

- Philpott C. (2006). From the Right to Return to the Return of Rights: Completing Post-War Property Restitution in Bosnia Herzegovina. *International Journal of Refugee Law*, 1(18), 30–80.
<https://doi.org/10.1093/ijrl/eei046>
- Quint P. E. (1997). *The Imperfect Union: Constitutional Structures of German Unification*. Princeton, NJ: Princeton University Press.
<https://doi.org/10.1515/9781400822164>
- Roberts G. (2007). Stalin at the Tehran, Yalta, and Potsdam Conferences. *Journal of Cold War Studies*, 4(9), 6–40.
<https://doi.org/10.1162/jcws.2007.9.4.6>
- Scharpf F. W. (1988). The Joint-Decision Trap: Lessons from German Federalism and European Integration. *Public Administration*, 3(66), 239–278.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1988.tb00694.x>
- Schnabl G. (2024). Seventy-Five Years West German Currency Reform: Crisis as Catalyst for the Erosion of the Market Order. *Kyklos*, 1(77), 77–96.
<https://doi.org/10.1111/kykl.12359>
- Serrano F. (2025). Property Rights and Reconstruction in the Bosnian Return Process. *Forced Migration Review*.
<https://www.fmreview.org/dayton20/serrano/>
- Stubbs P. & Zrinščak S. (2009). Croatian Social Policy: The Legacies of War, State-Building and Late Europeanization. *Social Policy & Administration*, 2(43), 121–135.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-9515.2009.00651.x>
- UNHCR (2008). *Return to Republic of Croatia 1995–2008*. Zagreb: UNHCR Representation in the Republic of Croatia.
- Watt D. C. (1989). Britain and the Historiography of the Yalta Conference and the Cold War. *Diplomatic History*, 1(13), 67–98.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-7709.1989.tb00044.x>
- Zakošek N. (2008). Democratization, State-building and War: The Cases of Serbia and Croatia. *Democratization*, 3(15), 588–610.
<https://doi.org/10.1080/13510340801991130>
- Zolnhöfer R. (2008). An End to the Reform Logjam? The Reform of German Federalism and Economic Policy-Making. *German Politics*, 4(17), 457–469.
<https://doi.org/10.1080/09644000802490449>
- Стаття надійшла до редакції / Received: 10.05.2026
Статтю прийнято до публікації / Accepted: 23.05.2026
Оприлюднено / Published: 25.06.2026

УДК 658.15:005.52:005.336.1:005.94
JEL: G32; L25; M41; M49; O34
DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2026-5-582-589>

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ ЗБАЛАНСОВАНИХ ПОКАЗНИКІВ В УМОВАХ ЕКОНОМІКИ ЗНАНЬ

©2026 КУЗНЕЦОВА С. О., ЛЕМЕШЕВ О. О.

УДК 658.15:005.52:005.336.1:005.94
JEL: G32; L25; M41; M49; O34

Кузнецова С. О., Лемешев О. О. Організаційно-методичне забезпечення стратегічного контролінгу управління витратами підприємства в системі збалансованих показників в умовах економіки знань

У статті обґрунтовано організаційно-методичне забезпечення стратегічного контролінгу управління витратами підприємства в системі збалансованих показників в умовах економіки знань. Доведено, що традиційний фінансовий контроль, орієнтований переважно на ретроспективне виявлення бюджетних відхилень, є недостатнім для підтримки довгострокової конкурентоспроможності підприємства, оскільки не враховує стратегічної ролі витрат на знання, цифровізацію, інновації, розвиток компетентностей, клієнтську взаємодію та організаційне навчання. На основі узагальнення підходів збалансованої системи показників, стратегічного управлінського обліку, систем управління результативністю та досліджень інтелектуального капіталу сформовано авторське бачення стратегічного контролінгу витрат як інтегрованої системи стратегічної навігації, що забезпечує переклад стратегічних цілей підприємства в систему показників, аналітичних процедур, інформаційних потоків і управлінських рішень. Запропоновано контурну модель організаційно-методичного забезпечення стратегічного контролінгу управління витратами, яка охоплює інституційний, методичний, інформаційно-аналітичний, процесно-регламентний і поведінково-комунікаційний контури. Розроблено карту показників стратегічного контролінгу витрат за перспективами збалансованої системи показників, що дозволяє інтегрувати фінансові, клієнтські, процесні та знаннєві чинники формування вартості підприємства. Обґрунтовано, що включення показників людського, структурного та процесного капіталу до системи збалансованих показників підвищує випереджувальний характер контролінгу та дає змогу інтерпретувати витрати не лише як об'єкт скорочення, а як ресурс формування майбутніх стратегічних спроможностей. Практична цінність результатів полягає в можливості використання запропонованої моделі керівниками підприємств, фінансовими директорами, службами контролінгу та аналітичними підрозділами для побудови системи стратегічного управління витратами, орієнтованої на довгострокову результативність і конкурентоспроможність.

