



Стопански
факултет

Социално- икономически анализи

Книга 1/2019 (15)

Мария Павлова

СТРАТЕГИЧЕСКО УПРАВЛЕНСКО СЧЕТОВОДСТВО – СЪСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМИ И ПЕРСПЕКТИВИ

Maria Pavlova

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING – OVERVIEW OF CURRENT PROBLEMS AND PERSPECTIVES

Abstract: Strategic management accounting is considered a fast developing scientific sphere, part of the traditional management accounting. However, recent literature has increasingly criticized various aspects of strategic management accounting. Therefore, the aim of the current work is to identify the reasons behind these critics and propose ways to overcome them.

Keywords: accounting, strategy, strategic management accounting, strategic management, competitiveness, strategic management accounting techniques.

Въведение

Обект на настоящото изследване е стратегическото управленско счетоводство (strategic management accounting SMA) – неговите същност и значение през XXI век, разгледано през призмата на новите аспекти на конкуренцията и ресурсния подход в развитието на стратегическия мениджмънт. Застъпена е тезата, че управленското счетоводство действа като силен интегриращ език в процеса на свързване на стратегическите и оперативните цели на организацията.

Стратегическото управленското счетоводство се оформя в началото на 80-те години на XX век като нова област и като отговор на някои от очертаните в специализираната научна литература проблеми на т.нар. традиционно управленско счетоводство. През 90-те години на XX и в началото на XXI век тази материя се развива и разширява. Тя дори е определяна като нов етап в историческото развитие на управленското счетоводство. През последното десетилетие обаче в академичната литература се наблюдава сериозна полемика по отношение на интереса (дали е налице повишаване, или спад) към стратегическото управленското счетоводство и какво е мястото му в дейността на организациите. В настоящата разработка се изследва кои са причините за това явление и как евентуално биха били преодоленни.

Повечето съществуващи изследвания на връзката между управлението и управленското счетоводство възприемат ограничен подход при изследване на материята. Той е или изцяло основан на счетоводството, или произтичащ от стратегията. В това изследване е направен опит да се преодолее това класическо разделение и да се приложи интегриран подход.

Изследването разглежда промените в управленското счетоводство и ролята на управленското счетоводство при изготвянето на стратегията. Една от основните цели на стратегическото управленско счетоводство е да подпомогне организацията да постигне стратегическите си цели. Тук се оценява колко тясно са свързани управленското счетоводство и стратегическото управление и как може да се създаде стойност за компаниите, които работят с тях в динамична и непредвидима бизнес среда.

От 80-те години на миналия век са настъпили много промени и компаниите са фокусирали своята стратегия все повече върху създаването на стойност. От появилите се нови стратегически насоки произтичат сериозни промени особено за управленското счетоводство.

Изложение

Множество организации използват в ежедневната си дейност различни инструменти и техники на управленското счетоводство, като бюджетиране, подходи и методи за калкулиране, методи за разпределение на разходите, модел „разходи–обем–печалба“ и други. Може да се каже, че управленското счетоводство е вече утвърдено като теория и практика в световен мащаб, със собствена история и методология.

През 80-те години на XX век в специализираната литература по управленско счетоводство се появиха, а в последствие се засилиха критиките на утвърдените вече негови системи и методи и най-вече на факта, че то изостава от проблемите на практиката. С цел подобряване състоянието на традиционното управленско счетоводство, вниманието се насочи към една новосформирана област – стратегическо управленско счетоводство (SMA) – и на него се гледа като на нова потенциална област за изследвания и разработки, резултатите от която могат да засилят приносът на управленското счетоводство в цялостното управление на предприятието.

1. За същността и значението на стратегическото управленско счетоводство (SMA)

Преобладаващата част от традиционното управленско счетоводство е свързана по-скоро с „тактическата“, отколкото с „стратегическата“ област на действие в една организация. Традиционната система на управленско счетоводство обикновено не възприема дългосрочна, ориентирана към бъдещето позиция, нито се характеризира с маркетингова или конкурентна насоченост. По отношение на времевата рамка за конвенционалното управленско счетоводство преобладава финансовата година. От друга страна, обаче стратегическите решения обикновено изискват по-дългосрочен план, имат значителен ефект върху организацията и, въпреки че могат да бъдат с вътрешна насоченост, имат преобладаващ външен аспект. За да се вземат стратегически решения и да се следят стратегическите програми, е необходимо да се използват „стратегически“ методи, присъщи на стратегическото управленско счетоводство.

Счетоводното отчитане в стратегически аспект надхвърля стандартните функции на традиционното управленско счетоводство, като се съсредоточава върху това как външните фактори (като анализ на конкурентната среда, преглед на политическата обстановка, паричната политика) могат да подобрят процесите в организацията.

Дейността на предприятията днес се осъществява в условията на нарастваща конкуренция, необходимост от намаляване както на производствените, така и на управленските и търговските разходи и същевременно подобряване качеството на продуктите. Решаването на тези въпроси изисква създаването на ефективна система за управление, която включва управленското счетоводство. Необходимо е да се вземе предвид и факторът на бързите промени във външната среда. И това не е само появата на нови конкуренти, но и промяна в предпочитанията на клиентите, увеличаване на техните изисквания и очаквания от стоки или услуги и появата на принципно нови технологии и продукти.

Стратегическото управленско счетоводство се изразява в сливането на стратегическите бизнес цели с управленската счетоводна информация, за да осигури модел, който да подпомага ръководството при вземането на бизнес решения. За разлика от традиционното управленско счетоводство – което се фокусира върху вътрешните счетоводни показатели – SMA оценява външната информация за тенденциите в разходите, цените, пазарния дял и паричните потоци и тяхното въздействие върху ресурсите, за да определи подходящия тактически отговор. Стратегическият елемент на управленското счетоводство изисква засилено разузнаване за конкурентите, доставчиците, технологиите и продуктите.

През 1981 г. К. Симъндс¹ за първи път въвежда термина “strategic management accounting” (SMA) и го разглежда като способ за предоставяне и анализ на управленски счетоводни данни за

¹ Simmonds, K. (1981) Strategic Management Accounting, p. 26.

бизнеса и неговите конкуренти, за използването им при разработването и наблюдението на бизнес стратегията.

Въпреки тридесет и осем годишната история на термина SMA все още няма всеобхватна концептуална рамка, в която да бъде изградена системата.

