

CONCEPTUAL BASIS AND PRACTICAL DIMENSIONS OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING IN BULGARIA

Radosveta Krasteva-Hristova

D. A. Tsenov Academy of Economics, Svishtov, Bulgaria

КОНЦЕПТУАЛНИ ОСНОВИ И ПРАКТИЧЕСКИ ИЗМЕРЕНИЯ НА СТРАТЕГИЧЕСКОТО УПРАВЛЕНСКО СЧЕТОВОДСТВО В БЪЛГАРИЯ

Радосвета Кръстева-Христова

Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов

Abstract: The purpose of this research is to provide an insight into some problems of the strategic management accounting. The research focus is divided into two fields of this type of accounting: the clarification of its conceptual nature and features, and the application of its technical tools. The research is based on a critical analysis of the specialized literature and on a questionnaire survey of the 128 Bulgarian companies. Strategic Cost Management, Strategic Pricing and Integrated Performance Management represent the most widely used strategic management accounting techniques in the Bulgarian sample. The results of the theoretical and empirical research indicate that the process of adoption of strategic management accounting have to be supported and improved.

Резюме: Целта на това изследване е да даде представа за някои проблеми на стратегическото управленско счетоводство. Изследователският фокус е разделен на две области от този тип счетоводство: изясняването на неговия концептуален характер и характеристики и прилагането на техническите му инструменти. Изследването се основава на критичен анализ на специализираната литература и на анкетно проучване на 128 български компании. Стратегическото управление на разходите, стратегическото ценообразуване и интегрираното управление на изпълнението представляват най-широко използваните техники за счетоводно стратегическо управление в българската извадка. Резултатите от теоретичното и емпиричното изследване показват, че процесът на приемане и внедряване на стратегическо управленско счетоводство трябва да бъде подкрепен и подобрен.

Въведение

През последните години, в условията на бързо икономическо развитие и ускоряване на глобалната икономическа интеграция, се появяват различни иновационни счетоводни теории и практики, които не се ограничават до първоначалната си концептуална рамка и модел. Бизнес средата става интензивно динамична и все по-непредсказуема през последните десетилетия, и съответно управлението на компанията става по-взискателно. Теорията и практиката на стратегическото управленско счетоводство възникват като „своеобразен отговор“ на фона на тези изменения. За постигане на конкурентоспособност компаниите прилагат различни стратегии и управленското счетоводство трябва да се използва като една от основните поддържащи системи за изпълнение на всяка от тях. Общественото осъзнаване на тези проблеми и нарастващите очаквания към качеството и устойчивостта на

счетоводните системи в компаниите налагат нуждата от непрекъсната оптимизация на процесите и добро сътрудничество между управлението, счетоводната теория и практика. В този смисъл настоящата разработка е особено **актуална**.

Обект на настоящата разработка е стратегическото управленско счетоводство, чиято поява и разпространение са обусловени от тези идеи. В контекста на изследваната проблематика е поставена изследователската **цел**: да се изследват обхвата и съдържанието на стратегическото управленско счетоводство за изясняване на концептуалната му същност и класифициране на техниките на стратегическото управленско счетоводство, както и степента на разпространение и използване на неговия инструментариум в практиката на предприятията в България. За постигане на целта на разработката е извършен критичен преглед и анализ на специализираната литература по теми, посветени на концепциите и приложните измерения на стратегическото управленско счетоводство. Анализирани са резултатите и въз основа на тях е направена емпирична проверка за степента на разпространение и приложение на набор от съществуващите техники и инструменти на стратегическото управленско счетоводство. Посредством анкетен **метод** е проведено практическо проучване сред 128 предприятия в страната. Използвани са още методите анализ и синтез, сравнение, обобщение.