Ключові слова: управління витратами; система збалансованих показників підприємства; стратегічно орієнтоване управління; контролінг; ключові показники ефективності (KPI); ланцюг створення вартості; ефективність використання ресурсів; система управління результативністю.
Табл.: 2. **Бібл.:** 15.

Кузнєцова Світлана Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і фінансів, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (вул. Кирпичова, 2, Харків, 61002, Україна)

E-mail: svitlana.kuznetsova@khpi.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1567-4791>

Researcher ID: <https://www.webofscience.com/wos/author/record/N-2896-2016>

Лемешев Олег Олегович – аспірант кафедри обліку і фінансів, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (вул. Кирпичова, 2, Харків, 61002, Україна)

E-mail: Oleh.Lemeshev@emmb.khpi.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-7921-8952>

UDC 658.15:005.52:005.336.1:005.94

JEL: G32; L25; M41; M49; O34

Kuznetsova S. O., Lemeshev O. O. The Organizational and Methodological Support for Strategic Cost Management Controlling in the Enterprise Balanced Scorecard System in the Knowledge Economy

The article substantiates the organizational and methodological support for strategic cost management controlling in the enterprise balanced scorecard system in the knowledge economy. It is argued that traditional financial control, which mainly focuses on retrospectively identifying budget deviations, is not sufficient to support the long-term competitiveness of the enterprise, as it does not take into account the strategic role of knowledge-related costs, digitalization, innovation, skills development, customer interaction, and organizational learning. Based on a summary of approaches from the balanced scorecard, strategic management accounting, performance management systems, and intellectual capital research, an original take on strategic cost controlling has been developed as an integrated system of strategic navigation. This system translates the company's strategic goals into a set of indicators, analytical procedures, information flows, and managerial decisions. A framework model for the organizational and methodological support of strategic cost control has been proposed, covering institutional, methodological, information-analytical, process-regulatory, and behavioral-communication elements. A map of strategic cost control indicators has been developed according to the perspectives of the balanced scorecard, enabling the integration of financial, customer, process, and knowledge factors in creating company value. It is substantiated that including indicators of human, structural, and process capital into a balanced scorecard system enhances the forward-looking nature of controlling and allows costs to be interpreted not only as items to be cut but as resources for building future strategic capabilities. The practical value of the results lies in the ability of business managers, CFOs, controlling departments, and analytical units to use the proposed model to build a cost management system focused on long-term performance and competitiveness.

Keywords: cost management; enterprise balanced scorecard system; strategically oriented management; controlling; key performance indicators (KPI); value creation chain; resource efficiency; performance management system.

Tabl.: 2. Bibl.: 15.

Kuznetsova Svitlana O. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Finance, National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute» (2 Kyrpychova Str., Kharkiv, 61002, Ukraine)

E-mail: svitlana.kuznetsova@khpi.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1567-4791>

Researcher ID: <https://www.webofscience.com/wos/author/record/N-2896-2016>

Lemeshev Oleh O. – Postgraduate Student of the Department of Accounting and Finance, National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute» (2 Kyrpychova Str., Kharkiv, 61002, Ukraine)

E-mail: Oleh.Lemeshev@emmb.khpi.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-7921-8952>

В умовах економіки знань стратегічне управління витратами підприємства дедалі менше зводиться до післяфактумного контролю бюджетних відхилень і дедалі більше пов'язується з оцінюванням витрат на формування компетентностей, цифрову інфраструктуру, організаційне навчання, аналітику, взаємодію з клієнтами та інноваційний цикл. Саме тому традиційний фінансовий контроль, зорієнтований переважно на ретроспективні показники, перестає бути достатнім для підтримки довгострокової конкурентоспроможності. Ідея переходу від системи вимірювання до системи стратегічного управління, закладена у працях R. S. Kaplan, D. P. Norton [1; 2], набуває тут особливої ваги, оскільки збалансована система показників дозволяє ув'язати фінансові наслідки з драйверами майбутньої вартості. Разом із тим, література з інтелектуального капіталу та економіки знань показує, що створення вартості в сучасній фірмі дедалі

сильніше залежить від нематеріальних ресурсів і від здатності підприємства перетворювати знання на результативні бізнес-процеси [10].