По отношение съдържателната страна на стратегическото управленско счетоводство като всяка нова област на научното познание и тук няма единство между авторите и в това понятие се влага различно съдържание. Някои поставят акцента върху стратегията, а други – на конкурентната среда, трети – на други специфични особености.

Един от първите автори, който обръща особено внимание на стратегически аспекти в проблематиката на отчетността, е Б. Райан, който отбелязва, че „... стратегическа отчетност ние наричаме определен способ за отразяване на финансовите и счетоводните проблеми на предприятието“².

Дж. Инс³ го определя като предоставяне на информация, обезпечаваща поддържането на взетите в организацията *стратегически решения*, а според К. Уорд⁴ то е отчетност за стратегическия мениджмънт.

Р. Купър и Р. Каплан⁵ посочват, че приемите му се разработват първоначално за поддръжка на общата *конкурентна* стратегия на организацията, въз основа на информационното обезпечаване за по-прецизно отчитане себестойността на продукцията и услугите.

Изследванията в областта на управленското счетоводство, проведени от М. Бромвич и А. Бхимани, поръчани от Института на дипломираните експерт-счетоводители във Великобритания в края на 80-те години на миналия век, идентифицират само обхвата на управленското счетоводство по отношение на бъдещото му развитие.

В началото на 90-те години на ХХ век, поставяйки акцент на конкурентите, М. Бромвич⁶ определя стратегическото управленско счетоводство като способ за анализ на финансовата информация за пазарите и пласмента на организацията, разходите на конкурентите, структурата на разходите и наблюдаване на стратегиите както на организацията, така и на нейните конкуренти на тези пазари в течение на няколко отчетни периода. Акцент върху конкурентите поставя и Р. Паркър⁷ в тълковния счетоводен речник.

К. Друри⁸ анализира подробно такива аспекти на събирането и анализа на информацията като: 1) външна информация за конкурентите; 2) отчитането от гледна точка на стратегическото позициониране на организацията; 3) обезпечаване на конкурентно преимущество.

Опит да конкретизират съдържанието на стратегическото управленско счетоводство чрез очертаване на методите, които прилага, правят Дж. Шанк и В. Говиндараджан⁹. Те включват в обхвата му три основни метода: *анализ на веригата на стойността*, *анализ на стратегическото позициониране* и *анализ на разходоопределящите фактори*. Според тях съдържанието му включва създаване на информация, чрез която да се дадат отговори на следните въпроси: В какво положение се намира организацията в настоящия момент? В какво положение тя би искала да се намира след три, пет, десет години? С какви способности да се достигне желаното положение?

Б. Лорд¹⁰ обобщава натрупаната литература и авторовите становища по въпроса и извежда на преден план три основни направления, които използва за характеризиране на стратегическото управленско счетоводство:

- излизане извън пределите на вътрешната ориентация на традиционното управленско счетоводство и изготвяне на информация за конкурентите;
- разработване на отчетност от гледна точка на стратегическото позициониране;

² **Раян, Б.** (1998) *Стратегический учет для руководителя*. Москва: Аудит.

³ **Innes, J.** (1998) *Strategic Management Accounting*.

⁴ **Ward, K., Grundy, T.** (1996) *The strategic management of corporate value*. // *European Management Journal*, Volume 14, Issue 3, June, P. 321–33.

⁵ **Cooper, R. and Kaplan, R. S.** (1998) *Measure costs right: make the right decisions*.

⁶ **Bromwich, M. and Bhimani, A.** (1994) *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA.

⁷ **Parker, R. H.** (1992) *Macmillan dictionary of accounting*. The Macmillan Press Ltd.

⁸ **Drury, C.** (2002) *Management Accounting for Business Decisions*. Thomson.

⁹ **Shank, J. K., Govindarajan, V.** (1992) *Strategic cost management: the valuechain perspective*. // *Journal of Management Accounting Research*, 4, p. 179–197.

¹⁰ **Lord, B. R.** (1996) *Strategic Management Accounting*.

– осигуряване на конкурентно преимущество – за сметка съкращаване на разходите и повишаване степента на диференциация на продукцията.

Институтът по управленско счетоводство (ИМА) на САЩ дава следното определение: „Управленското счетоводство е професия, която включва партньорство при вземане на управленски решения, планиране, системи за управление на изпълнението и предоставяне на експертни знания във финансовата отчетност и контрол за подпомагане на управлението, както и формулиране и прилагане на стратегия на организацията“¹¹.

Американският институт на дипломираните експерт-счетоводители (AICPA)¹² заявява, че стратегическото управленско счетоводство като практика обхваща следните три области:

- стратегическо управление: повишаване на ролята на управленския счетоводител като стратегически партньор в организацията;
- управление на изпълнението: развитие на практика на бизнес решенията и управление дейността на организацията;
- управление на риска: принос към рамки и практики за идентифициране, измерване, управление и отчитане на рисковете за постигането целите на организацията.

В българската специализирана научна литература малко автори работят по тази проблематика. Т. Трифонов¹³, визирайки стратегическия аспект на управленския счетоводен анализ (както той нарича управленското счетоводство), го определя като революционен етап в развитието на счетоводната наука. М. Павлова¹⁴ разглежда същността и значението на стратегическото управленско счетоводство и ги определя като система за създаване на информация за външната среда, от която управлението се нуждае за осъществяване на дългосрочни стратегически решения, отличавайки се от традиционното управленско счетоводство, насочено вътре в предприятието към решаване на оперативни проблеми и постига това чрез свои специфични методи и способности. То се определя не само като продължение на натрупаните постижения в областта на управленското счетоводство, но в много аспекти изисква нов начин на мислене, въвежда редица революционни идеи и отменя множество постулати.

На теоретично ниво не съществува единомислие по въпроса какво представлява управленската счетоводна система за стратегически цели сама по себе си, в своите размери и структура. Въпреки това са налице общи елементи, с които може да се характеризира „идеалната“ SMA система:

- ✓ ориентира се към пазара и външни потребители;
- ✓ фокусира се върху настоящи и потенциални конкуренти;
- ✓ отнася се за по-дългосрочен план.

За да защитят стратегическата позиция и стратегията на организацията, за да подобрят бъдещата си конкурентоспособност, мениджърите се нуждаят от информация, посочваща с кого компанията се конкурира и как и защо тя печели или губи в това състезание. Тази информация става своевременно предупреждение за необходимостта от промени в конкурентната стратегия. Информация за конкурентите може да бъде получена от общи източници, като годишни отчети на компанията, преса, данни от социални институции, както и от неформални източници (например комуникация с търговските представители, анализ на конкурентни продукти, комуникация с експерти от индустрията и консултантите и т.н.), но и е необходима специализирана счетоводна информация, която се осигурява от SMA.

