



УНИВЕРСИТЕТ ЗА НАЦИОНАЛНО И СВЕТОВНО СТОПАНСТВО
UNIVERSITY OF NATIONAL AND WORLD ECONOMY

ФАКУЛТЕТ ФИНАНСИ И СЧЕТОВОДСТВО
FINANCE AND ACCOUNTING FACULTY

КАТЕДРА СЧЕТОВОДСТВО И АНАЛИЗ
DEPARTMENT OF ACCOUNTING AND ANALYSIS

**СТРАТЕГИЧЕСКО УПРАВЛЕНСКО СЧЕТОВОДСТВО –
ЕВОЛЮЦИЯ, ТЕХНИКИ И ПРИЛОЖЕНИЕ В ГОЛЕМИТЕ
ПРЕДПРИЯТИЯ В АЛБАНИЯ**

*STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING (SMA) –
EVOLUTION, TECHNIQUES AND APPLICATION
IN THE LARGE ENTERPRISES
IN ALBANIA*

Автореферат на дисертационен труд за присъждане на ОНС „доктор“
An Abstract on a PhD Dissertation

Ейона Дучи
Ejona Duçi

Научен ръководител: доц. д.н. Михаил Мусов
Research Advisor: Assoc. Prof. D.Sc. Michael Musov

SOFIA/СОФИЯ
2024



УНИВЕРСИТЕТ ЗА НАЦИОНАЛНО И СВЕТОВНО СТОПАНСТВО
ФАКУЛТЕТ ФИНАНСИ И СЧЕТОВОДСТВО
КАТЕДРА СЧЕТОВОДСТВО И АНАЛИЗ

СТРАТЕГИЧЕСКО УПРАВЛЕНСКО СЧЕТОВОДСТВО –
РАЗВИТИЕ, ТЕХНИКИ И ПРИЛОЖЕНИЕ В ГОЛЕМИТЕ
ПРЕДПРИЯТИЯ В АЛБАНИЯ

Автореферат на дисертационен труд за присъждане на ОНС „доктор“

Ейона Дучи

Научен ръководител: доц. д.н. Михаил Мусов

СОФИЯ
2024

Дисертационният труд е с обем 198 страници и 15 страници Приложения. Той включва 35 фигури и 23 таблици във въведението, трите глави, заключителния раздел и 4 Приложения. Библиографията включва 424 заглавия.

*На малката ми дъщеря **Рea**. Благословена съм, че те имам в живота си и съжалявам, че не бяхме заедно през тези години.*

*На родителите ми и на съпруга ми, най-вече на баща ми **Астрип**. Благодаря ви, че ме окуражавахте, следвахте и вярвахте в мен по време на това предизвикателно пътуване.*

Публичната защита на дисертационния труд ще се състои на 13.05.2024 г. от 14:00 ч. в зала „Научни съвети“ (2032-А) на УНСС – София.

Материалите по защитата са на разположение на интересуващите се в сектор „Научни съвети и конкурси“ на УНСС – София.

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННОТО ИЗСЛЕДВАНЕ

1. Приложимост и значение на изследването

Социалният и икономически свят никога не е бил толкова динамичен и обект на бързи промени. Зад тези промени стоят различни движещи сили, но три от тях са от изключителна важност: икономическата глобализация, развитието на информационните технологии и необходимостта от устойчиво развитие.

Стратегическото управленско счетоводство (СУС) е набор от различни техники, необходими за подпомагане на разработването и прилагането на стратегии. Много от тези техники са тясно свързани с области на икономическата теория, различни от счетоводството — например, управление, маркетинг, финанси и т.н. Освен това няма консенсусно разбиране относно това какво е СУС. Изучаването на СУС е особено важно, тъй като традиционното виждане за управленското счетоводство единствено като подход за калкулиране на разходите в днешно време постепенно се разширява, за да включи този ключов подход. То има за цел да повлияе на поведението на мениджърите, отговорни за управлението на ресурсите. Освен това, съвременният мениджмънт все повече се нуждае от управленско счетоводство, което да му съдейства при провеждане на стратегическия анализ на компанията. По този начин необходимостта от добавяне на стратегически подход към целите и инструментите на управленското счетоводство предоставя на компаниите устойчиво конкурентно предимство и улеснява дългосрочните решения за бъдещето.

2. Изследователска цел и задачи

В този контекст общата цел на това изследване е да се разработи съгласувана рамка на основните техники за СУС (СУСТ) и да се оцени нейното качество в големите предприятия в Албания. Тази цел би могла да бъде постигната чрез формулирането на следните специфични цели:

1. Да се дефинира СУС въз основа на систематичен литературен преглед на историческото и логическо развитие на концепцията.
2. Да се направи критичен анализ и обобщение на основните СУС техники, предложени в съществуващата литература, и да се синтезират в логически свързана рамка.

3. Да се определи влиянието на околната среда, човешките ресурси и организационните фактори (обстоятелства) върху процеса на прилагане на рамката на СУС в големите предприятия в Албания.
4. Да се обясни как ефективността на големите предприятия в Албания би могла да се подобри посредством прилагането на СУС техниките.

3. Обект и предмет на изследването

Обект на изследването е **СУС като управленско счетоводно знание и практика** в съвременните организации. **Предмет** на изследването е обхватът и структурата на СУС техниките, както и тяхното прилагане в големите предприятия в Албания.

4. Методология и методи на изследване

Въпреки че все още не е постигнат консенсус относно методите, използвани в счетоводните изследвания, изглежда целесъобразно те да бъдат разделени на две общи категории. От една страна, това е обща философска рамка, която определя „как трябва да се провеждат научните изследвания“, обикновено наричана „научноизследователска парадигма“ (Collis & Hussey, 2014, p. 43). От друга страна, това е набор от общи и специфични изследователски методи, свързани със сложността и естеството на изследването.

Обща философска рамка. Фокусирайки се върху общата философска рамка, Kuhn (1978) въвежда за първи път термина „парадигма“, като го използва да обозначи интегриран набор от съществени понятия, променливи и проблеми, свързани със съответните методически подходи и инструменти. В това изследване парадигмата описва какво трябва да се изучава, т.е. на какви изследователски въпроси трябва да се отговори, как трябва да се проведе изследването и как да се интерпретират резултатите. Тя представлява специфичен начин за възприемане на света (Hughes, 2010 и Mukherji & Albon, 2015).

Като цяло естеството на изследваните социални явления определя приложимостта на методологията за изследване (Morgan & Smircich, 1980). Например, няколко изследвания (Powell, 1985; Chua, 1986; Hopper & Powell, 1985; Scapens, 2006a) подчертават, че тъй като управленското счетоводство може да бъде концептуализирано като явление на социалната наука, неговата изследователска методология трябва да бъде

оформена от гледна точка на социалните науки. За да разберат парадигмите на социалните науки, свързани с научни изследвания, Burrell, and Morgan (1979) разделят изследванията в областта на социалните науки в три основни направления: онтология, епистемология и методология.

Това изследване възприема **подхода на позитивизма**. Той се основава на убеждението, че мениджърите избират СУС техниките, защото, според Alcouffe, Berland and Levant (2008), тези техники отразяват реалността точно и по този начин подкрепят вземането на рационални решения. Освен това парадигмата на позитивизма е подходяща (Scarpens, 2006) за **подхода на теорията на обстоятелствата**, възприета в изследването. Основното твърдение е, че перфектният дизайн на система на управленско счетоводство за всяка една организация зависи от променливите, които са организирани и координирани с цел постигане на оптимална организационна ефективност (Cadez & Guilding, 2008). Ето защо, както отбелязва Chenhall (2006), няма една единствена „теория на обстоятелствата“, а по-скоро разнообразие от теории, които могат да се използват за обяснение и предсказване на обстоятелствата, при които определена управленска счетоводна система или техника ще допринесе за подобряване на ефективността. Именно в тази рамка авторът възнамерява да проучи ефекта на редица независими променливи, свързани с използването на СУС техники в големите предприятия в Албания и, на свой ред, ефекта на СУС техниките върху организационното представяне. Следва описание на конкретните резултати от възприемането на подхода на позитивизма:

Онтология. Онтологията се отнася до „изследването на същността на явленията и естеството на тяхното съществуване“ (Gill & Johnson, 2010, p. 241). Според Bryman & Bell (2015), обективизмът означава, че социалните структури следва да се считат за обективни структури с битие, различно от това на участниците в тях. Следователно организационната култура оказва влияние върху поведението на участниците. Bryman & Bell (2015) твърдят, че чрез определяне на правила за поведението на участниците, организационните структури контролират начина, по който действат и ограничават това, което могат да правят. Резултатът от това е, че организациите могат да бъдат разглеждани като обекти и да бъдат анализирани обективно.

Епистемология. Епистемологията е подполе/разклонение на философията, което изследва същността на истинското, валидно и приемливо познание (Saunders, Lewis & Thornhill, 2016). Позитивистката епистемология е базирана на предпоставката, че за оценка на хипотезите могат да се използват строги изследователски процеси, като

същевременно се допуска обективно наблюдение на явленията. Целта на това изследване е авторът да действа като пасивен наблюдател на използването на СУС в големи предприятия в Албания и съобразно това да структурира изследването.

Методология. Съществуват два подхода за развитието на теорията. Collis & Hussey (2014) подчертават, че по дедуктивен метод, съществуващите теории се използват за генериране на хипотези, които след това се оценяват емпирично. В последствие констатациите от тези тестове се използват, за да се определи дали хипотезите следва да бъдат приети или отхвърлени. При индуктивния метод на конструиране на теория наблюденията и резултатите водят до разработването на нови теории. За провеждането на това проучване се използва дедуктивната методология.

Изследователски методи. Изследователските методи, използвани в изследването, са от значение за неговата сложност и характер. **Историко-логичният метод** се използва за разкриване на вътрешните взаимодействия между развитието на теорията и практиката на СУС. Този метод отчита логиката на развитието — преходът от един етап на развитие към друг нов и по-съвършен.