Актуальність теми посилюється тим, що на практиці управління витратами в BSC часто залишається «замкненим» лише у фінансовій перспективі, тоді як у знаннево-інтенсивному середовищі причинно-наслідкові зв'язки між витратами, процесами, знаннями, інноваційністю та довгостроковими фінансовими ефектами є складнішими та відкладеними в часі.

Критичний аналіз *balanced scorecard* доводить, що механічне трактування причинно-наслідкових зв'язків робить систему вразливою до методичних помилок, тоді як сучасні підходи до *performance management systems* наголошують на інтеграції стратегії, виробничого узгодження, організаційного навчання та управлінських рі-

шень. Отже, наукова проблема полягає не в самому факті використання збалансованих показників, а в недостатньому опрацюванні організаційно-методичного забезпечення стратегічного контролінгу саме управління витратами в середовищі, де знання та інтелектуальний капітал є основними детермінантами вартості підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

У сучасному науковому дискурсі *balanced scorecard* розглядається вже не лише як набір показників, а як логіка перекладу стратегії на операційні параметри діяльності. Класичні праці R. S. Kaplan і D. P. Norton фіксують еволюцію BSC від системи вимірювання до повноцінної системи стратегічного управління [1; 2]. Дослідження Н. Nørreklit водночас попереджає про ризики надмірно лінійного трактування причинності між перспективами BSC [3]. G. Speckbacher, J. Bischof і T. Pfeiffer показують, що реальні практики впровадження *scorecard* відрізняються за глибиною: від багатовимірного вимірювання до інтегрованої системи стратегічного менеджменту з причинно-наслідковою логікою та зв'язком із мотивацією [4]. Ця еволюція має принципове значення для контролінгу витрат: якщо BSC лишається лише «панеллю» індикаторів, вона не забезпечує стратегічного впливу на структуру витрат.

Подальший розвиток теорії *performance management systems* демонструє, що ефективність контролю залежить від ступеня інтеграції фінансових і нефінансових показників та від якості зв'язку системи з організаційним навчанням, виробничим вирівнюванням і стратегічними рішеннями. А. Ferreira та D. Otley пропонують розширений каркас аналізу *performance management systems* [5], R. H. Chenhall показує опосередкований вплив інтегрованих *strategic performance measurement systems* через узгодження виробництва зі стратегією та *organizational learning* [6], а J.-F. Henri інтерпретує *management control systems* крізь ресурсний підхід, де контролінг виступає механізмом формування здібностей підприємства [7]. Таке бачення є особливо продуктивним для стратегічного управління витратами, бо перетворює витрати з пасивного об'єкта скорочення на активний інструмент побудови спроможностей.

Лінія *strategic management accounting*, своєю чергою, доводить, що зв'язок між стратегією та обліково-аналітичними інструментами не є автоматичним. S. Cadez і C. Guilding емпірично демонструють необхідність інтегрованої contingency-моделі *strategic management accounting* [8], а L. Cinquini й А. Tenucci доводять, що «loose coupling» між бізнес-стратегією та стратегічним управлінським обліком усе ще зберігається, хоча *cost-related SMA*

techniques виявляються особливо релевантними для *cost leader strategies* [9]. Це безпосередньо стосується теми цієї статті: без спеціально налаштованого організаційно-методичного забезпечення BSC не ліквідує сам по собі розрив між стратегічними цілями підприємства та щоденними рішеннями щодо витрат.