Стратегическото управленско счетоводство въвежданов „ракурс“ върху разбирането на понятието „разходи“. SMA се фокусира не само в ограничаване на разходите, авърху намаляването им и непрекъснатото усъвършенстване и промяна. Слабост на традиционните системи за контрол на разходите е, че поддържат предимно текущото състояние и непрекъснатостта на дейностите за извършване на съществуващите дейности. Затова SMA може да се определи като стъпка напред в използването едновременно на няколко подхода, за да се постигне ефективно управление на разходите.

¹¹ <http://www.Imanet.org>

¹² <http://www.aicpa.org>

¹³ **Трифонов, Т.** (2004) Стратегическият счетоводен анализ на стойността – революционен етап в развитието на счетоводната наука. София: УНСС.

¹⁴ **Павлова, М.** (2009) Управленското счетоводство – съвременно разбиране за същността и обхвата му. // *Български счетоводител*, бр. 5; **същата.** (2009) Управленско счетоводство за изработване на стратегически решения. // *Български счетоводител*, бр. 19; **същата.** (2012) Дейността на висшите училища в конкурентна среда и ролята на управленското счетоводство. В. Търново: УИ „Св. св. Кирил и Методий“, и други.

В по-новите изследвания¹⁵ се прие тезата, че стратегическото управленско счетоводство е в състояние да „добави стойност“ към бизнеса, преследвайки следните пет основни цели:

- предоставяне на информация за вземане на решения и планиране чрез проактивни действия;
- подпомагане ръководителите в управлението и контрола на оперативните дейности като част от управленския екип в процесите на вземане на решения и планиране;
- мотивиране на мениджърите и другите служители към целта на организацията;
- измерване на изпълнението на дейностите, подразделения, мениджъри и други служители в рамките на организацията;
- оценка на конкурентната позиция на организацията и работа с други ръководители за осигуряване на дългосрочна конкурентоспособност на организацията в своя отрасъл.

В обобщение може да се каже, че въпреки нюансите в отделните разбирания за същността на SMA и различното поставяне на акценти, всички те подчертават значимостта на тази нова материя.

2. Стратегическо управленско счетоводство – съвременна проблематика

В периода след 2005 г. в академичната литература се появили сериозни критики за SMA. Един от водещите автори в областта на стратегическото управленско счетоводство Бил Никсън¹⁶ пише за „парадокса“ на SMA. В какво се състои той? Според автора: „съществува вътрешно противоречие между очевидния спад на стратегическото управленско счетоводство и устойчивия растеж на броя на понятията, моделите, инструментите, теоретичните перспективи, дисциплините, академичните и професионалните списания и консултантските практики, в областта на стратегическия мениджмънт“¹⁷. В проучване на създадената литература по стратегическо управленско счетоводство, направено от К. Лангфилд-Смит, се констатира, че „методите SMA не са широко възприети, нито терминът SMA е широко разбран или използван“¹⁸. „Налице е рязък контраст, парадокс между динамичното, еkleктично развитие в практиката и теорията на стратегическия мениджмънт през последните 50 години, отразено в материалната практика и академичната литература, спрямо съответното развитие на стратегическото управленско счетоводство, което изглежда изтощено, отпаднало и прилича повече на епизод или мода“¹⁹.

Отново според Лангфилд-Смит очевиден е спадът на интереса към SMA, тъй като „десетилетието на славата“ от 90-те години вече е преминало²⁰.

Обект на това изследване са причините и проблемите, свързани с този „парадокс“, както и съвременното състояние на стратегическото управленско счетоводство.

2.1. Връзката „стратегия – SMA“

Изследването на проблематиката на стратегическото управленско счетоводство, изисква детайлно изучаване на връзката му със стратегическия мениджмънт. Още от самата поява на материята по стратегическо управленско счетоводство, като *основна причина* за възникването му, се посочва стратегическото управление. Интересът към управленското счетоводство в стратегически аспект се засили с излизането на преден план на въпросите, свързани с разработването на стратегията на икономическата единица. Тези въпроси се превърнаха в централна тема на много научни изследвания и публикации²¹ като на управленското счетоводство се отнежда ролята на основна информационна система.

¹⁵ Hilton, R. W. (2005) *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, 6th ed. Boston: Mc Graw Hill.

¹⁶ Nixon, B. (2012) The paradox of strategic management accounting. // *Management Accounting Research* 23, 229–244, p. 229.

¹⁷ Пак там, с. 229.

¹⁸ Langfield-Smith, K. (2008) Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? // *Accounting, Auditing and Account ability Journal* 21 (2), 204–228, p. 204.

¹⁹ Nixon, B. p. 231.

²⁰ Langfield-Smith, K. p. 208.

²¹ Bowman, C. (1990) *The Essence of Strategic Management*, Prentice Hall; Попов, С. А. (2003) *Стратегически мениджмънт*. Москва: Дело, с. 54 и други.

Затова, за да се разберат съвременните проблеми на стратегическото управленско счетоводство, е необходимо да се проследят промените в развитието на самия стратегически мениджмънт.

2.1.1. „Ценността“ и стратегическият мениджмънт

За развитието на концепцията за ценността в стратегическото управление има огромен принос Майкъл Портър. Той анализира как стойността може да бъде създадена и уловена от компанията.

Един от инструментите, създадени от него, концепцията за веригата на стойността, е основен инструмент за разглеждане дейността на една компания и за идентификация на източника на устойчиво конкурентно предимство. Стратегическите концепции и инструменти на Портър (петте сили, веригата на стойността и др.) са широко разпространени и коментирани в литературата и оказват съществено влияние както върху стратегическия мениджмънт, така и върху стратегическото управленско счетоводство. Интерес за настоящото проучване представлява развитието на идеите на Портър за конкурентните стратегии и това как те конкретно влияят върху литературата и практиката на стратегическия мениджмънт и стратегическото управленско счетоводство. Еволюцията в идеите на Портър може да бъде разделена на няколко фази.

Първи етап: икономическата основа на Портър – за да се илюстрира тясната връзка между икономиката и описаната стратегия е интересно да се отбележи, че първите произведения на Портър от 70-те години на XX век са вдъхновени до голяма степен от индустриалните икономисти и изследванията им в областта на индустриалната организация.