Методите за анализ и обобщение и съвместното им приложение се избират на база потенциала, които имат да уловят сложността на разглежданите явления. Методът за анализ предостави задълбочена информация за различните техники на СУС, докато методът на синтез допринася за включването на тези техники в единна рамка.

Системният подход е използван в цялото изследване. Той дава възможност за класифициране на СУС практиките, като същевременно при този подход се избягват всякакви вътрешни несъответствия или противоречия. Подходът също така допринася СУС да се разглежда като система, състояща се от теоретична основа, обхват и ясна структура на техниките.

Прилага се и **методът на моделиране**. Приложението му помогна за моделирането на взаимоотношенията между СУС техниките и факторите в и извън организацията.

Емпиричното проучване на прилагането на СУС техниките в големите предприятия в Албания се основава на проучване сред представители на тези организации. За период от пет месеца (от юни до ноември 2022 г.) на всички големи дружества в Албания беше изпратен въпросник и бяха събрани 172 отговора. Данните бяха кодирани чрез софтуерния пакет SPSS и бяха използвани **статистически тестове** за анализ на връзката между използването на СУС техники и обстоятелствени фактори.

5. Теза на дисертацията

До каква степен се използват СУС техниките в големите предприятия в Албания зависи от редица вътрешни и външни фактори, които трябва да бъдат взети предвид при изграждане на счетоводната система, с цел да се подобри техния потенциал за повишаване на ефективността на организациите. Това твърдение е доказано с помощта на подробен логически модел. Първо, обяснен е изследователският дизайн. След това се предлага изследователска рамка за обстоятелствените фактори (contingency factors), за използването на СУС техниките и затова как те могат да повлияят на организационната ефективност. След това се описва процесът на събиране на данни и те се подлагат на анализ. Даден е отговор на следните въпроси:

1. До каква степен се използват СУС техниките в големите предприятия в Албания?
2. Кои обстоятелствени фактори, включени в изследването, помагат да се обясни използването на СУС техниките в големи предприятия в Албания?
3. Влияе ли използването на СУС техниките върху организационната ефективност в Албания?

Изследването използва парадигмата на позитивизма и качествените методи за събиране и анализ на данни, за да изследва тези изследователски цели, тъй като те са подходящи за подобен тип изследвания.

6. Рамка на емпиричното изследване

В емпиричното изследване изцяло се прилага гледната точка за обстоятелствените фактори, тъй като прилагането на техниките за стратегическо управленско счетоводство зависи от условията, при които те се прилагат. Разработена е изследователска рамка, която съдържа 12 техники на СУС, групирани в седем групи и осем категории на обстоятелствени променливи.

От една страна, в рамката се очертава хипотезата, че обстоятелствените фактори влияят върху използването на СУС техниките. В изследването има осем хипотези относно връзката между обстоятелствените фактори и използването на техники на СУС.

H1: Размерът на предприятието има връзка с използването на СУС техниките в големите предприятия в Албания.

H2: Собствеността на предприятието е свързана с използването на СУС техники в големите предприятия в Албания.

H3: Предприемаческият сектор е свързан с използването на СУС техники в големите предприятия в Албания.

H4: Стратегията на предприятието е свързана с използването на СУС техники в големите предприятия в Албания.

H5: Структурата на предприятието е свързана с използването на СУС техники в големите предприятия в Албания.

H6: Технологиите на предприятието са свързани с използването на СУС техники в големите предприятия в Албания.

H7: Квалификациите и опитът на счетоводителите са свързани с използването на СУС техники в големите предприятия в Албания.

H8: Външната среда на предприятието е свързана с използването на СУС техники в големите предприятия в Албания.

От друга страна, има 2 хипотези, които имат за цел да анализират връзката между използването на техники на СУС и възприетите негови ползи и ограничения.

H9: Използването на СУС техники носи ползи на големите предприятия в Албания.

H10: Използването на СУС техники налага ограничения за големите предприятия в Албания.

Последната хипотеза анализира ефекта от използването на СУС техники върху ефективността на големите компании в Албания.

H11: Използването на СУС техники влияе върху организационната ефективност на големите предприятия в Албания.

II. СЪДЪРЖАНИЕ И СТРУКТУРА НА ИЗСЛЕДВАНЕТО

Структурата на изследването отговаря на поставените цели и задачи. Съдържанието е както следва:

Увод

Глава Първа

Стратегическо управленско на счетоводството – еволюция на концепцията

- 1.1. Управленско счетоводство и стратегическо управление
- 1.2. От управленско счетоводство към стратегическо управленско счетоводството
- 1.3. Концепцията за стратегическо управленско счетоводство
- 1.4. Позициониране на стратегическото управленско счетоводство
- 1.5. Парадигмено изследване и философска перспектива на изследването

Изводи към първа глава

Глава Втора

Стратегическо управленско счетоводство – обхват, структура и съдържание на техниките му

- 2.1. Съществуваща класификация на техниките на стратегическо управленско счетоводство
- 2.2. Предложение за рамка на СУС техниките
- 2.3. Съдържание на техниките на стратегическото управленско счетоводство в предложената рамка

Изводи към втора глава

Глава Трета

Стратегическо управленско счетоводство – приложение в големите предприятия в Албания

- 3.1. Основни променливи на теорията на обстоятелствата, които имат влияние върху прилагането на техниките на стратегическото управленско счетоводство – теоретични постановки
- 3.2. Цели и методи на емпиричното изследване
- 3.3. Използване на СУС – общ преглед
- 3.4. Обстоятелствени променливи, които оказват влияние върху използването на СУС в големите предприятия в Албания
- 3.5. Осъзнати ползи и ограничения, свързани с прилагането на СУС
- 3.6. Прилагането на СУС и ефективност на бизнеса

Изводи към трета глава

Изводи и предложения за бъдещи изследвания

Използвана литература

Приложения

III. КРАТКО ОПИСАНИЕ НА ИЗСЛЕДВАНЕТО

I. ГЛАВА ПЪРВА

Стратегическо управленско счетоводство - еволюция на концепцията

Основната тема на тази глава е йерархията на организационното управление, която се фокусира върху трите нива на управлението в организацията и разглежда управленското счетоводство като част от управлението. В тази глава дефиницията на СУС се базира на систематичен преглед на различни определения и тяхната еволюция във времето. Освен това в първа глава се обобщават и основните характеристики на СУС, както и връзката между управленското счетоводство, стратегическото управление на разходите (СУР) и оперативното управленско счетоводство. В главата се разглежда разделянето на СУС на три отделни теми - от въвеждането на концепцията до развитието на различните практики. Накрая, в първа глава е обърнато внимание на връзката между СУС и три тясно свързани изследователски области: маркетинг, мениджмънт и информационни технологии. Обсъждат също така изследователската парадигма и философската перспектива на изследването.

1.1. Управленско счетоводство и стратегическо управление

Съществуват много начини за изследване на организационния мениджмънт, но организационната йерархия, въведена от Anthony (1965), е една от класическите. Според него йерархията на организационното управление може да бъде представена като пирамида, разделена на три части: най-ниската е оперативното ниво, средната е управленското ниво, а най-високата е стратегическото ниво (фиг. 1)

Фигура 1

Нива на организационното управление



Източник: Anthony (1965)

Стратегията се счита за най-важния елемент на ниво стратегическо планиране и в цялата управленска йерархия. Стратегиите като дългосрочни инструкции за действие имат за цел да развият компанията и да създадат ясно конкурентно предимство, насочено

към създаване на стойност за заинтересованите страни на компанията. Липсата на стратегически фокус в управленското счетоводство беше един от основните аргументи на сериозната критика, отправена към управленското счетоводство в края на 80-те години на XX век.

Друг аспект на включването на стратегическите измерения на управленското счетоводство е засиленият фокус върху дейностите, които трябва да се реализират на всички нива на организацията - оперативно, управленско и стратегическо. Доскоро решенията на мениджърите бяха фокусирани върху краткосрочните резултати, т.е. върху максимизирането на печалбата, което беше в ущърб на действията, които имат дългосрочни ефекти. Днес се подчертава дългосрочната насоченост на информацията, свързана с управленското счетоводство, а наред с това и нейната полезност за създаване на устойчива стойност и осигуряване на дългосрочен успех. За да бъде управленско-счетоводната информация полезна за мениджърите, тя трябва да се използва за проследяване на мисията на организацията и на конкурентните стратегии, за извършване на анализ на околната среда и анализ на разходите, свързани с клиентите, конкуренцията и т.н. Ролята на управленското счетоводство всъщност е да свърже стратегията на организацията и действията, предприети за постигане на нейните цели. То не може да изпълни тази роля, без да разглежда въпроси, отнасящи се до стратегическото ниво на управленската йерархия.

1.2. Концепцията за СУС и неговите характеристики

Първите дискусии на концепцията за СУС в литературата се появяват през 80-те години на миналия век. Първият, който пише за СУС, е Simmonds през 1981 г. Според неговото основополагащо определение СУС е

Предоставянето и анализът на данни от управленското счетоводство за дадена компания и нейните конкуренти с цел разработване и мониторинг на корпоративната стратегия, и по-конкретно относителните нива и тенденции на реалните разходи и цени, обема, пазарния дял, паричните потоци и необходимия дял от общите ресурси на компанията. Стратегическото счетоводство обаче в никакъв случай не е предефинирано на функциите по бизнес планиране или маркетинг в компанията (Simmonds, 1981, p. 12).

Много други изследователи след Simmonds продължават да пишат по същата тема, като я определят като изключително интересна. Това, което отличава СУС от много други паралелни концепции, подобни на нея, е нейната външна насоченост. Целта на

използването на термина "стратегически" е да покаже, че СУС включва дългосрочна перспектива, както и по-широк фокус от този на традиционното управленско счетоводство. В научната и професионалната литература не е имало и все още няма достатъчно съгласие относно дефиницията на СУС и свързаните с него техники.

Независимо от това, днес, 40 години след като Simmonds въвежда концепцията за СУС, можем да оценим нейния напредък и развитие през годините. Много изследователи смятат, че в близко бъдеще СУС ще се използва широко във всички отрасли и че ще бъде основна причина за появата и развитието на съвременното управленско счетоводство.