1. Концепцията за стратегическо управленско счетоводство

Проучване на специализираната литература установи, че съществуват множество опити за дефиниране на същността и очертаване на обхвата на стратегическото управленско счетоводство. Самият термин „стратегическо управленско счетоводство“ се появява в началото на 80-те години на XX век в специализираната литература. За негов създател се счита британският учен K. Simmonds. През 1981 г. той определя стратегическото управленско счетоводство като способ за „предоставяне и анализ на данни от управленско счетоводство за даден бизнес и неговите конкуренти, за използване при разработване и наблюдение на бизнес стратегия“ [22]. Авторът прогнозира бързото разпространение на стратегическото управленско счетоводство на практика, макар и това да не се случва и към момента.

Впоследствие множество изследователи (Bromwich, M; Shank, J. K. & Govindarajan, V.; Hoque, Z.; Roslender, R. & Hart, S. J. и др.) се опитват да дефинират термина от собствените си перспективи [3], [10], [20], [21]. Представяне на различните определения за съдържанието и обхвата на стратегическото управленско счетоводство е направено в Таблица 1.

От всички тях е видно, че практически то винаги се разглежда в следните две насоки:

Първо, стратегическото управленско счетоводство е ограничено в *концептуалната рамка на управленското счетоводство*; и

Второ, обхватът на информацията е ориентиран към *стратегическото управление*.

Таблица 1. Дефиниции на стратегическото управленско счетоводство

Автор (година)	Дефиниция
Simmonds, K. (1981)	„предоставяне и анализ на данни от управленско счетоводство за даден бизнес и неговите конкуренти, за използване при разработване и наблюдение на бизнес стратегия“
Bromwich, M. (1990)	„предоставяне и анализ на финансова информация за продуктите пазари на компанията и разходите и структурата на разходите на конкурентите, и за мониторинг на стратегиите на предприятието и тези на неговите конкуренти на тези пазари в продължение на редица периоди“
Wilson, R. M. S. (1995)	„подход към управленското счетоводство, който изрично подчертава стратегическите проблеми и опасения. То поставя управленското счетоводство в по-широк контекст, в който финансовата информация се използва за разработване на отлични стратегии като средство за постигане на устойчиво конкурентно предимство.“
Noque, Z. (2001)	„процесът на идентифициране, събиране, избор и анализ на счетоводни данни за подпомагане на управленския екип при вземането на стратегически решения и за оценка на организационната ефективност“
Roslender, R. & Hart, S. J. (2003)	„общ подход към счетоводството за стратегическо позициониране, дефиниран при опит за интегриране на идеи от управленското счетоводство и от управлението на маркетинга в стратегическа рамка“
Tillmann, K. & Goddard, A. (2008)	„използването на системи за управленско счетоводство в подкрепа на вземането на стратегически решения“
Langfield-Smith, K. (2008)	„включва стратегическа ориентация към генериране, интерпретиране и анализ на управленска счетоводна информация, а дейностите на конкурентите предоставят ключовото измерение за сравнение“
Ma, Yi & Tayles, M. (2009)	„дял от управленското счетоводство, занимаващ се със стратегически ориентирана информация за вземане на решения и контрол“
Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. V. (2012)	„форма на управленско счетоводство, при която се набляга на информация, свързана с фактори, външни за фирмата, както и нефинансова информация и вътрешно генерирана информация“

Източник: Собствено проучване и идеи от Malleret, V., Villarmois, O. & Levant, Y. (2015) и Novianity, Ira. (2015) [14, 17]

Анализът на възгледите на тези и други автори в специализираната литература относно същността и обхвата на стратегическото управленско счетоводство разкрива допълнителни особености и характеристики, около които гравитира трактовката му.

Всички тези дефиниции според Wing Sun Li могат да се групират в **четири категории** [12]. Те могат да се представят по следния начин:

- с фокус към конкурентите (Simmonds, K., Bromwich, M. и др.);
- с фокус към клиентите и пазара (Roslender, R. & Hart, S. J., Bromwich, M. и др.);

- с фокус към продукта и стратегическото управление на разходите за него (Shank, J. K. & Govindarajan, V. и др.);

- с фокус към стратегическото изграждане на стойност от компанията.