Втори етап: преминаване към стратегическо управление (1980–2000). От края на 70-те и началото на 80-те години на миналия век Портър разработва няколко теоретични концепции и оперативни инструменти, за да може да помогне за по-доброто разбиране на конкурентоспособността на компанията, стратегията и устойчивото конкурентно предимство. От това десетилетие две концепции са добре известни и широко разпространени. Първата – рамката на петте сили е тясно свързана с външната среда, а втората – веригата на стойността на компанията има за цел да анализира вътрешната среда.

Според Портър²² бизнесът може да развие устойчиво конкурентно предимство, основано на разходи, диференциация или и двете. „Конкурентното предимство не може да бъде разбрано, като се разгледа фирмата като цяло. То произтича от многото отделни дейности, които фирма извършва в проектирането, производството, маркетинга, доставката и поддържане на продукта. Всяка от тези дейности може да допринесе за относителната позиция на фирмата и да създаде база за диференциация“²³.

Тези концепции имат пряко влияние върху SMA, защото са с определящо значение при избора на конкретни счетоводни техники. Например значението на себестойността на продукцията като основа на ценообразуването при избрана стратегия *лидерство по разходи* е голямо, и обратно – при избрана *диференциация на продукта* много малко; значението на системата от стандартни разходи при оценка на дейността при избрана стратегия *лидерство по разходи* е висока степен на значимост, но ако е избрана *диференциация на продукта* без значение. Нещо повече, компанията ще загуби финансови ресурси и работно време в разработване и поддържане на стандартни разходи, отчитане на отклоненията и техния анализ без това да допринесе за развитието ѝ.

Въпреки това от началото на XXI век идеята за устойчивост на конкурентното предимство все повече се поставя под въпрос от няколко автори²⁴. Обръща се внимание на крехкото естество на конкурентното предимство в ситуации на значителен технологичен и пазарен катаклизъм. Затова в края на 90-те на XX в. и в началото на XXI в. все повече се задава въпросът какво в действителност е устойчиво конкурентно предимство, когато компаниите се сблъскват с промишлени катаклизми, технологичен напредък и все повече несигурна среда, а динамиката на конкуренцията постоянно се променя.

През 1994 г. Д'Авени въвежда концепцията за хиперконкуренцията. Той обяснява, че конкурентното предимство по дефиниция е предназначено да изчезне в такъв контекст и че е безсмислено

²² Porter, M. E. (1980) *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press.

²³ Porter, M. E. (1985) *Competitive Strategy: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press.

²⁴ Carpenter, M., Daidj, N., Moreno C. (2014) “Game console manufacturers: the end of sustainable competitive advantage?”. // *Digiworld Economic Journal*, vol. 1, no. 94, pp. 39–60.

да се опитваме да защитим устойчивото конкурентно предимство. Единствената устойчива позиция е тази на движението²⁵. Авторът предлага „възрастта на временното предимство“ като алтернативна концепция. Една конкурентоспособна организация трябва постоянно да може да преориентира себе си по отношение на стойността си, ноу-хау и финансови възможности в светлината на променящите се бариери за навлизане и времеви рамки на развиващата се конкурентна динамика. Хиперконкурентията предполага постоянна трансформация на конкурентни предимства с цел създаване и улавяне на стойност. Всички тези идеи неминуемо водят до преосмисляне на използваните техники на SMA.

Модел, свързан с прилагане на общата стратегия и създаден от Портър, е веригата на стойността. Общият модел е свързан с дейностите, изпълнявани в компанията, а на следващ етап – и за цялата индустрия. Портър обобщава веригата на стойността по следния начин: „Когато една компания се конкурира в която и да е индустрия, тя изпълнява отделни на брой, но взаимосвързани дейности за създаване на стойност, като експлоатация на търговска сила, изработване на компоненти или предоставяне на продукти, и тези дейности имат точки за връзка с дейностите на доставчиците, каналите и клиентите. Веригата на стойността е рамка за идентифициране на всички тези дейности и анализира как те засягат и двете разходи на компанията и стойността, доставена на купувачите“²⁶. Използването на анализа на веригата на стойността улеснява стратегическото позициониране на организацията.

Анализът на веригата на стойността може да помогне на дадена компания да определи кой тип конкурентно предимство да преследва и как да го преследва. Веригата на стойността е полезен анализ за определяне ядрото на компетенциите и дейностите на фирмата, в които тя може да преследва конкурентнопредимство. Координирането на отделните дейности, включени във веригата, създава условия за повишаване ефективността на разходите, качеството и своевременността на доставките. Предприятие, което изпълнява видовете дейности от една верига по-ефективно и с по-малки разходи от своя конкурент, си осигурява конкурентно преимущество.

Анализът на веригата на стойността по стратегически важни видове икономически дейности разкрива като цяло източниците на разходи и възможностите за получаване на конкурентно преимущество. За да може да се използват преимуществата на концепцията за веригата на стойността, е необходимо да е налице разработена адекватна отчетна система, каквато е стратегическото управленско счетоводство.

Портър въвежда термина „марж“ (margin) за разликата между общата стойност (цената на продукта) и сумарните разходи за изпълнение на операциите по създаване на стойността. Този марж зависи от способността на фирмите да осъществяват връзките между всички дейности във веригата на стойността. Някои автори²⁷ вместо марж използват термина „добавена стойност“.

Трети етап: ролята на географското местоположение, клъстери и нации. През 2000 г. Портър разширява своя фокус, за да включи и други свързани теми предимно за „местоположение“ на дейностите, а именно, че развитието на конкурентното предимството е тясно свързано с местоположението. Този подход е логичен за стратегическото управление и се отнася до целия обхват на стратегическото вземане на решения в организация, тясно свързана с външна заобикаляща среда. При вземането на стратегически решения компанията се разглежда в три нива на анализ: страна, пазар (сектор) и корпоративно ниво. Тъй като сложните взаимоотношения между фирмите все повече нарастват като преобладаваща и важна тенденция в бизнес практиката, Портър въвежда специфичен тип междуорганизационни мрежи, наречени „клъстери“ – концентрирана в конкретна територия група взаимосвързани компании.

