, модернізується і модель стратегічного управлінського обліку, яка проявляється у вигляді трансформації фрагментарного потоку

інформації про спектр бізнес-процесів у багатоаспектний комплексний цифровий потік з цілодобовою аналітичною підтримкою.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева А. Розвиток облікових технологій в умовах цифровізації економіки. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.5-6.
2. Баланчик А. Доцільність застосування бухгалтерського інжинірингу з позицій стратегічного обліку. Особливості розвитку освіти, науки і бізнесу в середовищі глобальних змін: матеріали Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 11 березня 2021 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2021. С.6.
3. Бандура З. Л., Шевчук В. Р., Семенюк Л. В. Облік і аналіз в системі стратегічного управління підприємством: монографія. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2016. 248 с.
4. Белова І., Гомотюк А., Ярощук О. Цифрова трансформація управлінських та бізнес-процесів в Україні під час воєнного стану. Економічний аналіз. 2024. Том 34. № 1. С. 42-52.
5. Белова І., Ярощук О., Гомотюк А. Розвиток процесів цифровізації в Європейському Союзі: перспективний досвід для України. Економічний аналіз. 2023. Том 33. № 1. С. 180-191.
6. Боровець М., Наконечний А. Теоретичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного управління підприємства. Освіта, наука, бізнес: сучасний стан, проблеми та перспективи: матеріали XI Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 10 травня 2023 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2023. С. 12.
7. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 9. С. 27-36.
8. Бруханський Р.Ф. Методологія наукових досліджень. Тернопіль : Осадца Ю.В., 2022. 208 с.

9. Бруханський Р. Ф., Спільник І. В. Цифровий облік: поняття, витоки та актуальний дискурс. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. Випуск 3-4. С. 7-20.
10. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : навчально-методичний посібник для студентів спеціальності «Облік і оподаткування». Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 174 с.
11. Бруханський Р. Ф. Стратегічна парадигма управлінського обліку. Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі : матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. 31 травн. 2018 р. Тернопіль : Крок, 2018. С. 79-81.
12. Бруханський Р. Ф. Зовнішнє середовище підприємства в якості предмету бухгалтерського обліку // Економічний дискурс: міжнародний збірник наукових праць. 2014. Вип. 3. С. 87-90.
13. Грабар К. Пріоритети стратегічного обліку і звітності. Особливості розвитку освіти, науки і бізнесу в середовищі глобальних змін: матеріали Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 11 березня 2021 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2021. С. 13.
14. Гриценя А. Функціональні ознаки стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С.43.
15. Гуцайлюк З. В. Прогнозний облік: реальна інформаційна система чи надумана назва? Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : тези доповідей Першої міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Київ, 21 лютого 2013 р.). Київ., 2013. С. 35-40.
16. Довбуш, А., Белова, І. Трансформація облікових процесів в умовах цифровізації. Економічний дискурс, 2024, (1-2), 131–141.
17. Завитій О., Белова І. Процес управління інноваційним розвитком як об'єкт обліку і аналізу. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2022. Вип. 1-2. С. 22-28.

18. Завитій О., Кізь О. Управлінський облік як складова частина інформаційної системи підприємства. Наука і бізнес: проблеми, перспективи та інновації в умовах воєнного стану: матеріали X Національної науково-практичної конференції .Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2023. С. 11-12.
19. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).
20. Іванина М., Кнап Д. Доцільність формулювання функцій стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 49.
21. Кіселичник С. Обліково-аналітичне забезпечення тактичного і стратегічного управління. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.22.
22. Міжнародні стандарти фінансової звітності (Міністерство фінансів України). URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish>.
23. Палаш А.В. Вектори ідентифікації стратегічного управлінського обліку. Перспективи розвитку обліку, контролю та фінансів в умовах інтеграційних і глобалізаційних процесів: Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої 90-річчю з дня заснування Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка, 30 жовтня 2020 року / редкол.: Т.Г. Маренич [та ін.]; ХНТУСГ. Х.: «Стильна типографія», 2020. С. 94-96.
24. Пістоляк Р., Микиташ М. Функціональні напрями стратегічного обліку: доцільність виділення. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.47-48.

25. Полюхович А. Теоретичні проблеми стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С.59.
26. Пуцентейло П., Гуменюк О. Стратегічний аналіз як важливий елемент управління підприємством. Інноваційна економіка. 2016. № 3-4. С. 196-205.
27. Пуцентейло П., Довбуш А., Бінчаровська Т., Гомотюк В. Сучасні технології бізнес-аналітики як інструмент для підвищення бізнес-комунікацій компанії. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2022. Випуск 1-2. С. 29-40.
28. Пуцентейло П.Р., Довбуш А.В. Основні вектори розвитку бухгалтерського обліку в умовах цифрової економіки. Інноваційна економіка. 2021. № 3-4 (87). С.140-151.
29. Садовська Є., Кузан М. Проблеми практичного застосування стратегічного обліково-аналітичного забезпечення в сільськогосподарських підприємствах України. Освіта, наука, бізнес, енергетичні технології: сучасний стан, проблеми та перспективи: матеріали XIII Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 31 травня 2024 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2024. С. 33-34.
30. Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин. Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. пр. Вип. 11 (114). К., 2010. С.59–64.
31. Фещук М.М., Цимбалістий О.Я., Палаш А.В. Ідентифікація та доцільність застосування стратегічного обліку / Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти : матеріали II Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції (м. Дубляни, 18-20 березня 2020 р.). Львів: ЛНАУ, 2020. С. 382-385.
32. Царук В. Ю. Теорія і методологія обліку і аналізу в системі корпоративного управління : монографія. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2020. 404 с.

33. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства. Вісник національного університету «Львівська політехніка». 2012. № 722. С. 281-285.
34. Шмигель О.Є. Організація стратегічного управлінського обліку на підприємствах. Інноваційна економіка. № 3-4. 2019. С. 163-167.
35. Южда М., Фещук М. Стратегічний управлінський облік в системі менеджменту логістичних витрат // Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 23 жовт. 2020 р.]. Тернопіль : ЗУНУ, 2020. С. 287-289.
36. Юхимчук І. Глобальні принципи і функції стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С.72.
37. Ярощук О. Управління ризиками діяльності як ключовий елемент управління вартістю капіталу підприємства // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. С. 175-177.
38. Ярощук О., Белова І. Технологія блокчейн в бухгалтерському обліку та аудиті. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. Вип. 3-4. С. 28-44.
39. Abdullah, N., Sanusi, S. and Savitri, E. (2022), «The Role and Implications of Big Data on Strategic Management Accounting Practices: A Case Study in a Malaysian Manufacturing Company», Management and Accounting Review, Vol. 21, No. 1, pp. 41-60.
40. Alam, Md.S. and Hossain, D.M. (2021), «Management Accounting in the Era of Digitalization», The Journal of Industrial Distribution & Business, Vol. 12, No. 11, pp. 1-8.

41. Ansoff H.I. *Implanting strategic management* / H. Igor Ansoff, Edward J. McDonnell. Prentice Hall, 1990. 520 p.
42. Barczy J. *The (information-) connection between the strategic management-accounting and the company valuation* / Judit Barczy, Marta Groszne Szentirmai, Zoltan Zeman. URL: <http://ssrn.com/abstract=1928034>
43. Bromwich M. *Management Accounting – Pathways to Progress* / M.Bromwich, A.Bhimani. London : CIMA Publishing, 1994. 286 p.
44. Bromwich M. *The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets* / M.Bromwich // *Accounting, Organizations and Society*. 1990. Vol. 15 (1-2). P. 27-46.
45. Brukhanskyi R. F., & Spilnyk I. V. (2019). *Crypto assets in the system of accounting and reporting. The Problems of Economy*, 2, 145-156. <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2019-2-145-156>
46. *CIMA Official terminology: Edition*. London: CIMA Publishing, 2005. 114 p.
47. Ditkaew, K. (2023), «Strategic Management Accounting on Competitive Advantage», *International Journal of Asian Business and Information Management*, Vol. 14, No.1, pp. 1-17.
48. Johnson H.Th. *The Rise and Fall of Management Accounting* / H.Th.Johnson, R.S.Kaplan // *Management Accounting*. 1987. Jan. P. 22-30.
49. Lord B.R. *Strategic management accounting: the emperors new clothes?* / B.R. Lord // *Management Accounting Research*. 1996. Vol. 7. P. 347-366.
50. Nilsson F. *Implementing business unit strategies: the role of management control systems* / F.Nilsson, B.Rapp // *Scandinavian Journal of Management*. 1999. Vol. 15. P. 65-88.
51. Ramljak Br. *Strategic management accounting practices in Croatia* / Branka Ramljak, Andrijana Rogošić // *The Journal of International Management Studies*. – 2012. Volume 7, Number 2. P. 93-100.
52. Roslender R. *In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives* / R.Roslender, S.J. Hart // *Management Accounting Research*. 2003. Vol. 14 (3). P. 255-279.

53. Shank J.K. Strategic cost management: New wine, or just new bottles? / J.K. Shank // Journal of Management Accounting Research. 1989. Vol. 1. P. 47-65.
54. Simmonds K. Strategic management accounting / K.Simmonds // Management Accounting (UK). 1981. Vol. 59 (4). P. 26-29.
55. Spilnyk I., Homotiuk A., Yaroshchuk O. Storage and exchange of financial information: issues and required standards. Economic analysis. 2023. Vol. 33. No. 3. P. 382-391.
56. Tillmann K. Strategic management accounting and sense-making in a multinational company / K.Tillmann, A.Goddard // Management Accounting Research. 2008. Vol. 19. P. 80-102.
57. Tsuji A. Studies in accounting history: Tradition and innovation for the twenty-first century / Atsuo Tsuji, Paul Garner. Westport : Greenwood Press, 1995. 280 p.
58. Yang R. Analysis on the Impact of Big Data on Management Accounting. Proceedings of Business and Economic Studies, 2021. Vol. 4, Iss. 4, pp. 153-158.