Література з інтелектуального капіталу та економіки знань поглиблює цю проблему. J. Mouritsen, H. Thorsgaard Larsen і P. N. Bukh доводять, що *balanced scorecard* та інтелектуальний капітал перетинаються в полі стратегічного управління знаннями, але не є тотожними концептами [10]. B. Marr, G. Schiuma і A. Neely зміщують увагу до картування інтелектуальних драйверів створення вартості [11], а K. Asiaei та R. Jusoh показують, що *robust performance measurement system* є засобом «прояснення» ролі *intellectual capital* у системі управління [12]. Саме тут виникає ключовий для нашого дослідження висновок: **у знаннєвій економіці управління витратами повинно охоплювати не лише облік ресурсного споживання, а й оцінювання витрат на генерування, збереження, трансфер і капіталізацію знань** [10–12].

Помітний інтерес становлять і праці, близькі до вітчизняної наукової школи контролінгу. М. Stehnei, І. Irtysheva, К. Khaustova та Y. Boiko обґрунтовують модель системи стратегічного контролю в контексті сталого розвитку підприємства [13], а І. Perevozova та співавтори пропонують алгоритмізацію стратегічної діагностики в системі контролінгу результатів фінансової діяльності підприємства [14]. Ці дослідження є важливими, оскільки демонструють високий потенціал формалізації контролінгових процедур, однак їхній фокус переважно зосереджено на стратегічному контролі як такому або на фінансових результатах, а не на побудові цілісної архітектури стратегічного контролінгу управління витратами в BSC з урахуванням ролі інтелектуального капіталу. Новіші роботи, у яких BSC поєднано з ABC, свідчать про зростання інтересу до поєднання стратегічних і калькуляційних інструментів, але також не формують повної організаційно-методичної моделі для підприємства в умовах економіки знань [15]. Саме ця прогалина і визначає предмет даної статті.

Мета статті. Метою дослідження є теоретичне обґрунтування та розроблення організаційно-методичного забезпечення стратегічного контролінгу управління витратами підприємства в системі збалансованих показників в умовах економіки знань. Досягнення цієї мети передбачає: *по-перше*, уточнення змісту стратегічного контролінгу витрат у знаннєво-інтенсивному середовищі;

по-друге, визначення структурних контурів організаційно-методичного забезпечення; по-третє, формування системи релевантних показників за перспективами BSC; по-четверте, обґрунтування логіки зворотного зв'язку між *cost management*, *strategic management accounting* та індикаторами інтелектуального капіталу.

Дослідження відповідає на такі дослідницькі питання. *Перше*: які саме елементи організаційної та методичної архітектури потрібні для того, щоб стратегічний контролінг витрат працював не лише як механізм виявлення перевитрат, а як інструмент реалізації стратегії? *Друге*: як у межах BSC відобразити витрати на знання, навчання, цифровізацію, інновації та клієнтську взаємодію без втрати фінансової дисципліни? *Третє*: яким чином поєднати аналітичні інструменти стратегічного управлінського обліку із BSC так, щоб контролінг міг не тільки пояснювати минулі відхилення, а й формувати випереджувальні сигнали для управлінських рішень.

У межах концептуального дизайну статті сформульовано такі аналітичні гіпотези. *Гіпотеза H1*: у знаннєвій економіці стратегічний контролінг витрат буде результативнішим тоді, коли фінансова перспектива BSC доповнюється вимірниками людського, структурного та процесного капіталу. *Гіпотеза H2*: поєднання BSC із *cost-related strategic management accounting techniques* зменшує розрив між стратегією та поточними рішеннями щодо витрат. *Гіпотеза H3*: формалізований контур стратегічної діагностики, вбудований у BSC, підвищує випереджувальний характер контролінгу та якість управлінських реакцій на зміну витратної поведінки підприємства.

Методи дослідження. У роботі використано бібліографічний відбір, контент-аналіз, порівняльний аналіз, наукову абстракцію та структурно-логічне моделювання. Під час аналізу літератури було розглянуто три напрями: *balanced scorecard* і стратегічне вимірювання результативності; стратегічний управлінський облік і методи управління витратами; а також дослідження інтелектуального капіталу та економіки знань. На основі цього сформовано авторську модель організаційно-методичного забезпечення стратегічного контролінгу витрат і запропоновано карту індикаторів за перспективами BSC. Статистичне програмне забезпечення не використовувалося, оскільки дослідження має концептуальний, а не економетричний характер.