Четвърти етап: след 2000 г. В публикациите от този период авторът разглежда нови въпроси, които се отнасят до връзката между конкурентното предимство и корпоративна социална отговорност. Разбирането за стойността се разширява с идеята за споделената стойност. Според Портър: „Целта на корпорацията трябва да бъде предефинирана като създаване на споделена стойност, а не само на печалба. (...) Споделената стойност не е социална отговорност, филантропия или дори устойчивост, а нов начин за постигане на икономически успех. Тя не е в границите на това, което правят компаниите,

²⁵ D’Aveni, R. A., Dagnino, G. B., Smith K. G. (2010) “The age of temporary advantage”. // *Strategic Management Journal*, vol. 31, no. 13, pp. 1371–1385.

²⁶ Porter, M. E. (2001) “Strategy and the Internet”. // *Harvard Business Review*, vol. 79, no. 3, pp. 63–78.

²⁷ Lynch, R. F. (2003) *Corporate Strategy*. Prentice Hall Financial Times, Harlow.

а в центъра. Ние вярваме, че тя може да доведе до следващата голяма трансформация на бизнес мисленето²⁸. Тази концепция би могла да се разглежда като стъпка напред в еволюцията на стратегическата мисъл, тъй като се отнася до по-широка визия за бизнеса. Разбирането е, че общата стойност не се отнася до личните ценности, нито става дума за „споделяне“ на вече създадената от фирмите стойност. Вместо това става дума за разширяване на общата сума икономическа и социална стойност.

Развитието на всички тези идеи има пряко отношение във времето върху избора на конкретни механизми и техники, присъщи на SMA и прилагани в отделните компании. Връзката между избраните от организацията стратегически счетоводни техники и развитието във времето на концепцията за конкурентното предимство е във пряка връзка и най-точно може да се проследи чрез проведените в годините емпирични изследвания²⁹ на SMA техники, избрани от компаниите за приложение в практиката.

2.1.2. Промяната в разбирането за стратегията

Специфично за еволюцията на стратегическия мениджмънт е, че „стратегическото управление не се поддава на дълготрайни техники, методи или специфични подходи – нито един инструмент или рецепта не е издържал изпитанието на времето“³⁰. Това остаряване отразява необходимостта от непрекъснато адаптиране на стратегията и организационните мерки към все по-бурната и сложна външна бизнес среда.

Стратегическият мениджмън, сам по себе си се развива динамично. След конференцията в Питсбърг през 1977 г. (на която се променя името от „бизнес политика“ на „стратегически мениджмънт“) се поставя края на т.нар. първи подход в разбирането за организацията, при който акцентът е поставен върху планирането на стратегията, а не върху изпълнението. За него е характерно разбирането за стратегията като план или позиция, което е познато на мнозина. Изхождайки от този подход в теорията и практиката са създадени множество методи за анализ на бизнес средата: SWOT анализът, който е предназначен за използване в предварителните етапи на планиране в стратегическото управление с цел идентифициране на вътрешни и външни фактори, благоприятни и неблагоприятни за постигане организационни цели; „3 С“ анализът (клиенти, конкуренти и компании); политически, икономически, социален и технологичен (PEST) анализ и др.

Барни³¹ търси конкурентоспособност във вътрешните способности на организацията. Тези източници включват материални активи, производствени съоръжения, търговски марки, патенти и други технически и интелектуални способности. Той създава рамка, наречена VRIO (стойност, рядкост, имитация и организация), за да се оцени как всеки източник допринася за стратегическото планиране на организацията. Въз основа на тези критерии високо оценените вътрешни ресурси подобряват конкурентното предимство на организацията.

Обща черта на посочените по-горе методи е, че разумните действия, които една организация трябва да предприеме, трябва да бъдат изведени чрез задълбочен предварителен анализ на бизнес средата и на вътрешните възможности. Това (основано на първия подход) стратегическо виждане е ясно, логично и широко приложимо както в практиката, така и в академичните среди. То обаче е критикувано главно поради две основни причини: първата е в ограничаването на прогнозата. Без значение колко време предварително се предприемат усилия за анализ като PEST, SWOT, 3С анализ, е трудно да се прогнозира бъдещето като цяло; втората е по отношение формулирането и прилагането

²⁸ Porter, M. E., Kramer, M. R. (2011) “Creating shared value: how to reinvent capitalism – and unleash a wave of innovation and growth – and unleash a wave of innovation and growth”. // *Harvard Business Review*, vol. 89, no. 1, pp. 1–17.

²⁹ Guilding, C., Cravens, K. S., Tayles, M. (2000) An international comparison of strategic management accounting practices. // *Management Accounting Research* 11 (1), 113–135; Cinquini, L., Tenucci, A. (2007) Is the adoption of strategic management accounting techniques really ‘strategy-driven’? // *Evidence from a survey. Conference Paper, Cost and Performance in Services and Operations*, Trento, IT, June 18–20; Cadez, S., Guilding, C. (2008) An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. // *Accounting, Organizations and Society* 33 (7–8), 836–863.

³⁰ Cummings, S., Daellenbach, U. (2009) A guide to the future of strategy? The history of long range planning. // *Long Range Planning* 42 (2), 234–263, p. 256.

³¹ Barney J. B. (1995) Looking inside for competitive advantage. // *The Academy of Management Executive*, vol. 9, no. 4, pp. 49–61.

на стратегията. Дори и стратегията да е формулирана предварително на управленско ниво, тя трябва да бъде предадена и разбрана правилно от ниските нива. Въпреки че стратегията може да бъде дефинирана и раздробена на подробни действия на ниските нива, така че служителите не трябва да разбират цялостната картина, тя изисква време и усилия и може да доведе до намаляване бързината и гъвкавостта на действията, което е необходимо за адаптиране към промените в предварителните условия.

През 1978 г. Х. Минцбърг представя концепцията за „възникващата“ стратегия, за разлика от традиционната „съзнателна“ стратегия, която е прерогатив на висшето ръководство. Според автора реалното изпълнение се дължи както на съзнателни, така и на възникващи стратегии. Тази теза поставя началото на втория т.нар. „ресурсно-ориентиран“ подход към организацията и конкурентното предимство. Този подход се разглежда като „повратна точка“ в стратегическия мениджмънт и сериозно влияя както върху литературата, така и върху практиката на стратегическия мениджмънт.