Въпреки разкритите сходства, стратегическото управленско счетоводство се отличава от традиционното в следните аспекти:

- касае решения от стратегически характер, т.е. в контекста на дълъг времеви хоризонт;

- решенията са свързани с изграждане или поддържане на конкурентната позиция и устойчивостта на компанията;

- предоставената информация се генерира отчасти и от околната среда на компанията, извън нея (конкуренти, пазари и т.н.);

- информацията е приоритетно с нефинансов характер, като се използва комбинирано с тази с финансов характер.

Значението на коментираните и на бъдещите изследвания относно приемането и използването на стратегическото управленско счетоводство и неговите техники обаче се подлага на съмнение от редица автори (Langfield-Smith, K.; Nixon, B., Burns, J. & Jazayeri, M.) [11, 15]. Твърде крайно е твърдението на Nixon, B., & Burns, J., според които терминът „стратегическо управленско счетоводство“ не е приет от практикуващите и „литературата за стратегическото управленско счетоводство изглежда е отпаднала“ [16]. В търсене на причината за това подкрепяме тезата, че това е несъществуването на общоприета концептуална рамка в тази област [24].

В крайна сметка може да се счита за общовалидно становището на Roslender, R. & Hart, S. J., че „стратегическото управленско счетоводство има за цел да направи управленското счетоводство по-стратегическо“ [20].

В заключение, тъй като стратегическото управленско счетоводство е нововъзникваща област, то не е възприета единна гледна точка за това как да се дефинира неговата концепция, кои дейности на компанията спадат към обхвата му и какъв набор от инструменти да се използват за практическото му приложение. Следователно е необходимо да се проведат допълнителни изследвания по проблемите на стратегическото управленско счетоводство, за да се търсят закономерности, модели, методология, и да се насърчава развитието на свързаните с това теория и практика.

2. Възможности за практическо приложение на стратегическото управленско счетоводство

Относно инструментариума за прилагане на стратегическото управленско счетоводство има множество научни и практико-приложни изследвания. Във всички тях се обособява набор от няколко техники, които се групират и анализират по различни признаци.

Проучването на дефиницията за стратегическо управленско счетоводство не е единствената цел. Нашата основна цел е да дефинираме обхвата на практиката, принадлежаща към стратегическото управленско счетоводство, и да потърсим неговите обща рамка и оперативни правила. Въз основа на възгледите на гореспоменатите учени можем да мислим, че разбирането на термина „стратегически“ е от ключово значение. Следователно всички методи и техники, които отразяват нестратегически тенденции, могат да бъдат отнесени към областта на традиционната управленска счетоводна практика; и обратно, ако тя отразява стратегията, нейните практически инструменти могат да бъдат включени в обхвата на стратегическата управленска счетоводна практика.

Сред най-популярните научни и практико-приложни изследвания относно проблемите на рационалното използване на специфичните за стратегическото управленско счетоводство техники се открояват тези на Guilding, C., Cravens, K.S. & Tayles, M., Cadez, S. & Guilding, C., Cinquini, L., & Tenucci, A., Cescon et al. [4], [5], [6], [7], [8]. Направени са и някои успешни изследвания на приложението на техниките и по сектори или държави [9], [18], [19].

Използвайки резултатите от нашия анализ на техниките на стратегическата управленска счетоводна практика считаме, че те могат условно да се обособят в отделни категории според основният им фокус: върху продуктите, върху вземането на стратегически решения, върху конкурентите, върху пазара и клиентите.