Результати та обговорення. Вихідним положенням дослідження є теза про те, що в умовах економіки знань стратегічний контролінг управління витратами повинен трактуватися як система раннього виявлення, інтерпретації та координації

витратних рішень, що впливають на довгострокову здатність підприємства створювати вартість. Це означає, що витрати слід розглядати щонайменше у трьох вимірах: як витрати на поточну ефективність; як витрати на клієнтську та ринкову адаптацію; як витрати на відтворення знань та організаційних спроможностей. У такому підході контролінг перестає бути лише функцією «результатного» нагляду та набуває ролі інтегратора стратегії, обліково-аналітичних даних, процесів і відповідальності [5–12]. Концептуально це означає перехід від логіки «скорочувати витрати» до логіки «структурувати витрати відповідно до стратегічної цінності».

Звідси випливає авторське визначення: організаційно-методичне забезпечення стратегічного контролінгу управління витратами в системі збалансованих показників – це впорядкована сукупність суб'єктів, регламентів, методів, інформаційних потоків, аналітичних процедур та індикаторів, яка забезпечує переклад стратегічних цілей підприємства в параметри формування, використання, діагностики та корекції витрат за всіма перспективами BSC. На відміну від вузького фінансового підходу ця модель виходить з того, що витрати на навчання, цифровізацію, інноваційні проекти, знаннєву кооперацію та клієнтську взаємодію мають оцінюватися не тільки з позицій поточного тиску на маржу, а і з позицій майбутньої здатності генерувати дохід, знижувати транзакційні втрати та підсилювати конкурентні переваги [10–12; 15]. Це узгоджується з підходами до *intellectual capital*, але доповнює їх контролінговою дисципліною та регламентованою управлінською відповідальністю.

Узагальнену архітектуру організаційно-методичного забезпечення представлено в табл. 1.

Запропонована архітектура дає підстави стверджувати, що стратегічний контролінг витрат у BSC не може бути редукований до діяльності фінансової служби. Якщо класичний контролінг фіксує перевищення кошторису, то стратегічний контролінг у знаннєвій економіці повинен відповідати на інше питання: які саме витрати створюють стратегічну спроможність, які – лише короткостроково підтримують функціонування, а які – консервують неефективність. Саме тому в зону контролінгу мають входити не лише *cost variances*, а й індикатори навчання, обороту ключових компетенцій, витрат на утримання клієнта, цифрової продуктивності процесів і віддачі від інноваційних ініціатив. У цьому аспекті підтвердження отримує *гіпотеза H1*: без інтеграції інтелектуального капіталу BSC не здатна повноцінно підтримувати стратегічне управління витратами.

Таблиця 1

Контури організаційно-методичного забезпечення стратегічного контролінгу управління витратами

Контур забезпечення	Зміст	Основні інструменти	Управлінський результат
Інституційний	Розподіл ролей між власниками, топ-менеджментом, CFO, службою контролінгу, керівниками центрів відповідальності, process owners та knowledge owners	Регламенти відповідальності, матриця повноважень, центр витрат / центр прибутку / центр інвестицій	Узгодження стратегічних і поточних рішень щодо витрат
Методичний	Формування правил класифікації стратегічних витрат, логіки KPI, підходів до діагностики відхилень	BSC, strategic management accounting, cost drivers, ABC / ABM-логіка, стратегічна діагностика	Перехід від фрагментарного обліку до стратегічно інтерпретованих витрат
Інформаційно-аналітичний	Інтеграція фінансових, операційних, клієнтських, кадрових та інноваційних даних	Dashboard, KPI-passports, аналітичні панелі, карти причинно-наслідкових зв'язків	Прозорість джерел перевитрат і драйверів майбутньої вартості
Процесно-регламентний	Регулярний цикл планування, моніторингу, аналізу, корекції та зворотного зв'язку	Стратегічні сесії, бюджетні цикли, контрольні точки, періодична стратегічна діагностика	Безперервність контролінгу та своєчасне коригування витратної поведінки
Поведінково-комунікаційний	Вбудовування KPI в мотивацію, внутрішню комунікацію та організаційне навчання	KPI-каскадування, внутрішні звіти, системи участі, learning loops	Зменшення опору до змін і підвищення відповідальності за витратні рішення

Джерело: складено авторами на основі [1–15].