2.1.3. Ролята на SMA в процеса на стратегическото управление

Традиционната система на управленското счетоводство е базирана на описания по-горе първи подход в разбирането за стратегията. Един от основоположниците на управленското счетоводство Робърт Антъни³² – определя като една от основите му роли предаване на стратегиите, формулирани от висшето ръководство към служителите на по-ниски нива с цел последователното ѝ прилагане. Друга роля на счетоводството е да сравнява периодично реално постигнатите резултати с предварително зададени цели и да информира заинтересованите лица за необходимостта от коригиране на разликите. Този вид гледна точка за ролята на счетоводството може да се определи като „кибернетичен модел“, защото действията се механични спрямо зададената цел.

Симонс³³ създава рамка, наречена „лостове на контрола“ (leversofcontrol), за постигане на организационните цели, които адресират несигурността, пред която е изправена организацията. Той предлага двуаспектно използване на счетоводство като „диагностична система“ и „интерактивна система“. Диагностичното използване на счетоводството е почти еквивалентно на кибернетичния подход и има за цел да наблюдава резултатите, които трябва да бъдат постигнати според първоначалното планиране. В същото време диагностичният подход може да се използва интерактивно. Процесите на бюджетиране например дават възможност на мениджърите да общуват със своите подчинени. Възникналата разлика между предварително планираната цел и нейното действително изпълнение не е причина да се търси отговорност от служителите, а да се разберат настъпилите промени в бизнес средата. Заедно с тези два стила на управление същият автор предлага „системи от убеждения“ и „гранични системи“ като механизми на управленското счетоводство. Системата на убеждения показва посоката, която трябва да се възприеме от служителя и да изясни действията и поведението, които той трябва да има. А граничната система е код за показване на действия, които не трябва да се предприемат. Контролирайки тези четири лоста в съответствие със ситуацията, мениджърите могат да постигнат целите на организацията и да се справят с неясноти около организацията.

С работата на Симонс се установи тенденция в счетоводното изследване, наречена „контролен пакет“ – начин за управление на системите за контрол на управлението като набор от правила, практики, ценности и културен контрол. От мениджърите се очаква да действат чрез тези системи за контрол, за да гарантират работата на служителите за постигане на организационните цели. Следващи проучвания в практиката на Великобритания и Австралия показват, че използването на счетоводството в комбинация със системи за убеждения насърчава организационното обучение. Лостовете за контрол и контролния пакет имат важно значение в изследванията за стратегическо управленско счетоводство. Те налагат по-активна и гъвкава роля на счетоводството от тази, представена в кибернетичния модел. Въпреки това и при лостовете за контрол и при контролния пакет проблемът се състои в начина, по който висшето ръководство може да получи информация от ниските нива на управление, които да отразяват настъпилите промени в бизнес средата. С други думи висши мениджъри виждат стратегията като нещо, което трябва да формулират предварително. Въпреки че споменатите

³² Anthony R., Reece J. (1995) Accounting Principles, IRWIN.

³³ Simons R. (2000) Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy: Text & Cases, Prentice Hall, Upper Saddle River.

проучвания подчертават комбинираното използване на счетоводството с други системи за управление, те не се фокусират върху ролята на отчитането в процеса на стратегическото управление, с изключение на засиленото интерактивно използване на счетоводството.

В горния контекст интерес представлява развитието на един вече утвърден инструмент на стратегическото управленско счетоводство, каквато е системата от балансиранни показатели (BSC). Каплан и Нортън³⁴ я представят като рамка за визуализиране на стратегията и измерване на ефективността от дейността. Според авторите една организация и нейната стратегия трябва да се разглеждат в четири перспективи: финанси; потребители; вътрешни бизнес процеси; обучение и развитие (последната се нарича често „инфраструктура и сътрудници“).

Тезата им е, че поставянето на акцент само върху счетоводството и финансовите показатели, води до небалансирано управление, защото тези показатели представят само минали постижения, реализирани от стратегията. Важно е да се уловят текущи и бъдещи ситуации чрез количественото им оценяване от други перспективи като водещи показатели. Чрез изготвяне на стратегическата карта, която показва връзката между индикаторите във всяка перспектива и между перспективите, стратегията се визуализира така, че служителите могат да разберат цялата история на това как стратегията създава ценности и финансови резултати.

Първоначално BSC се разглежда като инструмент за предаване на стратегията на организацията и оценяване на индивидуалните изпълнения, т.е. тя се основава на първия подход към стратегията. Самият инструмент обаче се развива и на по-късен етап се превръща в динамичен модел за измерване на производителността, т.е. вече се основава на ресурсния подход в разбирането на стратегията. От тази позиция системата не изисква просто постигане на конкретен финансов резултат, а залага на постоянното усъвършенстване на дейността в различни сфери. Ако в организацията не съществува този постоянен стремеж към развитие и усъвършенстване, в даден момент тя губи позиции и бива изместена от конкурентите. Това преминаване на BSC към ресурсния подход в разбирането на стратегията се потвърждава от проучванията на различни автори. Например Хал³⁵ разглежда BSC като цялостна система за измерване на производителността, в която значението между дейностите на отделните лица и крайния организационен резултат е представен по конкретен начин. Разбирането на ежедневните дейности в стратегически контекст помага на организациите да постигнат ефективност при операциите. Подобно разбиране дори дава възможност на лицата от ниските нива на управление да намерят противоречия и проблеми, присъщи на системите за управленски контрол и корпоративна стратегия.

Очевидно поради изключително тясната теоретична връзка между стратегическия мениджмънт и стратегическото управленско счетоводство е логично преходът към ресурсния подход в стратегическия мениджмънт да е отразен и в литературата по счетоводство. На практика обаче проучванията показват, че литературата по стратегическо управленско счетоводство **се основава до голяма степен на първия (по-тесен) подход в разбирането за стратегическия мениджмънт**³⁶.

Счетоводните системи упражняват своите ефекти само при силно контролирани среди. В една много разнообразна среда тези системи имат краткосрочни ефекти, отрицателни резултати и ефекти като създаване на застой и субоптимизация. По тази причина някои автори отричат приложението на конкретни счетоводни механизми – например Хоуп³⁷ предлага при силно конкурентен и променящ се пазар системата за бюджетиране да не се прилага. В противовес на това твърдение при отчитане на силните и слабите страни на бюджетната система някои изследвания показват възможности счетоводството да се ангажира с активни роли, като например създаване на условия за насърчаване на творческата изобретателност на служителите, за да могат да реагират на промените в бизнес средата.