Въз основа на проучването и така предложеното групиране е извършен анализ на съдържанието и приложението на всяка практика по следния начин:

Първо. Техники с фокус върху продуктите, свързани със стратегическото изчисляване на разходите и себестойността:

1. Калкулиране на себестойността на база продуктите характеристики (напр. гаранционно поддържане, обвързване на покупките с допълнителни бонуси за клиента и др.) (*Attribute Costing*);
2. Калкулиране на база отделните дейности в компанията, които се считат за „причинителите“ на непреките разходи (*Activity Based Costing*);
3. Калкулиране на себестойността на база жизнения цикъл на изделието (вкл. всички разходи на даден продукт за дизайн, реклама, ръст, зрялост, насищане, спад и отпадане от пазара) (*Life-cycle Costing*);
4. Калкулиране на себестойността с включване на разходите за качество на изделието (разходи за превенция, разходи за контрол и оценка, разходи за брак) (*Quality Costing*);
5. Калкулиране на целева себестойност (управление на разходите в размери, които отразяват желаната продажна цена на изделието) (*Target Costing*);
6. Калкулиране по веригата на стойността на изделието (паричната равностойност на икономическите, социалните и техническите ползи за клиента, които получава срещу заплатената цена) (*Value-chain Costing*).

Второ. Техники с фокус върху вземането на стратегически решения:

1. Сравнителен анализ (проучване и адаптиране на добри стратегии на други предприятия, проучване на причините за избора и прилагането им и постоянно усъвършенстване на собствената стратегия) (*Benchmarking*);
2. Комплексна оценка на ефективността (интегрирано измерване във финансов и нефинансов аспект на постигнатите резултати) (*Integrated Performance Management/BSC*);
3. Стратегическо управление на разходите (разработване на стратегии за разходите, които да обезпечат постоянно поддържане на конкурентно предимство на продуктите) (*Strategic Cost Management*);
4. Стратегическо ценообразуване (изготвяне на собствени ценови стратегии на база комплексно изследване цените на конкурентите и пазарните ефекти и тенденции) (*Strategic Pricing*);
5. Оценка на бранда (обхваща очакваните доходи от бранда, пазарната позиция на бранда и степента на поддръжката чрез маркетинг на бранда и отразява стойностната оценка на лидерството, стабилността,

разпознаваемостта, подкрепата на продуктите посредством бранда)(*Brand Valuation*);

6. Бюджетиране на стойността на марката (използване на стойността на марката като основа за управленски решения за разпределяне на ресурси за подобряване на нейната позиция (*Brand Value Budgeting*);

7. Мониторинг на стойността на марката (финансовата оценка на марката чрез оценка на фактори за нейната сила като лидерство, стабилност, пазар, международност, тенденция, подкрепа и защита, съчетани с исторически печалби на марката) (*Brand Value Monitoring*).

Трето. Техники с фокус върху конкурентите:

1. Оценка на цените на конкурентите (изследване структурата на разходите и себестойността на продуктите и услугите на конкурентите) (*Competitor Cost Assessment*);

2. Мониторинг на позицията на конкурентите (наблюдение и оценка на пазарните параметри на конкурентите с цел сравняване и оценяване на собствените) (*Competitor Position Monitoring*);

3. Оценка на изпълнението на дейността на конкурентите (анализ на информацията от финансовите отчети на конкурентите и оценка на тяхната ефективност) (*Competitor Performance Appraisal*);

Четвърто. Техники с фокус върху пазара и клиентите:

1. Анализ на рентабилността на клиента (анализиране на генерираната печалба от даден клиент чрез периодичен контрол на съответстващите на сделките с него приходи и разходи) (*Customer Profitability Analysis*);

2. Анализ на рентабилността на клиента във времето (оценка на бъдещите потоци от приходи и разходи от сделки с конкретни клиенти) (*Lifetime Customer Profitability Analysis*);

3. Оценка на добавената стойност на клиента (оценява се добавената стойност от клиента) (*Valuation of Customers as Assets/ Customer Accounting*);

Внедряването на стратегическото управленско счетоводство е много важно за успеха на компанията. Възможно е дори да се предположи, че именно значението на техниките на стратегическото управленско счетоводство нараства в съвременната, силно конкурентна бизнес среда. Невъзможността за управление на компании единствено с финансови мерки и механизми и необходимостта от по-стратегически ориентирани инструменти като обработка и докладване на нефинансова информация, външно ориентирани информационни системи и цялостни системи, подкрепящи изпълнението на стратегията, изисква прилагането именно на специфичните техники за стратегическо управленско счетоводство.