Наступним результатом є обґрунтування того, що BSC доцільно трансформувати зі звичної «системи показників результативності» у систему стратегічної навігації витрат. Для цього фінансову перспективу слід трактувати як площину оцінювання кінцевого ефекту витратної політики; клієнтську – як площину оцінювання витрат на цінність для клієнта; перспективу внутрішніх процесів – як площину аналізу *cost drivers* і процесних втрат; перспективу навчання та розвитку – як площину оцінювання витрат на формування майбутніх спроможностей. У такий спосіб BSC дозволяє поєднати ретроспективні показники контролю з випереджувальними сигналами. Цей висновок узгоджується з логікою R. S. Kaplan і D. P. Norton, але знімає зауваження H. Nørreklit щодо спрощеної причинності завдяки включенню спеціального блоку стратегічної діагностики та аналітичної інтерпретації [1–3; 14; 16].

Проекцію показників стратегічного контролінгу управління витратами за перспективами BSC представлено в табл. 2.

Розроблена карта показників дає змогу концептуально підтвердити гіпотезу H2. Коли *cost-related strategic management accounting techniques* інтегруються в BSC, витрати перестають бути лише бухгалтерською категорією і стають носієм

стратегічної інформації. Це особливо важливо для підприємств, де значущу частку становлять непрямі, інноваційні, трансакційні та знаннєві витрати, що не можуть бути адекватно інтерпретовані лише через традиційні статті калькуляції. Саме тому до BSC доцільно включати не тільки абсолютні або відносні фінансові показники, а й індикатори архітектури витрат: витрати на знаннєву інфраструктуру, цифрову собівартість процесу, вартість підтримки клієнтської лояльності, витрати на внутрішню координацію, віддачу від навчальних та інноваційних програм [8–12; 15].

Окремо слід підкреслити роль стратегічної діагностики як вбудованого елемента контролінгу. Вітчизняні дослідження переконливо демонструють, що алгоритмізація стратегічної діагностики та модель побудови стратегічного контролю є продуктивними напрямками розвитку контролінгу [13; 14]. У нашій інтерпретації це означає, що стратегічний контролінг управління витратами має працювати циклічно: стратегічні цілі → карта BSC → паспорти показників → контрольні межі → інтерпретація відхилень → коригувальні дії → оновлення стратегії. Саме наявність такого циклу дає підстави вважати концептуально підтвердженою й гіпотезу H3, оскільки без фор-

Пропонована карта показників стратегічного контролінгу витрат у системі збалансованих показників

Перспектива BSC	Стратегічна ціль управління витратами	Ключові показники	Контролінгова інтерпретація
Фінансова	Забезпечити стійке зниження витратомісткості без руйнування стратегічних спроможностей	Частка керованих витрат у доходу; ROI знаннєвих інвестицій; економія від процесного вдосконалення; частка непродуктивних витрат	Показує, чи дає витратна політика фінансовий ефект у довгостроковій логіці
Клієнтська	Перетворити витрати на обслуговування клієнта на джерело цінності та утримання	Cost-to-serve за сегментами; вартість утримання клієнта; частка прибуткових клієнтських відносин; витрати на рекламації	Дає змогу відокремити витрати, що створюють цінність, від витрат, що лише обслуговують не-ефективні зв'язки
Внутрішні процеси	Підвищити прозорість драйверів витрат і знизити процесні втрати	ABC-собівартість ключових процесів; cost of poor quality; тривалість циклу; цифрова собівартість операції	Формує базу для process redesign і раннього виявлення стратегічних відхилень
Навчання та розвиток	Оцінити витрати на знання, компетентності та інновації як інвестиції в майбутню результативність	ROI-навчання; витрати на розміщення ключових фахівців; частка цифрових компетенцій; коефіцієнт повторного використання знань	Дозволяє контролювати, чи трансформуються витрати на розвиток у майбутні конкурентні переваги

Джерело: складено авторами на основі [1–15].

малізованого механізму стратегічної діагностики BSC перетворюється на статичний звіт, а не на інструмент динамічного управління витратами.