Да обобщим, СУС представлява еволюцията на управленското счетоводство, тъй като то трябва да си сътрудничи със стратегическото управление, маркетинга и други управленски функции и да предоставя стратегическа информация. За тази цел, следвайки Pires и кол. (2015), можем да обобщим, че СУС възприема:

- Първо, фокус на вниманието, насочен навън - към клиентите, конкурентите и пазарите;
- Второ, ориентация към ресурсите и възможностите на организацията;
- Трето, ориентация към бъдещето, която дава възможност за получаване на конкурентно предимство за подобряване на организационната ефективност; и
- Четвърто, финансови и нефинансови мерки.

Въпреки това, за да постигне своите цели, СУС определя необходимостта от по-активно участие на счетоводителя в управленските функции и вземането на стратегически решения, както и използването на стратегически ориентирани практики на управленското счетоводство.

1.3. Предложение за дефиниция на СУС

Дефиницията, която предлагам, е резултат от заключение, основаващо се на голям брой дефиниции на термина "СУС" и техния критичен анализ. През годините много автори са писали за стратегическото управление, управленското счетоводство и за стратегическото управленско счетоводство. В тази глава са описани и различни появили се през годините дефиниции на термина СУС. Въпреки че има много дефиниции от различни автори за СУС, във всяка от тях липсва нещо и поради тази причина предлагам моя собствена дефиниция.

Според мен някои от съществуващите дефиниции са с фокус върху бъдещето, други се фокусират върху външната перспектива, трети включват вътрешната или дългосрочната перспектива, но нито една от тях не включва доставчиците или клиентите като елементи на външната гледна точка, която е в основата на концепцията на Porter (1985) за анализ на веригата на стойността.

Нито една от тези дефиниции не разглежда конкретно начина, по който нефинансовата информация следва да се предоставя в една съвременна система за управление на ефективността, като например тази, основана на балансираната карта на оценка (BSc) (Kaplan & Norton, 1992, 1996). Работната дефиниция на СУС, използвана в настоящото изследване включва основните компоненти на съществуващите дефиниции като ги доразвива: *Предоставянето и анализът на ориентирана към бъдещето финансова и нефинансова информация за бизнес средата, в която функционират предприятията, активите и вътрешните процеси в предприятието, както и за активите, структурите на разходите и стратегическите намерения на неговите настоящи и потенциални конкуренти, както и разходите по веригата на стойността, в степента, необходима за планиране, прилагане и изпълнение на собствената бизнес стратегия.*

По този начин тази нова дефиниция обхваща създаването, използването и комуникирането както на финансова, така и на нефинансова информация, насочена както към вътрешни, така и към външни фактори, включително продукти, хора, технологии и процеси, системи за качество, научноизследователска и развойна дейност, маркетинг, управление на ефективността, оценка на инвестициите и разходно счетоводство. Външните променливи включват бизнес средата, настоящи и потенциални конкуренти, клиенти и доставчици. Освен това се подчертава перспективният подход към предоставянето на информация, което се съдържа в последното изречение от дефиницията, където се посочва, че управленското бизнес планиране трябва да бъде на първо място при предоставянето на информация.

1.4. Обща характеристика на СУС

Различните автори, независимо от тезата, която поддържат, съставят списък с характеристиките на СУС. Приема се, че тези характеристики липсват в обичайните

системи за управленско счетоводство. Като цяло се смята, че СУС системите имат пет основни характеристики.

Първо, СУС системите винаги се фокусират върху външни въпроси, като наблягат главно на пазара и конкурентите на фирмата. **Второ**, СУС системите са предназначени предимно за вземане на стратегически решения, за да се запази дадено конкурентно предимство. **Трето**, СУС системите са фокусирани върху дългосрочните планове и са насочени към далечното бъдеще. **Четвърто**, СУС системите се съсредоточават върху възможностите за намаляване на разходите. **Пето**, СУС системите установяват съответствие между счетоводството и стратегическата позиция на фирмата.

Следователно СУС е нова изследователска област, която променя контекста на счетоводството, като разширява съдържанието си отвъд цифрите – до цялата организация, и повлиява на стратегическото управление на компанията. СУС съчетава взаимодействието на вътрешните и външните фактори на една компания и я увенчава с ефективността на процеса на вземане на решения. Новите измерения на СУС са:

- На първо място, по-голямото включване на доставчиците или клиентите във външното становище, което е в основата на концепцията на Porter (1985) за анализ на веригата на стойността.
- На второ място, предоставяне на финансова информация, основана на съвременни техники, като например балансирана система от показатели, и проучване на въздействието върху подобряването на управлението на ефективността на големите предприятия.

От гледна точка на стратегическото управление следните основни „стратегически функции“ следва да бъдат подкрепени от информацията, предоставена от стратегическото счетоводство: анализ на околната среда, генериране и избор на стратегически алтернативи, планиране на стратегическо приложение, стратегическо изпълнение и контрол на процеса на стратегическо управление. Тези функции са в пълно съответствие с предложената по-горе дефиниция на СУС.

1.5. Стратегическото управленско счетоводство сравнено с традиционното управленско счетоводство, оперативното управленско счетоводство и стратегическото управление на разходите

Стратегическо управленско счетоводство и традиционно управленско счетоводство. СУС е перфектната идеализирана форма на управленско счетоводство, или по-точно, СУС е управленско счетоводство, след премахването на всички критики отправени от Johnson and Kaplan (1991 [1987]). От друга страна, СУС се различава от традиционното управленско счетоводство най-малко по две общи характеристики:

- СУС се занимава предимно със стратегически решения, които служат за поддържане на конкурентната позиция на фирмата, докато традиционното управленско счетоводство се фокусира върху оперативните и управленските нива на ефективност.
- Информацията, необходима в СУС, може да бъде частично генерирана извън дружеството, (конкуренти, пазари и т.н.), докато традиционното управленско счетоводство генерира информацията в рамките на дружеството.

Фиг. 2 обобщава някои по-подробни разлики между традиционното управленско счетоводство и СУС. Първо, сравнителният анализ показва, че традиционното управленско счетоводство е ориентирано към данните, т.е. факти и статистически данни се събират за референтни или аналитични цели. Успоредно с това СУС е информационно ориентирано, т.е. предоставят се факти за нещо или някой.

ФИГУРА 2
Сравнителен анализ
на традиционното управленско счетоводство и стратегическото управленско счетоводство

Характеристики на Управленското счетоводство	Характеристики на СУС
Историческо	С фокус върху бъдещето
Отделна организация	Свързана организация
Отделен период	Многократно
Конкретно решение	Поредица, модел
Поглед навътре	Поглед навън
Фокус върху производството	Фокус върху конкуренцията
Съществуващи дейности	Възможности
Реактивно	Проактивно
Програмирано	Непрограмирано
Пренебрегва връзки	Приема връзки
Ориентирано към данни	Ориентирано към информация
Основано на съществуващи системи	Неограничавано от съществуващи системи
Изградено на базата на традиции	Пренебрегва традициите

Източник: Wilson (1995, p. 163), базиран на Wilson and Chua (1993)

Второ, традиционното управленско счетоводство е историческо и се отнася до действителните счетоводни данни на дружеството. Същевременно СУС по-скоро се отнася до информация, свързана с бъдещата дейност на дружеството. Трето, традиционното управленско счетоводство касае една отделна организация и един конкретен период. За разлика, СУС се отнася до свързана организация и множество периоди в зависимост от нуждите на предприятието за неговото стратегическо управление. Традиционното счетоводство е насочено навътре и пренебрегва връзките, създадени в рамките на предприятието, докато СУС е насочено навън и включва създадените връзки. Друга разлика се състои в това, че традиционното счетоводство е насочено към производството, докато СУС е насочено към конкуренцията. В традиционното счетоводство трябва да обединим различните дейности въз основа на съществуващите системи. В СУС трябва да идентифицираме нови възможности, предизвикателства и развития, за да постигнем по-добро конкурентно предимство, което не е ограничено от съществуващите системи.

Стигаме до заключението, че въпреки многобройните изследвания, проведени през последните години в опит да се изведат характеристиките на СУС, все още не е определено ясно мястото на този вид счетоводство в управлението на компанията. Нещо повече, различните автори не са успели да стигнат до единно становище относно разработването на интегрирана система от показатели за икономическата дейност на едно предприятие. СУС може да служи като основа за управлението и стратегията на компанията. СУС помага да се осмислят данните за показатели за целите на анализа, стратегическия контрол на ефективността и мисията или визията на компанията.

Стратегическо управленско счетоводство и оперативно управленско счетоводство.

В дейността на дружеството се открояват две управленски направления: оперативно и стратегическо. Системата за управление се фокусира както върху оперативното, така и върху стратегическото управленско счетоводство. Съществуват някои прилики и разлики между двете системи. Някои от приликите са:

- използването на финансова и нефинансова информация,
- извършването на анализ на факторите и вътрешните процеси.

Основните **разграничителни характеристики** между стратегическото управленско счетоводство (СУС) и оперативното управленско счетоводство са: цел; фокус; влияние на факторите върху организационните дейности; потребители на счетоводни данни;

основни задачи, методи и техники; отчитане на риска от дейностите; използване за анализ, при който се вземат управленски решения и счетоводни облекчения.

Стратегическо управленско счетоводство и стратегическо управление на разходите. Стратегическото управление на разходите (СУР) е термин, който се появява едновременно със СУС. Създателите му са двама американски автори - Shank и Govindarajan, които написват първите статии на тема СУР (Shank, 1989; Shank & Govindarajan, 1989). Според Shank СУР не се разглежда като допълнение към управленското счетоводство, но се смята, че то може да се прилага вместо управленското счетоводство в определени ситуации на вземане на решения:

Преходът от счетоводно отчитане на разходите към анализ на пределните разходи е основното постижение през последните 30 години, докато преходът от анализ на пределните разходи към стратегическо управленско счетоводство е основното предизвикателство, пред което ще се изправим в бъдеще (Shank, 1989).