В заключение, от съществено значение за практиката е изграждането на единна концепция, универсален инструментариум, който компаниите да използват в стремежа си към непрекъснато усъвършенстване на своята дейност и гарантиране на устойчиво стратегическо развитие. Към момента това обстоятелство не е налице.

Още повече, споделяме обобщението на Wing Sun Li в подкрепа на дългосрочната нужда от изграждане и функциониране на ефективна практическа система на стратегическото управленско счетоводство, че „дизайнът на системата и измерителите на изпълнението вече не се ограничават до перспективата на ефективността (спестяване на разходи), а се разширяват до ефективната перспектива (дали стратегията е подходящата за бизнеса)“ [12]. В контекста на наблюдаваната в последните години глобална тенденция за

фокусиране към интегрираното отчитане споделяме и тезата на М. Павлова, че „управленското счетоводство действа като силен интегриращ език в процеса на свързване на стратегическите и оперативните цели на организацията“ и считаме, че практическят инструментариум на стратегическото управленско счетоводство ще има все по-голямо значение за изготвяне на интегрираните отчети в бъдеще [1].

3. Степен на приложение на техниките на стратегическото управленско счетоводство у нас

Комплексното прилагане на техниките на стратегическото управленско счетоводство би осигурило необходимата информация за ръководството, а оттук – и изпълнение в пълна степен на поставените стратегически цели.

Интерес представлява въпроса доколко предприятията в страната познават и боравят с всяка от тези техники. За установяване на това е издигната научната задача за установяване степента на приложение на всяка от техниките. Извършено е практическо проучване чрез прилагане на анкетен метод сред 128 предприятия в България в интервала м. ноември 2016 г. – м. май 2017 г. Предложените отговори на поставените 16 въпроса относно степента на приложимост на отделните техники са по шестстепенна скала на Ликерт. Изборът на техники на стратегическото управленско счетоводство, чиято степен на приложимост да се изследва, е застъпеният от Cadez, S. & Guilding, C. набор от 16 техники [5].

Стартиралите анкетния процес относно изследване степента на приложимост на техниките на стратегическото управленско счетоводство в страната са общо 128 анкетирани лица и организации, от които:

- по вид икономическа дейност по КИД – 2008 (по сектори):

С най-голям дял са организациите от секторите S Други дейности (26 организации), G Търговия; Ремонт на автомобили и мотоциклети (20 организации) и K Финансови и застрахователни дейности (15 организации), които представляват съответно 20,31 %, 15,62 % и 11,72 % от всички участници в анкетата. В проучването не са участвали организации, позиционирани в секторите B Добивна промишленост; T Дейности на домакинства като работодатели; Недиференцирани дейности на домакинства по производство на стоки и услуги за собствено потребление и U Дейности на екстериториални организации и служби. Най-малък брой попълнили анкетата организации (по един брой) оперират в секторите D Производство и разпределение на електрическа и топлинна енергия и на газообразни горива; E Доставка на води; Канализационни услуги; Управление на отпадъци и възстановяване и F Строителство;

- по географската област, в която е локализирана дейността на организацията (с възможност за повече от един отговор):

Областите, в които са локализиран най-много от респондентите в анкетното проучване са Велико Търново (37 организации), София-град (29 организации) и Плевен (20 организации), които представляват съответно 28,91%, 22,66% и 15,62% от общата съвкупност. Най-малко организации са с дейност, локализирана на територията на област Ямбол (4 организации, съотв. 3,12%). В тази секция е посочена възможността да се отрази и обстоятелството на локализиране на стопанска дейност на анкетираните организации и в чужбина (освен на територията на страната). Подобно обстоятелство са декларирали 9 предприятия.