Оттук произтича и **първият проблем** в стратегическото управленско счетоводство, който способства за споменатия по-горе парадокс, а именно прекъсване на връзката между литературата по стратегически мениджмънт и тази по стратегическо управленско счетоводство.

³⁴ Kaplan, R., D. Norton. (1996) The Balanced Scorecard: translating strategy into action, tail 1.

³⁵ Hall, M. (1996) Do comprehensive performance measurement systems help or hinder managers' mental model development? // *Management Accounting Research*, vol. 22, no. 1, pp. 68–83.

³⁶ Seal, W. (1996) Managerial discourse and the link between theory and practice: from ROI to value-based management. // *Management Accounting Research* 21 (2), 95–109, p. 25.

³⁷ Hope, J., Fraser, R. (2003) Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap. Boston: Harvard Business School Press.

В периода 2000–2010 г. са направени няколко проучвания (Ниамори, 2001; Рослендер, 2003; Ченхол, 2005; Бхимани и Лангфийлд-Смит, 2008; Бхимани и Бромуйч, 2010) на литературата по стратегическо управленско счетоводство с цел да се установят нейното състояние и обхват в контекста на еволюцията на стратегическия мениджмънт, както и да се очертаят проблемите, тенденциите и перспективите на стратегическия мениджмънт, които не са обект на изучаване от страна на SMA. От анализа на тези проучвания става ясно, че голяма част от определенията за същността на SMA (дори и това на Симъндс от 1981 г.) се базират на първия подход в разбирането за стратегическия мениджмънт. И до ден днешен в литературата няма съгласувана дефиниция „що е стратегическо управленско счетоводство?“ и основната причина са многобройните измерения на стратегическия мениджмънт.

„В епоха, когато нищо не е постоянно, стратегията трябва да се дефинира чрез разкази, сюжети, и символи – вместо с карти, графики и цифри“³⁸. Тази гледна точка е в коренна противоположност на подхода „стратегия–карта“ на Р. Каплан и Д. Нортън – първоначалното разбиране за BSC, но както бе посочено по-горе, и този инструмент на SMA претърпя развитие. Оттук може да се очертае **вторият проблем**, а именно липсата на съгласувана дефиниция за стратегическо управленско счетоводство. Нещо повече – терминът „SMA“ – не доби популярност в САЩ. Вместо него се появи „стратегическо управление на разходите“, което според Дж. Шанк се стреми да приспособи „традиционния набор от знания, наречен анализ на разходите, към бързо развиващия се набор от знания за формулирането и прилагането на стратегията“³⁹. Тази концепция не успя да се съчетае по никакъв начин със стратегическото управленско счетоводство, което е основание Дж. Шанк през 2006 г. да констатира с разочарование, че стратегическото управление на разходите се развива най-вече „извън обхвата на счетоводната професия“⁴⁰.

Както е видно от първата част на настоящото изследване, повечето дефиниции за стратегическо управленско счетоводство са фокусирани основно върху конкурентните и маркетинговите стратегии, както и техниките на SMA, които биха могли да създадат съответната информация. Проблемът се състои в това, че контекстът и характерът на конкуренцията са се променили коренно от началото на XXI век. Дори Б. Никсън твърди, че „конкурентните стратегии на Портьр (1980, 1985) не са издържали „изпитанието на времето“⁴¹. Фирмите трябва да се конкурират едновременно в няколко аспекта – по отношение на характеристиките на продукта или услугата, цена, качество, имидж, функционалност и обслужване. Откъдето пък се налага изводът, че „контекстът и естеството на разходите, стойността и други финансови изчисления, необходими за поддържането на устойчиви конкурентни и маркетингови стратегии, се променят по начини, които предполагат, че съществуващата SMA литература може да изостава от практиката“⁴². Така се оформя следващият **трети проблем** – литературата по SMA изостава от практиката. Крайно недостатъчни са проучванията и доказателствата в литературата как техниките на SMA се разпространяват и прилагат в практиката на организациите. Също така са малко теоретичните обяснения за такива практики. Ако се направи паралел между стратегическото управленско счетоводство и стратегическия мениджмънт, с неудовлетворение се установява, че в края на XX и в началото на XXI век литературата и практиката на стратегическия мениджмънт се развиват бързо, а както констатира и У. Сийл, SMA остава „сбор от академични текстове и има незначително влияние върху управленския дискурс и практика“⁴³.

Причините за наличието на очертаните по-горе проблеми на SMA са сложни и комплексни, а отговорите не са еднозначни. Още през 1996 г. Р. Купър посочва, че търсенето на управленска счетоводна информация ще нараства, но броят на управленските счетоводители ще намалява поради необходимостта от съкращаване на разходите. Б. Никсън също очертава някои причини, например липсата на единомислие по въпроса „Какво е стратегическото управленско счетоводство?“; слабото

³⁸ **Jacobides, M. G.** (2010) Strategy tools for a shifting landscape. // *Harvard Business Review* 88 (1–2), 76–85, p. 77.

³⁹ **Shank, J. K., Govindarajan, V.** (1993) Strategic Cost Management: the New Tool for Competitive Advantage. New York: Free Press, p. 1.

⁴⁰ **Shank, J. K.** (2006) Strategic cost management; upsizing, downsizing and right(?) sizing. // *Contemporary Issues in Management Accounting*. Bhimani, A. (Ed.). Oxford: Oxford University Press, pp. 355–379, p. 359.

⁴¹ **Nixon, B.** p. 237.

⁴² Пак там.

⁴³ **Seal, W.** p. 95.

признаване на търговското име „SMA“; малката популярност на термина „SMA“, дори когато в практиката реално са налице техниките му и са част от системата на стратегическия мениджмънт в конкретната организация; липсата на интеграция и идентичност между литературата по стратегически мениджмънт и тази по стратегическо управленско счетоводство⁴⁴.

Заклучение

Въпреки очертаните сериозни критики към системата на стратегическото управленско счетоводство то има бъдеще. Изследване на Т. Хопър⁴⁵ от 2016 г. на темите, които се разглеждат в 476 публикации по управленско счетоводство, показва, че 17% от научните публикации са по темите на стратегическото управленско счетоводство.

Увеличава се броят на проучванията колко и какви методи и техники на SMA се използват в практиката (такива проучвания има за Великобритания, САЩ, Нова Зеландия, Италия, Словения, Хърватска, Чехия, Румъния и др.). Те показват, че се увеличават броят на стратегическите счетоводни техники и процентът на тяхното приложение.