На фиг. 3 е представен сравнителният анализ на СУС и СУР. Анализът показва, че СУС в сравнение със СУР е по-всеобхватна концепция. СУС се характеризира с по-стратегическа ориентация. От една страна, то включва генерирането, интерпретирането и анализа на информацията, свързана с управленското счетоводство, а от друга страна, дейностите на конкурентите осигуряват сравнително измерение. СУС включва разнообразни техники и много учени дефинират СУС като използват въздействието на неговите техники, например: целеви разходи, разходи за жизнения цикъл, стратегически анализ на разходите, анализ на конкурентните разходи, калкулиране на разходите по дейности, управление на база дейности, калкулиране на база продуктови характеристики, разходи за жизнения цикъл и системи за измерване на стратегическите резултати. СУР има повече ограничения от СУС, тъй като има за цел да подобри структурата на разходите на компанията и да подсили нейната конкурентна позиция.

ФИГУРА 3

Сравнителен анализ на Стратегическото управленско счетоводство и Стратегическото управление на разходите

Стратегическото управленско счетоводство	Стратегическото управление на разходите
ПРИЛИКИ	
- Работа с данни от системата за управленско счетоводство, свързани с разходите - предназначени за вземане на стратегически решения - насоченост към външни за фирмата фактори	
РАЗЛИКИ	
Произход / Канали	
Великобритания, <i>Management Accounting Research</i> , британски учебници	САЩ, <i>Journal of Management Accounting Research</i> , американски учебници
Цел	
Широкообхватни (неясни?): с принос към вземането на стратегически решения	Конкретни: определящи и поддържащи конкурентната позиция на фирмата
Метод / Техники	
Калкулиране на базата на дейността, калкулиране на разходите на база продуктови характеристики, калкулиране на разходите на база жизнен цикъл, калкулиране на разходите на база качество, калкулиране на целева себестойност, калкулиране на разходите по веригата на стойността, стратегическо калкулиране, стратегическо ценообразуване, оценка на марката, рентабилност на клиента, анализ на рентабилност на клиентите на база на жизнения цикъл, оценка на потребителя като актив, сравнителен анализ и др.	Верига на стойността; анализ на основните разходи и движещи фактори на дейностите; конкурентна позиция

Източник: Редакция на автора; оригинал от Shank (1989)

В обобщение, анализът на разходите е в услуга на стратегията, която се счита за основен стълб на СУР, за разлика от СУС, което се фокусира главно върху управленското счетоводство и неговите техники, въпреки че целта е да бъде подготвен за стратегическите решения на предприятието.

2. ГЛАВА ВТОРА

Стратегическо управленско счетоводство - обхват, структура и съдържание на неговите техники

В тази глава са разгледани основите на СУС техники. Критично са разгледани и обобщени методите, предложени в съществуващата литература. През годините са изследвани няколко класификации на СУС техниките: като се започне с класификацията

на техниките на СУС, представена в "Етапи на процеса на стратегическо управление" на Hunger & Wheelen (1996), последвана от Модела за четирите ключови фактора на Smith (2000), до Триъгълника "Разходи - стойност - цена" на Villarmois, Benavent & Levant (2008). В зависимост от функциите, които изпълняват, и потенциалното им въздействие върху растежа на дейността на големите предприятия, те са групирани в предложена от автора съгласувана рамка на СУС, която най-добре отговаря на нуждите на големите предприятия в Албания. В нея се определят най-подходящите техники за големите предприятия при управлението на тяхното представяне по отношение на конкурентите и пазарната конкуренция, доставчиците, клиентите, разходите, производствените процеси и оперативната дейност.

2.1. Съществуващи класификации на техниките на СУС

През годините са използвани различни подходи към СУС техниките. Различни автори включват различни техники, класифицирани в няколко категории или клъстери. Една от предложените класификации е тази на Hunger & Wheelen (1996) с четири фази на стратегическото управление: анализ на околната среда, формулиране на стратегия, прилагане на стратегията и оценка на стратегията. Друга добре позната рамка е тази на Smith (2000), който подчертава, че СУС се фокусират върху няколко съществени фактора, които са от решаващо значение за всяка компания, целяща да постигне желан успех. Според Smith те са разделени на четири фактора: време, качество, разходи и иновации. От друга страна, съществуват и други модели (в т.ч. триъгълника „разходи-стойност-цена“), които обосновават различните техники в три, четири или пет категории.

2.2. Обхват и структура на предложената рамка на СУС техниките

Обхват на СУС техниките на база съществуващи класификации. Въз основа на проучването на Guilding, Cravens & Tayles (2000) около **дванадесет техники** са определени като подходящи за включване. Ще ги изброим по азбучен ред, а именно: (1) *Калкулиране на база продуктови характеристики (Attribute costing)*, (2) *Мониторинг на марката (Brand monitoring)*, (3) *Оценка на марката (Brand valuation)*, (4) *Оценка на разходите на конкурентите (Competitor cost assessment)*, (5) *Мониторинг на позициите на конкурентите (Competitor position monitoring)*, (6) *Оценка на ефективността на конкурентите (Competitor performance appraisal)*, (7) *Калкулиране на база жизнения цикъл (Life cycle costing)*, (8) *Калкулиране на база качество (Quality costing)*, (9) *Стратегическо калкулиране (Strategic costing)*, (10) *Стратегическо ценообразуване*

(*Strategic pricing*), (11) *Калкулиране на целева себестойност (Target costing)* и (12) *Калкулиране по веригата на стойността (Value chain costing)*. В допълнение автори като Cravens & Guilding (2001) добавят **още четири техники**: (1) *Калкулиране на база дейности (Activity-based costing)*, (2) *Сравнителен анализ (Benchmarking)*, (3) *Интегрирано измерване на ефективността (Integrated performance measurement)* и (4) *Анализ на рентабилността на клиентите (Customer profitability analysis)*. По този начин броят на техниките нараства до шестнадесет.

От друга страна, според Hoque (2001), Ward (1992) и Foster & Gupta (1994), отчитането, свързано с клиентите, трябва да бъде неразделна част от СУС. Същевременно Cadez & Guilding (2008) добавят **три други техники, свързани с отчитането на клиентите**: (1) *Анализ на рентабилността на клиентите (Customer profitability analysis)*, (2) *Анализ на цялостната рентабилност на клиентите (Lifetime customer profitability analysis)* и (3) *Оценяване на клиентите като активи (The valuation of customers as assets)*. По-късно Guilding & McManus (2002) определят четири техники за отчитане на клиентите, които да бъдат добавени към СУС, тъй като освен трите, споменати от Cadez & Guilding (2008), те добавят **и**: (4) *Анализ на рентабилността на клиентския сегмент*. По този начин **общият брой на техниките**, идентифицирани като част от СУС, стават **двадесет**. Въпреки че съществуват различни описания и дефиниции на термина СУС и свързаните с него техники, следва да се подчертае, че основните характеристики, които се срещат във всички определения, са, че СУС:

- има вътрешен и външен фокус.
- има дългосрочни и стратегически перспективи.
- има ориентация към бъдещето и
- взема под внимание финансови и нефинансови данни в процеса на вземане на решения.

ФИГУРА 4

Рамка на съществуващите през годините СУС техники

КАЛКУЛИРАНЕ (COSTING)	ПЛАНИРАНЕ, КОНТРОЛ И ИЗМЕРВАНЕ НА ПРЕДСТАВЯНЕТО (PLANNING, CONTROL & PERFORMANCE MEASUREMENT)	СТРАТЕГИЧЕСКО ВЗЕМАНЕ НА РЕШЕНИЕ (STRATEGIC DECISION MAKING)	СЧЕТОВОДСТВО, СВЪРЗАНО С КОНКУРЕНТИТЕ (COMPETITOR ACCOUNTING)	СЧЕТОВОДСТВО, СВЪРЗАНО С КЛИЕНТИТЕ (CUSTOMER ACCOUNTING)
Калкулиране на база продуктови характеристики (Attribute Costing)	Сравнителен анализ (Benchmarking)	Стратегическо калкулиране (Strategic costing (SCM))	Оценка на разходите на конкуренцията (Competitor Cost Assessment)	Анализ на доходността на клиента (Customer Profitability Analysis)
Калкулиране на база жизнен цикъл (Life Cycle Costing)	Интегрирано измерване на представянето (Integrated Performance Measurement (BSC))	Стратегическо ценообразуване (Strategic Pricing)	Мониторинг на конкурентната позиция (Competitive Position Monitoring)	Анализ на цялостната рентабилност на клиентите (Lifetime Customer Profitability Analysis)
Калкулиране на база качество (Quality Costing)	Капиталово бюджетиране (Capital Budgeting)	Оценка и мониторинг на бранда (Brand Valuation and Monitoring)	Оценка на представянето на конкурентите (Competitor Performance Appraisal)	Оценяване на клиента като актив (Valuation of Customers as Assets)
Калкулиране на база целева себестойност Target Costing()				
Калкулиране по веригата на стойността (Value Chain Costing)				
Калкулиране/ Управление на база дейности (Activity-Based Costing (ABC/M))				

*Източник:
Авторът*

Приема се, че имената на някои от горепосочените техники се припокриват: "Оценка на марката" (Brand Valuation) и "Мониторинг на марката" (Brand Monitoring), тъй като понякога те се считат за различни техники. Поради това се смята, че е необходима само една с наименование "Оценка и мониторинг на марката" (Brand Valuation and Monitoring). В същото време "Анализ на рентабилността на клиентския сегмент" (Customer Segment Profitability Analysis) и "Анализ на рентабилността на клиентите" (Customer Profitability Analysis) също имат едно и също значение. Поради това беше решено да се запази само "Анализ на рентабилността на клиента" (Customer Profitability Analysis). Ако се опитаме да ги разглеждаме като различни техники, човек

би се усъмнил в коректността на разбирането ни за тях. Без споменатите две техники броят на техниките е **осемнадесет**, както е показано на фиг. 4.