Разпределението на броя на събраните отговори относно степента на използване за отделните техники от всички 128 респонденти е отразено в Таблица 2¹.

Таблица 2. Разпределение на броя на отговорите относно степента на използване на техниките на стратегическото управленско счетоводство

Техника на СУС / Отговор	Въобще НЕ	По-скоро НЕ	Слабо	По-скоро ДА	Силно	В голяма степен ДА
Техники с фокус върху продуктите						
Attribute Costing	38	28	14	33	8	7
Life-cycle Costing	38	23	22	27	8	10
Quality Costing	30	19	21	31	14	13
Target Costing	31	10	13	37	23	14
Value chain Costing	34	17	15	34	14	14
Техники с фокус върху вземането на стратегически решения						
Benchmarking	14	10	20	49	19	16
Integrated Performance Management	15	12	18	43	21	19
Strategic Cost Management	13	12	18	37	25	23
Strategic Pricing	14	10	16	48	18	22
Brand Valuation	18	27	27	30	19	7
Техники с фокус върху конкурентите						
Competitor Cost Assessment	19	18	26	46	10	9
Competitor Position Monitoring	16	16	26	39	19	12
Competitor Performance Appraisal	15	25	33	29	13	13
Техники с фокус върху пазара и клиентите						
Customer Profitability Analysis	20	16	17	46	15	15
Lifetime Customer Profitability Analysis	20	18	24	32	20	14
Valuation of Customers as Assets	26	23	22	33	16	8

Източник: анкетно проучване и изчисления на автора.

За оценяване на резултатите е използван едномерният статистически метод на сумиране на рейтинговите оценки на Ликерт. Възприема се индивидуалната рейтингова оценка на всеки от отговорите да е от -3 до +3, съотв. на отговор „въобще не“ оценката е -3, за „по-скоро не“ е -2, за „слабо“ е -1, за „по-скоро да“ е +1, за „силно“ е +2 и за отговор „в голяма степен да“ е +3. След тяхното умножение с броя на участниците в анкетата, предпочели

¹ В анкетното проучване техниките са описани на български език и са добавени наименованията им на английски език. В таблицата техниките са представени само със своите наименования на английски език от съображения за краткост на текста.

съответния отговор, се получават общите за конкретната техника и конкретната част от скалата рейтингови оценки. Резултатите от сумираните рейтингови оценки на Ликерт са поместени в Таблица 3. Във всяка от групата техники със съответния фокус най-високо оценената техника е маркирана по подходящ начин в таблицата.

Таблица 3. Сумарни рейтингови оценки на Ликерт на степента на приложение на техниките на стратегическото управленско счетоводство

Техника на стратегическо управленско счетоводство	Сумарна рейтингова оценка
Техники с фокус върху продуктите	
Attribute Costing	-114
Life-cycle Costing	-109
Quality Costing	-51
Target Costing	-1
Value chain Costing	-47
Техники с фокус върху вземането на стратегически решения	
Benchmarking	53
Integrated Performance Management	55
Strategic Cost Management	75
Strategic Pricing	72
Brand Valuation	-46
Техники с фокус върху конкурентите	
Competitor Cost Assessment	-26
Competitor Position Monitoring	7
Competitor Performance Appraisal	-34
Техники с фокус върху пазара и клиентите	
Customer Profitability Analysis	12
Lifetime Customer Profitability Analysis	-6
Valuation of Customers as Assets	-57

Източник: анкетно проучване и изчисления на автора.

В резултат на така направеното измерване на степента на приложимост на избрания набор от инструменти в някои български предприятия може да се извърши подходящо ранжиране, за да се направят съответните изводи. Резултатите от ранжирането са поместени в Таблица 4.