В последните години (2017–2018 г.) се публикуват учебници⁴⁶ по стратегическо управленско счетоводство, които разглеждат конкретните техники на SMA и тяхното приложение в практиката на водещи компании, което показва излизане на стратегическото управленско счетоводство извън сферата на чисто академичните публикации.

Сферите за бъдещи изследвания с цел преодоляване на посочените проблеми могат да се очертаят в следните насоки:

– авторите в областта на стратегическото управленско счетоводство да насочат повече усилия в преодоляване на разрыва между литературата по стратегически мениджмънт и тази по стратегическо управленско счетоводство, т.е. концепциите и методите на управленското счетоводство да са тясно свързани със съвременните проблеми и перспективи, отразени в теорията на стратегическия мениджмънт.

– да се публикува повече учебна литература с илюстриране на приложението на конкретни стратегически счетоводни техники в практиката на водещи фирми. Такъв тип публикации биха спомогнали теоретичните концепции на SMA и добрите практики на отделни компании да достигнат по-лесно като познания до управленските счетоводители в практиката.

ЛИТЕРАТУРА

1. **Попов, С. А.** (2003) Стратегический мениджмънт. Москва: Дело, с. 54 и други. // **Popov, S. A.** (2003) Strategicheskii menidzmant. Moskva: Delo, s. 54.
2. **Раян, Б.** (1998) Стратегический учет для руководителя. Москва: Аудит. // **Rayan, B.** (1998) Strategicheskii uchyat dlya rukovoditelya. Moskva: Audit.
3. **Anthony, R., Reece J.** (1995) Accounting Principles, IRWIN.
4. **Barney, J. B.** (1995) Looking inside for competitive advantage. // *The Academy of Management Executive*, vol. 9, no. 4, pp. 49–61.
5. **Bhimani, A.** (2006) Contemporary Issues in Management Accounting. Oxford: Oxford University Press, pp. 355–379.
6. **Bromwich, M., Bhimani, A.** (1994) Management Accounting: Pathways to Progress, CIMA.
7. **Cadez, S., Guilding, C.** (2008) An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. // *Accounting, Organizations and Society* 33 (7–8), 836–863.
8. **Carpenter, M., Daidj, N., Moreno C.** (2014) Game console manufacturers: the end of sustainable competitive advantage? // *Digiworld Economic Journal*, vol. 1, no. 94, pp. 39–60.
9. **Cinquini, L., Tenucci, A.** (2007) Is the adoption of strategic management accounting techniques really ‘strategy-driven’? // *Evidence from a survey. Conference Paper, Cost and Performance in Services and Operations*. Trento, IT, June 18–20.

⁴⁴**Nixon, B.** p. 239–240.

⁴⁵**Hopper, T.** (1016) Has Management Accounting Research been critical? // *Management Accounting Research* 31, 10–30, p. 18.

⁴⁶**Sugahara, S.** et al. (2017) Value Creation in Management Accounting and Strategic Management, John Wiley & Sons, Inc. **Wing Sun Li.** (2018) Strategic Management Accounting, Springer и др.

10. **Cooper, R., Kaplan, R. S.** (1988) Measure costs right: make the right decisions.
11. **Cummings, S., Daellenbach, U.** (2009) A guide to the future of strategy? The history of long range planning. // *Long Range Planning* 42 (2), 234–263.
12. **D’Aveni, R. A., Dagnino, G. B., Smith K.G.** (2010) The age of temporary advantage. // *Strategic Management Journal*, vol. 31, no. 13, pp. 1371–1385.
123. **Drury, C.** (2002) *Management Accounting for Business Decisions*, Thomson.
14. **Guilding, C., Cravens, K. S., Tayles, M.** (2000) An international comparison of strategic management accounting practices. // *Management Accounting Research* 11 (1), 113–135.
145. **Hilton, R. W.** (2005) *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, 6th ed. Boston: McGraw Hill.
16. **Hope, J., Fraser R.** (2003) *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press.
17. **Hopper, T.** (2016) Has Management Accounting Research been critical? // *Management Accounting Research* 31, 10–30.
18. **Innes, J.** (1998) *Strategic Management Accounting*.
19. **Jacobides, M. G.** (2010) Strategy tools for a shifting landscape. // *Harvard Business Review* 88 (1–2), 76–85.
20. **Kaplan, R., Norton, D.** (1996) *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*, tail 1.
21. **Langfield-Smith, K.** (2008) Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? // *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 21 (2), 204–228.
22. **Lord, B. R.** (1996) *Strategic Management Accounting*.
23. **Lynch, R. F.** (2003) *Corporate Strategy*, Prentice Hall Financial Times, Harlow.
24. **Nixon, B.** (2012) The paradox of strategic management accounting. // *Management Accounting Research* 23, 229–244.
25. **Parker, R. H.** (1992) *Macmillan dictionary of accounting*. The Macmillan Press Ltd.
26. **Porter, M. E.** (1980) *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press.
27. **Porter, M. E.** (1985) *Competitive Strategy: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press.
28. **Porter, M. E.** (2001) Strategy and the Internet. // *Harvard Business Review*, vol. 79, no. 3, pp. 63–78.
29. **Seal, W.** (2010) Managerial discourse and the link between theory and practice: from ROI to value-based management. // *Management Accounting Research* 21 (2), 95–109.
30. **Simmonds, K.** (1981) *Strategic Management Accounting*.
31. **Simons, R.** (2000) *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy: Text & Cases*. Prentice Hall, Upper Saddle River.
32. **Shank, J. K.** (2006) Strategic cost management; upsizing, downsizing, and right(?) sizing. // *Contemporary Issues in Management Accounting*. Bhimani, A. (Ed.) Oxford: Oxford University Press, pp. 335–379.
33. **Shank, J. K., Govindarajan, V.** (1992) Strategic cost management: the value chain perspective. // *Journal of Management Accounting Research* 4, p. 179–197.
34. **Shank, J.K., Govindarajan, V.** (1993) *Strategic Cost Management: the New Tool for Competitive Advantage*. New York: Free Press, p. 1.
35. **Sugahara, S.** et al. (2017) *Value Creation in Management Accounting and Strategic Management*. John Wiley & Sons, Inc.
36. **Ward, K., Grundy T.** (1996) The strategic management of corporate value. // *European Management Journal*, Volume 14, Issue 3, June, pp. 321–33.
37. **Wing Sun Li.** (2018) *Strategic Management Accounting*, Springer и др.