2.3. Необходимост от по-всеобхватна рамка на СУС техниките

Въпреки че различни автори разглеждат СУС техниките, важно е да се каже, че все още няма ясно дефинирана рамка за тях. Освен това няма ясни критерии за причисляване на техниките на СУС към определена категория. Например, ако се спрем на критерия, използван от Guilding (2000), Cranves & Guilding (2001) и Guilding & McManus (2002), трябва да отбележим, че той не се отнася до информацията, необходима на мениджърите. Вместо това той показва степента, в която счетоводната система на мениджмънта представлява стратегическа ориентация (външна ориентация, дългосрочна ориентация и визия за бъдещето). Техниките, споменати в съществуващата литература, засилват убеждението, че си струва да бъдат разгледани като част от счетоводните техники. Guilding (2000) признава, че не може да изключи случаи на припокриване на наименованията на техниките, които се нуждаят от преразглеждане. И така, след по-внимателно разглеждане авторите откриват припокриващите се техники.

Няма съгласие по въпроса дали дадена техника принадлежи към СУС или не. На фиг. 4 е отбелязана техниката *"Калкулиране на база дейности"* (*Activity-Based Costing*). Първоначално тя е изключена от техниките на СУС, тъй като е насочена повече към разходите, отколкото към стратегията, но последните изследвания установяват, че тази техника играе съществена роля при изчисляването на разходите за стратегически цели, така че тя е включена в СУС техниките. Друга техника е *"Капиталово бюджетиране"* (*Capital Budgeting*). Dang и кол. (2021) добавят тази техника като нова СУС техника в групата на категориите за **планиране, контрол и измерване на ефективността**. Въпреки че се счита за стара техника, ограничена от техниките на управленско счетоводство, тя остава техника, която се фокусира върху бъдещето и външната среда при планирането и оценките на бюджета. Morse (2003) твърди, че бюджетните разходи включват инвестиции с финансово значение и ресурси в дългосрочни проекти с цел разработване на нови продукти или услуги. Тя също така води до разширяване на производствения капацитет на производствените фирми или улесняване на услугите, което може да доведе до риск за бъдещото съществуване на фирмата. Ето защо *"Капиталовото бюджетиране"* със стратегическа ориентация и насоченост към бъдещето трябва да бъде представено като СУС техника.

Известно е, че техниките на СУС техниките играят важна роля в различни аспекти от дейността на организацията. Те служат за осигуряване на информация за процеса на планиране, контрол, оценка на представянето и вземане на решения в различни ситуации:

- определяне на цели за конкурентни предимства и увеличаване на възможностите за печалба.
- повишаване на обективността при вземането на решения.
- планиране на бъдещите стратегии на организацията и максимално използване на организационните ресурси.
- контролиране на текущите дейности на организацията.
- измерване и оценяване на резултатите от ефективността на компанията.
- подобряване на външната и вътрешната комуникация, и
- определяне на дейностите с добавена и без добавена стойност, наред с други.

Ползите от съществуването на такава рамка са широкообхватни. Основните от тях са следните:

1. Една по-всеобхватна рамка би допринесла за по-широкото използване на СУС техниките в практиката на УС и по този начин ще допринесе за намаляване на "разминаването между теорията и практиката" в УС.
2. Ще улесни по-нататъшното развитие на СУС техниките, тъй като ще осигури универсална рамка, която ще включва нови и иновативни СУС техники.
3. Ще улесни изучаването на разнообразните СУС техники, като по този начин ще допринесе за по-високата степен на интегриране на СУС в учебните планове по счетоводство.

2.4. Предложение за рамка на техниките на СУС

Като се има предвид решаващата роля, която СУС техниките играят в представянето на всеки бизнес, е важно да се добавят и други техники. Те биха били полезни за управление на разходите, увеличаване на планирането, процеса на оценяване, производството, рентабилността, качеството и процеса на вземане на решения чрез фокусиране върху конкурентите, клиентите и доставчиците. Новата техника, предложена за целите на

определяне на разходите, е *калкулирането по метода "Кайзен" (Kaizen costing)*, който, за разлика от другите техники за калкулиране на разходите, има за цел да намали разходите за съществуващите продукти и да се опита да подобри всеки продукт.

Техниката *"Бюджетиране на база дейности" (Activity Based Budgeting)* е добавена към **техниките, ориентирани към управлението на ефективността**. Тя е необходим компонент на СУС техниките, тъй като определя разходите за ресурсите, необходими за изпълняване на дейностите, необходими за постигане на желаните приходи. Друга техника в групата на клъстера, свързан с вземането на решения, е техниката *Екологично управленско счетоводство (Environmental Management Accounting)*, която калкулира разходите на външната и вътрешната среда и предоставя информация за компонентите, използвани в производствения процес на даден продукт. Целта на всяко дружество е да реализира печалба на базата на своите продукти и услуги. През последните години много продукти се произвеждат от опасни пластмаси, например детски играчки, които съдържат PVC и други химикали. Тези материали трябва да се избягват. В този случай Екологичното управленско счетоводство помага клиентът да се информира за материала и описанието на компонентите на продукта. Същото може да се наблюдава и в други сектори, например в хранително-вкусовата промишленост. Например, когато хората търсят биологични продукти на пазара, те се нуждаят от повече информация за продуктите, които консумират.

В предложената рамка има категория, наречена **"Техники ориентирана към процесите"**, която е свързана с производствените процеси в дадена компания, особено в производствените компании. Тази категория е съществена част от СУС техниките, тъй като всеки продукт/услуга преминава през различни процеси по време на жизнения си цикъл. Следователно тези процеси са необходими за изчисляване на разходите и вземане на решения относно това как да се представят продуктите на пазара. Тази нова категория включва четири техники, които са обяснени по-подробно в дисертационния труд. *Техниката за Управление на качеството (Total Quality Management)* помага за създаването на стандарти за качество във всички области на дейността на компанията. Тя обаче изисква сигурност в начина, по който се произвеждат продуктите, и в елиминирането на отпадъците в дейността. Други техники все още не предоставят такива елементи. *Анализът на рентабилността на продукта (Product Profitability Analysis)* е техника, която предоставя информация за приходите, разходите и печалбите на дружеството за всеки произведен и продаден продукт. Следователно е необходимо да се

категоризират производствените процеси и произвежданите продукти, за да се подобри процеса на вземане на решения и да се повишат печалбите на компанията в бъдеще. *Техниката "Точно навреме" (The Just-in-Time)* е необходима за създаване на допълнителни ползи за предприятието. Тази техника намалява нивата на складовите наличности, свежда до минимум времето на престой на производствените ресурси и създава ориентираност на предприятието към търсенето. *LEAN калкулирането* също принадлежи към тази категория, тъй като се характеризира с усилията за намаляване на разходите за отпадъци в компанията, като същевременно се подобрява качеството и времето, в съответствие с изискванията на клиентите и като се взема предвид производственият процес.

Друга категорийна група включва **техники, ориентирани към доставчиците**. При производството на продукт с висока стойност с цел да доминира на пазара и да бъде конкурентоспособна, всяка организация трябва да работи с доставчици. Следователно, трябва да знае точно кой доставчик да избере въз основа на качеството, което предлага, и сроковете за доставка. Поради това е от съществено значение да се използват и техниките *„Мониторинг на представянето на доставчиците“ (Monitoring the performance of suppliers)* и *„Оценка на представянето на доставчика“ (Evaluation of Supplier’s Performance)* като част от СУС техниките, за да се завърши рамката от техники и да се затвори веригата на създаване на стойност за дружеството от доставчика до клиента. Мониторингът е вид анализ на рентабилността на доставчика и организацията трябва да знае какви ползи получава от това да бъде лоялна към доставчика за определен период от време. Докато Оценката е приложима, когато работим със техниката *„Точно навреме“ (JIT)* и произвеждаме по поръчка, търсим най-добрия доставчик, който разполага със суровините, необходими за продукта, поръчан от клиента.

Според тези техники и въз основа на различни видове литература и анализи, с помощта на всяка компания се проектира нова 7-степенна рамка на СУС техники (фиг. 5):

ФИГУРА 5

Предложение за рамка на техниките на стратегическото управленско счетоводство

ТЕХНИКИ ЗА КАЛКУЛИРАНЕ НА РАЗХОДИ (COST-ORIENTED TECHNIQUES)
Калкулиране на база продуктови характеристики (Attribute Costing)
Калкулиране/Управление на база на дейността (Activity-Based Costing (ABC/M))
Калкулиране на база целева себестойност (Target Costing)
Калкулиране по модела Кайзен (Kaizen Costing)
Калкулиране на база качество (Quality Costing)
Калкулиране на база жизнен цикъл (Life-Cycle Costing)
Калкулиране по веригата на стойността (Value-Chain Costing)

ТЕХНИКИ, ОРИЕНТИРАНИ КЪМ УПРАВЛЕНИЕ НА ПРЕДСТАВЯНЕТО (PERFORMANCE-MANAGEMENT-ORIENTED TECHNIQUES)
Бюджетиране на база дейности (Activity-Based Budgeting)
Сравнителен анализ (Benchmarking)
Интегрирано измерване на представянето и Балансирана карта на оценка (Integrated Performance Measurement and Balanced Scorecard)

ВЗИМАНЕ НА РЕШЕНИЕ ИЛИ ТЕХНИКИ, НАСОЧЕНИ КЪМ БЪДЕЩО ПРЕДСТАВЯНЕ (DECISION-MAKING OR FUTURE-ORIENTED TECHNIQUES)
Стратегическо ценообразуване (Strategic Pricing)
Оценка и мониторинг на бранда (Brand Valuation and Monitoring)
Стратегическо калкулиране (Strategic Costing)
Екологично управленско счетоводство (Environmental Management Accounting)

ТЕХНИКИ, ОРИЕНТИРАНИ КЪМ КОНКУРЕНЦИЯТА (COMPETITOR-ORIENTED TECHNIQUES)
Оценяване на разходите на конкуренцията (Competitor Cost Estimation)
Мониторинг на конкурентната позиция (Competitive Position Monitoring)
Оценка на представянето на конкуренцията (Competitor Profitability Analysis)