Таблица 4. Ранжиране на степента на приложимост на техниките на стратегическото управленско счетоводство

Техника на стратегическо управленско счетоводство	Ранг по степен на приложимост	Сумарна рейтингова оценка
Strategic Cost Management	I	75
Strategic Pricing	II	72
Integrated Performance Management	III	55
Benchmarking	IV	53
Customer Profitability Analysis	V	12
Competitor Position Monitoring	VI	7
Target Costing	VII	-1
Lifetime Customer Profitability Analysis	VIII	-6
Competitor Cost Assessment	IX	-26
Competitor Performance Appraisal	X	-34
Brand Valuation	XI	-46
Value chain Costing	XII	-47
Quality Costing	XIII	-51
Valuation of Customers as Assets	XIV	-57
Life-cycle Costing	XV	-109
Attribute Costing	XVI	-114

Източник: анкетно проучване и изчисления на автора.

Въз основа на така получените резултати могат да се направят следните изводи:

- сред най-разпознаваемите и най-често приложимите техники на стратегическото управленско счетоводство е стратегическото управление на разходите. Причината за това е съвсем логична, защото разходите имат ключова роля за развитието на успешен бизнес. Възприемани като инвестиции на материални, трудови, финансови и информационни ресурси, разходите са обект на изучаване, отчитане, управление и контрол. Причини за това са:

- тяхното участие при формиране на финансовия резултат на предприятието след съпоставянето им с приходите за даден период от време;

- основното им участие в процеса на калкулиране на себестойността на продукцията и услугите, която е основа за определяне на продажната им цена;

- разбирането им като инвестиции изисква успешното им управление, което включва: планиране на разходването на ресурси; организиране на стопанската дейност; реализиране на счетоводното им отчитане; анализ на отклоненията във фактическите размери на разходите спрямо планираните общо, по видове, по фактори; предприемане на процедури по контрол с цел повишаване ефективността от управленския процес на разходите;

- разходите са в основата на вземането на редица оперативни, тактически и стратегически решения;

- задоволителна е степента на приложение и на техниката на стратегическото ценообразуване Тя се отнася до анализ на стратегически

фактори при вземане на решения за ценообразуване. Използването на ориентиран към конкуренцията анализ за стратегическо ценообразуване ще доведе до по-правилни ценови решения. Факторите, които трябва да бъдат оценени при тези анализи, включват: реакция на цените на конкурентите, еластичност на цените, пазарен растеж, икономии от мащаба и опит. В процеса на този тип анализ специалистите по маркетинг откриват, че счетоводната информация играе огромна потенциална роля, след като е свързана с ценови решения;

- интерес в практиката представлява комплексната оценка на ефективността на стопанската дейност, която се свързва с интегрирано измерване във финансов и нефинансов аспект на постигнатите резултати. Това подкрепя тезата, че нефинансовата информация заема и ще заема все по-важна роля в процеса на изграждане и реализиране на стратегиите в бизнес-единиците;

- задоволителна е степента на приложение и на техниката „сравнителен анализ“ или „Benchmarking“, което показва известна „зрялост“ в практиката в страната. Тази техника е фокусирана към стратегическия избор и използването ѝ доказва желанието и готовността на организациите за гарантиране на устойчивост на стопанската дейност и постигнатите резултати посредством чуждия опит;

- най-слабо приложимата техника на стратегическото управленско счетоводство според данните е калкулирането на себестойността на база продуктите характеристики (напр. гаранционно поддържане, обвързване на покупките с допълнителни бонуси за клиента и др.) или т. нар. „Attribute Costing“. Тази информация показва, че следва да се положат още усилия в процеса на интегрирането ѝ в практиката, за да се постигнат в максимална степен нейните цели. Именно различните атрибути на продуктите очертават разликата между продуктите, а степента, в която атрибутите на продукта отговарят на вкуса на потребителите, определя пазарния дял на предприятията.