Порівняння отриманих висновків із попередніми дослідженнями дозволяє зробити кілька узагальнень. *По-перше*, на відміну від класичних підходів до BSC, де *cost management* переважно локалізується у фінансовій перспективі, запропонована модель поширює логіку витрат на всі чотири перспективи. *По-друге*, на відміну від частини стратегічного управлінського обліку, де зв'язок між *cost techniques* і стратегією виявляється слабким [9], наша модель робить цей зв'язок операціоналізованим через KPI-каскадування. *По-третє*, порівняно з літературою з інтелектуального капіталу [10–12], у статті посилено саме контролінговий вимір – тобто порядок, регулярність і відповідальність аналітичних процедур. *По-четверте*, порівняно з роботами, які поєднують BSC та ABC у новіших дослідженнях [15], запропонований підхід придатний не лише для окремого інструментального поєднання, а для побудови цілісної системи управління витратами.

Водночас дослідження має обмеження. Воно є концептуальним, а не емпірично верифікованим на вибірці підприємств; відповідно, сформульовані гі-

потези отримують аналітичне, а не статистичне підтвердження. Крім того, хоча запропонована модель придатна для промислових, сервісних і *knowledge-intensive* фірм, конкретні набори показників та контрольні межі мають бути галузево адаптовані. Нарешті, окремого емпіричного тестування потребує питання про те, в яких секторах витрати на знання слід трактувати як інвестиції з відкладеною віддачею, а в яких – як операційні витрати з коротшим горизонтом окупності. Саме ці аспекти визначають логіку наступного етапу досліджень.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дало змогу обґрунтувати, що в умовах економіки знань стратегічний контролінг управління витратами не може бути ефективним, якщо він спирається лише на традиційний бюджетний контроль та післяфактумне пояснення відхилень. У середовищі, де ключовими факторами створення вартості стають знання, інновації, цифровізація, клієнтський досвід і організаційне навчання, витрати мають розглядатися як стратегічно неоднорідний ресурс. Відповідно, система збалансованих показників повинна охоплювати не лише фінансові наслідки витратної політики, а й процесні, клієнтські та знаннєві драйвери її майбутньої результативності.

Наукова новизна статті полягає в тому, що стратегічний контролінг витрат інтерпретовано як інтегровану систему стратегічної навігації, а не як вузьку процедуру фінансового моніторингу; запропоновано контурну модель організаційно-методичного забезпечення; обґрунтовано багатовимірну карту КРІ для BSC, де витрати присутні в усіх перспективах; поєднано аргументи *strategic management accounting, performance management systems* та *intellectual capital studies* в єдину логіку формування контролінгової архітектури.

Практична цінність результатів полягає в можливості використання моделі керівниками підприємств, CFO, службами контролінгу та аналітичними підрозділами для побудови регламентованої системи стратегічного управління витратами, яка підтримує не лише економію ресурсів, а й довгострокову конкурентоспроможність.

Перспективи подальших досліджень доцільно пов'язати з емпіричною перевіркою запропонованої моделі на панельних або кейсових даних підприємств різних секторів, із побудовою галузевих паспортів КРІ, а також із вивченням можливостей *predictive controlling*, коли BSC інтегрується з цифровими аналітичними інструментами та системами раннього виявлення ризиків у витратній поведінці підприємства. ■

БІБЛІОГРАФІЯ

1. Kaplan R. S., Norton D. P. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*. 2001. Vol. 15. Iss. 1. P. 87–104.
DOI: <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.1.87>
2. Kaplan R. S., Norton D. P. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*. 2001. Vol. 15. Iss. 2. P. 147–160.
DOI: <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.2.147>
3. Nørreklit H. The balance on the balanced scorecard: A critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*. 2000. Vol. 11. Iss. 1. P. 65–88.
DOI: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0121>
4. Speckbacher G., Bischof J., Pfeiffer T. A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*. 2003. Vol. 14. Iss. 4. P. 361–388.
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.10.001>
5. Ferreira A., Otley D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*. 2009. Vol. 20. Iss. 4. P. 263–282.
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>