ТЕХНИКИ, ОРИЕНТИРАНИ КЪМ КЛИЕНТИТЕ (CUSTOMER-ORIENTED TECHNIQUES)
Анализ на цялостната рентабилност на клиентите (Lifetime Customer Profitability Analysis)
Оценка на клиентите като актив (Valuation of Customers as Assets)
Анализ на рентабилността на клиентите (Customer Profitability Analysis)

ТЕХНИКИ, ОРИЕНТИРАНИ КЪМ ПРОЦЕСИТЕ (PROCESS-ORIENTED TECHNIQUES)
Управление на общото качество (Total Quality Management)
Анализ на рентабилността на продукта (Product Profitability Analysis)
Производство „точно навреме“ (Just-in-Time Production)
LEAN калкулиране (LEAN Costing)

ТЕХНИКИ, ОРИЕНТИРАНИ КЪМ ДОСТАВЧИЦИТЕ (SUPPLIER ORIENTED TECHNIQUES)
Мониторинг на представянето на доставчиците (Monitoring the Performance of Suppliers)
Оценка на представянето на доставчиците (Evaluation of Supplier's Performance)

Източник: Авторът

Както вече беше споменато, основите на СУС техниките и степента на тяхното приложение са били предмет на редица изследвания. Неизбежната непълнота, която произтича от създаването на списък с техники на СУС, е проблем, който трябва да бъде решен. *В предложеното от мен определение за СУС подчертавам, че е необходимо да се включат вътрешни и външни фактори, но също така и финансова и нефинансова*

информация за бизнес средата и вътрешните процеси на фирмата, както и за активите, структурата на разходите и стратегическите намерения на настоящите и потенциалните конкуренти, на неговата верига за създаване на стойност до степен, необходима за планиране, прилагане и следване на собствена бизнес стратегия. Така че, за разлика от други изследвания, включих в рамката си информация за бизнес средата на компанията (която включва информация за конкурентите, клиентите и пазара), вътрешни процеси и нефинансова информация от доставчика и техниките, ориентирани към процесите, които влияят върху управлението на представянето и вземането на решения.

Въз основа на формулираното от мен определение, рамката, която предлагам е много повече ориентирана към оказването на влияние върху вземането на решения. Цените на суровините, които получаваме от нашите доставчици, например, са важни за калкулирането на себестойността и влияят върху решението за крайна цена. Предложената от мен рамка също влияе върху управлението на представянето чрез използването на тази техника. Така че, когато погледнем техниката „точно навреме“, трябва да вземем решение по отношение на производството и продажбите. Това също оказва влияние върху управлението на представянето, тъй като в този случай производственият процес е правилно планиран, отпадъците и грешките са нулеви, продажбите са гарантирани, доставката е навреме и следователно удовлетвореността на клиентите е по-висока, което е нефинансов ключов показател за ефективност.

Друга техника е Управлението на качеството. Компаниите, които използват тази техника, се фокусират върху осигуряването на по-голяма стойност за клиента и подобряването на ефективността на процесите. Непрекъснатото подобряване на процесите и качеството на продуктите води до по-високи приходи (чрез надеждност на продукта) и по-ниски разходи (чрез ефективност на процеса). Удовлетвореността на клиентите води до по-високи продажби, тъй като осигурява на компанията пазарно предимство. Този положителен ефект може да бъде резултат от положителното въздействие върху разходите на дружеството и степента на диференциация.

От друга страна, могат да бъдат приложени и Техники, ориентирани към доставчиците, които помагат на предприятието да избере най-добрия доставчик и да оцени материалите, необходими за процесите. Те също така помагат да се оцени рентабилността, която носят на компанията, независимо дали пряко чрез ценообразуване или индиректно чрез постигане на най-добрия краен продукт или чрез въвеждане на нов продукт на пазара, който увеличава удовлетвореността на клиентите.

Екологичното управленско счетоводство е допълнителен метод, който подобрява вземането на решения и ефективността. Предотвратяването на замърсяването може да бъде приложено на практика, за да се намали потреблението на суровини и енергия и да се увеличи търсенето от страна на клиенти, които водят до природосъобразна политика. Тези техники изместват фокуса към проактивен и превантивен подход. Докато екологичното управленско счетоводство се фокусира предимно върху замърсяването под формата на емисии във въздуха и твърди и опасни отпадъци, управлението на качеството се фокусира върху отпадъците, които са резултат от неефективността на процесите.

Поради тези причини прилагането на тези техники влияе върху вземането на решения за постигането както на вътрешни, така и на външни цели. Дейностите, провеждани в организацията, които са свързани с подобряване на процесите, засягат нейните вътрешни цели, които включват увеличаване на производителността, подобряване на качеството и екологичността, намаляване на разходите и премахване на отпадъците. Тяхното въздействие върху удовлетвореността на клиентите, други заинтересовани страни и изисквания се наричат външни цели (напр. подобренията в качеството и екологичната ефективност могат да доведат до по-добър корпоративен имидж, по-голямо маркетингово предимство и привеждане в съответствие с изискванията на клиентите и другите заинтересовани страни). По този начин положителното въздействие на предложената рамка върху бизнес разходите, доставчиците и процесите може да окаже въздействие върху представянето на организацията.

Предложената рамка, с всичките си техники и особено с вече споменатите нови такива, подобрява ефективността на дадена организация, като изпълнява трите „Е-та“, които се асоциират с представянето: А) ефективност (постигане на желания резултат), Б) ефикасност (използване на възможно най-малко входящи ресурси за постигане на конкретен резултат) и В) икономичност (закупуване на суровини на възможно най-ниска цена).

3. ТРЕТА ГЛАВА.

Стратегическо управленско счетоводство – приложение в големите предприятия в Албания

В глава трета емпирично се изследва как околната среда, човешките ресурси и организационните фактори влияят върху процеса на прилагане на рамката на СУС в

големите предприятия в Албания. Определя се по какъв начин големите предприятия в тази страна могат да се възползват от прилагането на предложената рамка за СУС с оглед подобряване на своите резултати. В тази глава методологията, използвана в изследването, е тествана чрез статистически анализ на прилагането на техниките на СУС в извадка от 172 големи предприятия от Албания. Целта е да се покаже връзката между обстоятелствените фактори и използването на техниките на СУС и тяхното влияние върху ефективността на големите предприятия в Албания. Анализирани са *вътрешни фактори* са размерът на предприятието и собствеността; секторът и стратегията на предприятието; структурата и технологията на предприятието; счетоводната квалификация и опитът; и *външни фактори*, които включват характеристики на външната бизнес среда като конкуренция, цена и иновации на пазара. Използвани са непараметрични тестове за тестване на връзките и съответните хипотези.

3.1. Основни променливи на теорията за обстоятелствата, засягащи прилагането на техники за стратегическо управленско счетоводство – теоретична основа

Според Raaij, Vernooij & Triest (2003) и Lee & Park (2006), рентабилността на една компания се увеличава от успешни управленски решения. Според Roslender & Hart (2003), счетоводството, особено стратегическото управленско счетоводство, е съществен елемент от управлението и решаващ фактор за подобряване на управленските решения за подобряване на организационната ефективност. В допълнение, както беше дискутирано в първа глава, трябва да се приложи теорията на обстоятелствата при изследване на използването на техниките на СУС в големите предприятия в Албания.

3.2. Обстоятелствени променливи

В рамките на изследователската цел на тази дисертация трябва да се анализират обстоятелствените променливи, свързани с вътрешната и външната бизнес среда и тяхната връзка със техниките на СУС и резултатите на бизнеса. В следващите раздели са обяснени всички теоретични части: вътрешната среда, външната среда и представянето на предприятията.

3.2.1. Вътрешна среда на предприятието

Вътрешната бизнес среда включва вътрешни фактори като размер на предприятието, стратегия, структура, технология, собственост и квалификация на счетоводния персонал,

които се обсъждат в следващите подраздели. Тези вътрешни фактори служат като променливи за тестване на връзката им с използването на техниките на СУС.

Размер на предприятието. Размерът на предприятието е свързан с броя на служителите, броя на продажбите и/или размера на общите активи. Следователно размерът на предприятието е важен елемент, който може да повлияе на системата за счетоводство и контрол. Като цяло големите предприятия имат повече иновации, защото разполагат с ресурси и възможности за управление на риска. Те разполагат със значителен брой ресурси и най-добрите вътрешни комуникационни системи, което трябва да улесни прилагането на техниките на СУС. Тъй като големите предприятия са структурно по-сложни, те изискват високо ниво на контрол и по-съвършените техники на СУС биха могли да са от полза в това отношение.

Собственост на предприятието. Структурата на собствеността на предприятието влияе върху използването на стратегически счетоводни техники. Предишни изследователи като Shields (1995), Lybaert (1998) и Brown и кол. (2004) са изследвали това като случайна променлива, за да тестват връзката между собствеността и СУС техниките.

Бизнес сектор. Секторът влияе върху използването на техники за стратегическо управленско счетоводство. Предишни изследователи са изучавали това като случайна променлива, за да тестват връзката между бизнес сектора и управленските счетоводни практики. Големите предприятия в Албания се класифицират в пет сектора: производство, строителство, услуги, търговия и транспорт.

Стратегия на предприятието. Стратегията на предприятието е от съществено значение за постигане на целите. Изборът на правилната бизнес стратегия подобрява ефективността и увеличава рентабилността. Това изследване се основава на 3 вида стратегии, които осигуряват конкурентно предимство според Sitanggang и Absah (2019) – **лидерство в разходите, фокус върху клиентите и иновации.**

Структура на предприятието. Структурата на предприятието е свързана с корпоративната йерархия и нейното разпределение на отговорности, с всички екипи, надзор, функции, одит и отчитане. Тя показва дали нивото на вземане на решения в предприятието е централизирано или децентрализирано. Структурата на предприятието зависи от размера на предприятието. Големите предприятия са по-разнородни по

отношение на продуктите и децентрализацията на отговорностите и правомощията, така че имат разнообразни бизнес дейности и се нуждаят от повече отдели.