Заключение

Изследването на обхвата и съдържанието на стратегическото управленско счетоводство и на техниките за неговото практическо приложение показва, че няма единна концептуална и методологична рамка в тази насока. Това предполага последващи научни изследвания и практически проучвания. Необходимостта от тях е безспорна, тъй като стратегическото управленско счетоводство се превръща в силна подкрепа при вземането на решения в дългосрочен план.

Направената емпирична проверка показва, че най-разпространените техники на стратегическото управленско счетоводство в практиката на предприятията в страната са стратегическото управление на разходите, стратегическото ценообразуване и комплексната оценка на дейността посредством финансова и нефинансова информация. Това доказва необходимостта от коопериране на усилията на управленските счетоводители и на различните специалисти в стопанската дейност, които да подпомогнат постигането на желаните бъдещи резултати в организациите.

Библиография

- [1] Павлова, М. (2019). Стратегическо управленско счетоводство – състояние, проблеми и перспективи. *Социално-икономически анализи*, 1 (15), 95-107.
- [2] Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. V. (2012). *Management and cost accounting, 5th edition*, Pearson Prentice Hall, Harlow, 757.
- [3] Bromwich, M. (1990). The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 27-46.
- [4] Cadez, S., & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(2), 126–146.
- [5] 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.
- [6] Cescon, F., Costantini, A. & Grasseti, L. (2019). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*, 23(3), 605–636.
- [7] Cinquini, L. & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228-259.
- [8] Guilding, C., Cravens, K.S. & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135.
- [9] Hatif, M. A. & Sadik, H. (2012). Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: An Empirical Study. *Studies in Business and Economics*, 7.2, 126-140. (достъпено от <http://eccsf.ulbsibiu.ro/articole/vol72/7210hatif&sadik.pdf> – последно посещение на 27.09.2020 г.)
- [10] Hoque, Z. (2001). *Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues*. Chandos Publishing, Oxford, 2.
- [11] Langfield-Smith, K. (2008). Strategic Management Accounting: How far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21, 204-228.
- [12] Li, Wing Sun. (2018). *Strategic Management Accounting. A Practical Guidebook with Case Studies*, Springer Nature Singapore Pte Ltd, Singapore, p. 3-5.
- [13] Ma, Yi & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), 473-495.
- [14] Malleret, V., Villarmois, O. & Levant, Y. (2015) Revisiting 30 Years of SMA Literature: What Can We Say, Think and Do? *HEC Paris Research Paper No. ACC-2015-1081* (достъпено от https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2561249 – последно посещение на 27.09.2020 г.)
- [15] Nixon, B., Burns, J. & Jazayeri, M. (2011). The role of management accounting in new product design and development decisions. *CIMA Research Executive Summary Series*, 9 (1), 1-7.
- [16] Nixon, B. & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23(4), 229–244.

[17] Novianity, Ira. (2015). Strategic Management Accounting: Challenges in Accounting Practices. *Research Journal of Finance and Accounting* 6 (9), 7-13. (достъпено от <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/viewFile/22150/23349> – последно посещение на 27.09.2020 г.)

[18] Petera, P. & Šoljaková, L. (2019). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 33 (1), 46-67.

(достъпено от <https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/1331677X.2019.1697719?needAccess=true> – последно посещение на 27.09.2020 г.)

[19] Ramljak, B. & Rogošić, A. (2012). Strategic Management Accounting Practices in Croatia. *The Journal of International Management Studies*. (достъпено от <https://studylib.net/doc/8049461/strategic-management-accounting-practices-in-croatia> – последно посещение на 27.09.2020 г.)

[20] Roslender, R. & Hart, S.J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14, 255-279.

[21] Shank, J.K. & Govindarajan, V. (1992). Strategic cost management: The value chain perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 4, 179-198.

[22] Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59, 26-29.

[23] Tillmann, K. & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19, 80-102.

[24] Tomkins, C. & Carr, C. (1996). Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of Strategic Management Accounting. *Management Accounting Research*, 7(2), 271-280.

[25] Wilson R.M.S. (1991). Strategic management accounting, *Issues in Management Accounting*, 147-174.