6. Chenhall R. H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*. 2005. Vol. 30. Iss. 5. P. 395–422.
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.08.001>
7. Henri J.-F. Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*. 2006. Vol. 31. Iss. 6. P. 529–558.
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.07.001>
8. Cadez S., Guilding C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*. 2008. Vol. 33. Iss. 7–8. P. 836–863.
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
9. Cinquini L., Tenucci A. Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2010. Vol. 6. Iss. 2. P. 228–259.
DOI: <https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
10. Mouritsen J., Thorsgaard Larsen H., Bukh P. N. Dealing with the Knowledge Economy: Intellectual Capital versus Balanced Scorecard. *Journal of Intellectual Capital*. 2005. Vol. 6. Iss. 1. P. 8–27.
DOI: <https://doi.org/10.1108/14691930510574636>
11. Marr B., Schiuma G., Neely A. The dynamics of value creation: Mapping your intellectual performance drivers. *Journal of Intellectual Capital*. 2004. Vol. 5. Iss. 2. P. 312–325.
DOI: <https://doi.org/10.1108/14691930410533722>
12. Asiaei K., Jusoh R. Using a robust performance measurement system to illuminate intellectual capital. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2017. Vol. 26. P. 1–19.
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.06.003>
13. Stehnei M., Irtysheva I., Khaustova K., Boiko Y. Modeling of strategic control system in the context of sustainable development of enterprise. *Problems and Perspectives in Management*. 2017. Vol. 15. Iss. 3. P. 212–223.
DOI: [https://doi.org/10.21511/ppm.15\(3-1\).2017.05](https://doi.org/10.21511/ppm.15(3-1).2017.05)
14. Perevozova I., Nemish Y., Zhuk O., et al. Algorithmization of strategic diagnostics in the system of controlling the results of financial activity of the enterprise. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*. 2022. Vol. 3. Iss. 44. P. 150–158.
DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptop.3.44.2022.3770>
15. Al-Dhubaibi A. A. S. Organizational Ambidexterity: How Balanced Scorecard and Activity-Based Costing Enable Exploration–Exploitation Synergy and Sustainable Performance. *Journal of Risk and Financial Management*. 2025. Vol. 18. Iss. 9. Art. 508.
DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm18090508>

REFERENCES

- Al-Dhubaibi A. A. S. (2025). Organizational Ambidexterity: How Balanced Scorecard and Activity-Based Costing Enable Exploration–Exploitation Synergy

- and Sustainable Performance. *Journal of Risk and Financial Management*, 9(18), Art. 508.
<https://doi.org/10.3390/jrfm18090508>
- Asiaei K. & Jusoh R. (2017). Using a robust performance measurement system to illuminate intellectual capital. *International Journal of Accounting Information Systems*, 26, 1–19.
<https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.06.003>
- Cadez S. & Guilding C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 7–8(33), 836–863.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
- Chenhall R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 5(30), 395–422.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.08.001>
- Cinquini L. & Tenucci A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2(6), 228–259.
<https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
- Ferreira A. & Otley D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 4(20), 263–282.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Henri J.-F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 6(31), 529–558.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.07.001>
- Kaplan R. S. & Norton D. P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*, 1(15), 87–104.
<https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.1.87>
- Kaplan R. S. & Norton D. P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*, 2(15), 147–160.
<https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.2.147>
- Marr B., Schiuma G. & Neely A. (2004). The dynamics of value creation: Mapping your intellectual performance drivers. *Journal of Intellectual Capital*, 2(5), 312–325.
<https://doi.org/10.1108/14691930410533722>
- Mouritsen J., Thorsgaard Larsen H. & Bukh P. N. (2005). Dealing with the Knowledge Economy: Intellectual Capital versus Balanced Scorecard. *Journal of Intellectual Capital*, 1(6), 8–27.
<https://doi.org/10.1108/14691930510574636>
- Nørreklit H. (2000). The balance on the balanced scorecard: A critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 1(11), 65–88.
<https://doi.org/10.1006/mare.1999.0121>
- Perevozova I., Nemish Y., Zhuk O. & et al. (2022). Algorithmization of strategic diagnostics in the system of controlling the results of financial activity of the enterprise. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, 44(3), 150–158.
<https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.44.2022.3770>
- Speckbacher G., Bischof J. & Pfeiffer T. (2003). A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, 4(14), 361–388.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.10.001>
- Stehnei M., Irtysheva I., Khaustova K. & Boiko Y. (2017). Modeling of strategic control system in the context of sustainable development of enterprise. *Problems and Perspectives in Management*, 3(15), 212–223.
[https://doi.org/10.21511/ppm.15\(3-1\).2017.05](https://doi.org/10.21511/ppm.15(3-1).2017.05)

Стаття надійшла до редакції / Received: 11.05.2026
 Статтю прийнято до публікації / Accepted: 24.05.2026
 Оприлюднено / Published: 25.06.2026