Използвани технологии. Използваните технологии са от съществено значение за всеки бизнес. Обикновено големите предприятия възприемат модерните технологии много бързо, защото разполагат с необходимите ресурси и капитал. В съществуващата литература различни изследователи показват връзката между практиките на УС и използваните технологии.

Счетоводна квалификация и опит. Различни изследователи, McChlery и кол. (2004); Al-Omiri (2003); Ismail & King (2007) показват, че квалификацията на счетоводния персонал е от съществено значение при разработването и функционирането на системите за УС. Nandan (2010) подчертава необходимостта от УС и квалификация на счетоводния персонал. От друга страна, Ahmad (2012) в свое изследване установява, че УС в малките и средните предприятия няма съществена връзка с нивото на квалификация на счетоводителите.

3.2.2. Външна среда на предприятието

Литературата, свързана с организационната стратегия, разглежда несигурността на околната среда и културните аспекти по различен начин, докато литературата в сферата на теорията на обстоятелствата разглежда и двете като част от несигурността на околната среда. Това изследване е в традицията на изследванията на теорията на обстоятелствата и следователно се отнася до *външна среда, включително пазарна конкуренция като цяло, ценова конкуренция, конкуренция в качеството и конкуренция в областта на иновациите, които са част от несигурността на околната среда.* Освен това, настоящото изследване анализира само контекста на една страна, Албания, така че културните различия не могат да бъдат обект на разглеждане.

3.2.3. Представяне (ефективност) на организацията

Организационното представяне може да бъде измерено и наблюдавано по различни начини. Например: на база цена, производителност, време за доставка, пазарен дял, качество на продукта, темп на растеж, увеличение на продажбите, годишна печалба, оперативен паричен поток, възвръщаемост на инвестицията, нов продукт или услуга или развитие на човешките ресурси и изследователска и развойна дейност. Много изследвания са насочени към връзката между прилагането на управленски счетоводни

практики и организационното представяне, докато настоящото изследване се фокусира върху това как използването на СУС техниките влияе върху представянето на организацията.

3.3. Рамка на емпиричното изследване

Емпиричното изследване използва напълно перспективата на теорията на обстоятелствата, тъй като прилагането на техниките за стратегическо управленско счетоводство зависи от условията, при които тези техники се прилагат. Фигура 6 обобщава изследователската рамка. Тя съдържа 12 техники на СУС, групирани в седем категории и осем категории обстоятелствени променливи.



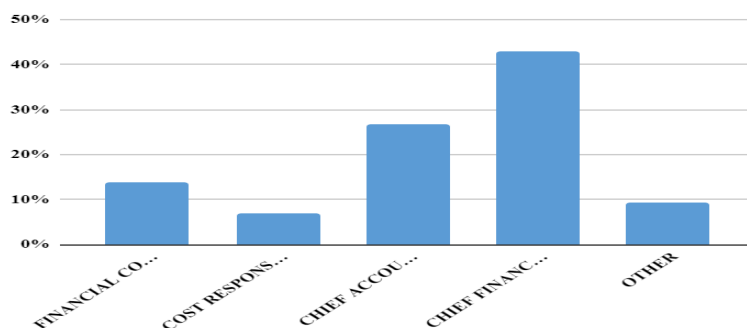
Източник: Автор

От една страна, горната рамка предполага, че обстоятелствените фактори влияят върху използването на техниките на СУС. Това са осем хипотези за връзката между обстоятелствените фактори и използването на СУС техниките. От друга страна, хипотезира се, че използването на техниките на СУС влияе върху представянето на организацията.

3.4. Данни и дескриптивна статистика

В този раздел са описани основните характеристики на респондентите и е тествана надеждността на използваните променливи. Те са представени в диаграми и посочени въз основа на дизайна на въпросника. Фигура 7 показва, че респондентите са предимно главни финансови директори на предприятията, като около 43% са финансови директори, следвани от главни счетоводители – 27% от анкетираните. Около 14% са финансови контролори, 7% са служители по разходите, а останалите – около 9%, са други лица, т.е. администратори, собственици или директори на предприятията.

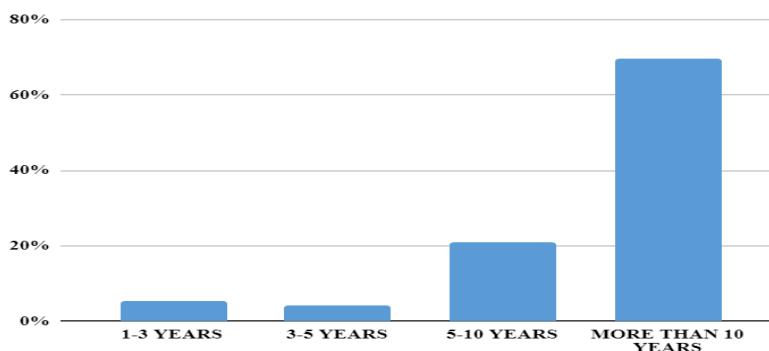
ФИГУРА 7
Позиция на респондентите



Източник: Автор (SPSS data output)

Фиг. 8 обобщава общия трудов опит на респондентите. Както се вижда от графиката, повечето от анкетираните, 70%, имат повече от десет години трудов стаж. Следват 21%, които имат 5-10 години трудов стаж, само 4% имат 3-5 години трудов стаж, а последната категория, около 5%, имат 1-3 години трудов стаж. Тези две групи са сравнително млади хора.

ФИГУРА 8
Години общ трудов стаж на респондентите

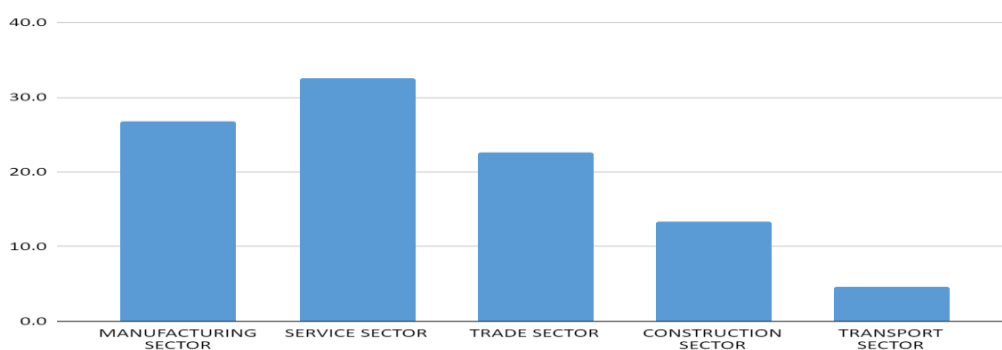


Източник: Автор (SPSS data output)

Фигура 9 показва класификацията на предприятията по бизнес сектори. Това изследване включва пет различни сектора, формиращи в голяма степен албанската икономика: производство, услуги, търговия, строителство и транспорт. Графиката показва, че повечето респонденти са от сектора на услугите, 33%, което съответства на 56 големи предприятия. На този етап е важно да се подчертае, че от изследването са изключени всички финансови институции, които също принадлежат към сектора на услугите. Следва производственият сектор с 27% от респондентите, което съответства на 46 предприятия, следван от търговския сектор с 23% от анкетираните (или 39 предприятия), след това строителният сектор с 13% (или 23 предприятия). Най-малък е секторът транспорт с около 5% (осем предприятия).

ФИГУРА 9

Класификация на предприятията по бизнес сектори



Източник: Автор (SPSS data output)

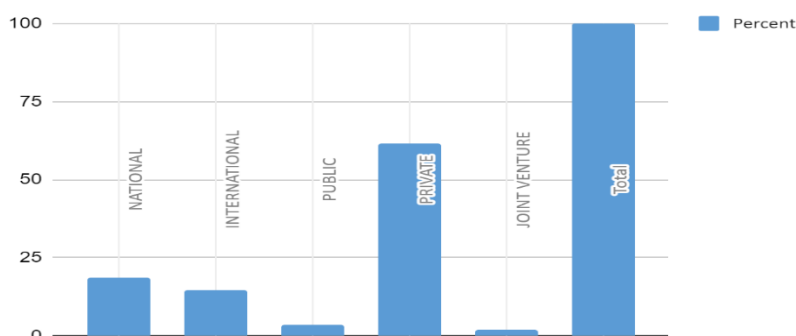
Фиг. 10 показва, че 62% от респондентите принадлежат към частни организации, което съответства на 106 предприятия, следвани от 19% или 32 предприятия, които са национални предприятия. Трябва да подчертаем, че повечето от предприятията са национални, дори ако някои от респондентите са избрали национални и други частни, защото само е било възможно да изберат една от наличните във въпросника опции за отговор. Има и международни предприятия около 13,5%, които представляват 25 предприятия, като малка част е от публични предприятия, около 3,5% или шест предприятия. И накрая, само 2% или три предприятия от моята извадка са смесени предприятия. В Албания смесените предприятия не са много развити, така че участват по-малък брой големи предприятия.

Националните предприятия са само компании, които работят на националния пазар и не си сътрудничат с други международни компании, докато частните компании са всички предприятия, които са частни, дори ако са национални или международни. Тъй като има предприятия, които предоставят франчайз и оперират в международен план,

или фрилансъри, които си сътрудничат и произвеждат само за разпространение на международния пазар, те не продават на националните пазари. Те вземат суровини от международна компания, произвеждат продуктите си и ги изпращат на международни марки. Продажбите им са гарантирани.

ФИГУРА 10

Собственост на предприятието



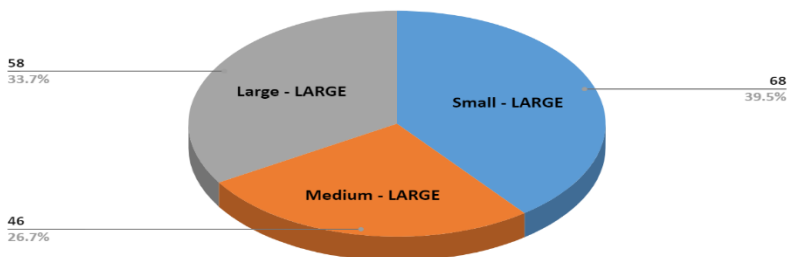
Източник: Автор (SPSS data output)

Фигура 11 показва размера на предприятията. Както бе споменато по-рано, всички изследвани предприятия са големи предприятия съгласно албанския закон за МСП от април 43/2022 г. Следвайки дефиницията на ЕС за МСП, тези предприятия са разделени в три подкатегории за целите на сравнителния анализ: Малки-ГОЛЕМИ (т.е. малки според определението на ЕС), Средни-ГОЛЕМИ (т.е. средни според определението на ЕС) и Големи-ГОЛЯМИ (т.е. големи според дефиницията на ЕС). Подразделението позволява заключенията от изследването да бъдат сравнени в международен план. Част от респондентите са 68 Малки-ГОЛЕМИ предприятия (т.е. 39,5% от извадката), 46 са Средни-ГОЛЕМИ предприятия (т.е. около 26,7%), и 58 са Големи-ГОЛЕМИ предприятия (т.е. 33,7%).

ФИГУРА 11

Размер на предприятията (според препоръка на ЕС 2003/361)

Frequency and Percentage



Източник: Автор (SPSS data output)

Тестовите за надеждност и валидност трябва да гарантират колко съвместими са тестваните променливи. Според Naig и кол. (2007), една скала е достоверна само ако респондентите последователно отговарят на въпроси по силно съгласуван начин. Ако това е така, класирането е правилно. Коефициентът алфа на Cronbach се използва за измерване на надеждността на въпросника за това изследване. Sousa и кол. (2006) подчертават, че скалите се считат за надеждни, ако всички резултати са по-значими от 0,7. Резултатът от SPSS е в Таблица 1 и показва, че коефициентът алфа на Cronbach за използване на техниките на СУС е 0,827. Тъй като е по-голям от 0,7, това означава, че анализът на данните от това изследване е надежден. Тази висока стойност на коефициента означава, че всички елементи от въпросника са свързани и имат обща ковариация чрез измерване на едни и същи значими променливи. Отговорите на въпросника са достоверни.

ТАБЛИЦА 1
Статистика на надеждност

Алфа на Cronbach	Брой променливи
,827	12

3.5. Използване на СУС – общ преглед

Този раздел анализира честотата на използване на СУС техниките. В част Б на въпросника респондентите бяха запитани по петобалната скала на Likert за използването на дванадесет избрани СУС техники в техните предприятия (където 1 = Никога не се използва и 5 = Използва се много интензивно). Раздел 2 показва, че средната употреба на дванадесетте изследвани СУС техники е 3,37 (малко над средната стойност от 3,00). Коефициентът на вариация е 19.8%, което показва възможно отклонение от около 1/5 от тази средна стойност сред предприятията. Тъй като средната средна стойност на всичките дванадесет СУС техники е над средната стойност, използването на СУС може да се оцени като умерено.

Таблица 2
Средно използване на СУС

СУС техники	Средна стойност	Стандартно отклонение	Коефициент на вариация (%)
В.1.9. Анализ на рентабилността на клиентите (Customer Profitability Analysis)	3.90	0.98	25.1%
В.1.6. Стратегическо калкулиране (Strategic Costing)	3.89	0.71	18.1%
В.1.7. Анализ на рентабилността на продукта (Product Profitability Analysis)	3.87	1.02	26.4%

В.1.5. Стратегическо ценообразуване (Strategic Pricing)	3.82	0.82	21.5%
В.1.12. Оценка на представянето на доставчиците (Evaluation of Suppliers Performance)	3.60	1.04	28.8%
В.1.11. Точно навреме (Just-in-Time)	3.55	1.28	35.9%
В.1.1. Калкулиране на база дейности (Activity-Based Costing)	3.50	1.09	31.1%
В.1.2. Калкулиране на база целева себестойност (Target Costing)	3.19	1.12	35.1%
В.1.10. Управление на качеството (Total Quality Management)	3.01	1.55	51.5%
В.1.8. Оценка на разходите на конкуренцията (Competitors' Cost Estimation)	2.97	1.21	40.6%
В.1.3. Калкулиране на база продуктови характеристики (Attribute Costing)	2.66	1.29	48.5%
В.1.4. Балансирана карта за оценка (Balanced Scorecard)	2.51	1.32	52.5%

Източник: Автор (SPSS data output)

В това изследване се използват няколко променливи. Първо, важно е да се тества нормалното разпределение на средното използване на СУС техниките, тъй като нормалното разпределение осигурява по-големи възможности за методите за статистически анализ. Този тест е проверка на хипотези. H_0 твърди, че няма значителна разлика между емпиричното и нормалното разпределение. H_1 посочва, че има значителна разлика. Важно е да се зададе приемливо ниво на статистическа значимост, за да се отхвърли или потвърди тази хипотеза. Според Hair и кол. (2007), стандартното прието ниво на статистическа значимост за теста е ниво на значимост $\alpha = 0,05$, което показва, че изследването би било готово да толерира риска, че до 5 от 100 извадки може да покажат връзка, когато такава не съществува в статистическата съвкупност. При ниво на значимост от 0,05 и използване на методите на Kolmogorov-Smirnov и Shapiro-Wilk, показани в таблица 3, трябва да се приеме H_0 – разпределението не се различава значително от нормалното разпределение (нивото на значимост Sig. е по-високо от нивото на риск 0,05 и за двата метода).

ТАБЛИЦА 3
Тестове за нормалност

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
В.1. Средна стойност на СУС	.045	172	.200*	.991	172	.379

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Въз основа на изследването на Cinquini & Tenucci (2007), таблица 4 представя категоризация на техниките въз основа на тяхното приемане. Класификацията се основава на „Неприемане“, отговор 1, последвано от „Ниска степен на приемане“, отговори 2 и 3, и след това „Високо приемане“, отговори 4 и 5.

Таблица 4 показва, че албанските компании прилагат СУС техниките в умерена степен. За разходно-ориентираните техники диапазонът е от 26% до 52%. ABC е преобладаващата разходно-ориентирана техника (52%) във всички анкетиранни предприятия, което отразява естеството на анкетираните предприятия, които са предимно предприятия за услуги и производство. Най-малко използваната техника е калкулирането на база продуктови характеристики (26), което можеше да се очаква, тъй като албанските предприятия обикновено не разпределят разходите на база продуктови характеристики на различните продукти, тъй като това е невъзможно, като се има предвид, че голямото албанско предприятие обикновено е вид конгломерат и предлага много продукти или услуги, а не само една. Това се дължи и на факта, че в изследването разгледахме всички сектори, а не само един сектор.

ТАБЛИЦА 4
Честота на употреба на СУС

Техники на СУС	Неприемане (отговор 1)		Ниска степен на приемане (Отговори 2&3)		Висока степен на приемане (Отговори 4&5)		Респонденти	Средна стойност
	Честота	Процент	Честота	Процент	Честота	Процент		
В.1.9. Анализ на рентабилността на клиентите (Customer Profitability Analysis)	5	3%	46	27%	121	70%	172	3.90
В.1.6. Стратегическо калкулиране (Strategic Costing)	0	0%	49	28%	123	72%	172	3.89
В.1.7. Анализ на рентабилността на продукта (Product Profitability Analysis)	7	4%	46	27%	119	69%	172	3.87
В.1.5. Стратегическо ценообразуване (Strategic Pricing)	3	2%	54	31%	115	67%	172	3.82
В.1.12. Оценка на представянето на доставчиците (Evaluation of Suppliers Performance)	7	4%	80	47%	85	49%	172	3.60

В.1.11. Точно навреме (Just-in-Time)	18	10%	61	35%	93	54%	172	3.55
В.1.1. Калкулиране на база дейности (Activity-Based Costing)	12	7%	70	41%	90	52%	172	3.50
В.1.2. Калкулиране на база целева себестойност (Target Costing)	22	13%	85	49%	65	38%	172	3.19
В.1.10. Управление на качеството (Total Quality Management)	53	31%	42	24%	77	45%	172	3.01
В.1.8. Оценка на разходите на конкуренцията (Competitors' Cost Estimation)	31	18%	84	49%	57	33%	172	2.97
В.1.3. Калкулиране на база продуктови характеристики (Attribute Costing)	53	31%	75	44%	44	26%	172	2.66
В.1.4. Балансирана карта за оценка (Balanced Scorecard)	65	38%	61	35%	46	27%	172	2.51

Източник: Класификация на базата на Taylor (2021); Собствени данни.

В групата *Техники, ориентирани към клиента*, е включена само една техника - анализ на рентабилността на клиента. Тя се използва широко в големи предприятия в Албания (70%). Това е оправдано, тъй като всички предприятия извършват анализи, свързани с клиентите си, тъй като те трябва да знаят колко рентабилни са били техните клиенти за една година и какви възможности имат, за да им дадат отстъпка за покупки през следващата година.

Следващата категория, в която също има само една техника, е *Техники, ориентирани към вземане на решения*, която включва оценка на разходите на конкурентите. Тази техника има ниска степен на използване от 33%, което означава, че се използва само от 57 от общо 172 предприятия. Тази ниска степен на използване е свързана с външна информация, тъй като е относително трудно да се получи информация от конкуренти в Албания.

Друга категория само с една техника е *Техниките, ориентирани към доставчика*, в която е Оценката на представянето на доставчиците, която има умерено използване от 49%, което означава, че се използва от 85 от 172 предприятия. Това е свързано с факта,

че предприятията имат приблизително еднакъв процент в използването на техниката “точно навреме”, което означава, че продуктите или услугите се произвеждат или предлагат въз основа на заявки на клиенти и предприятията трябва да избират подходящите суровини и доставчици въз основа на определените продукти. Резултатът за тези техники е различен от предишни изследвания. Разликите между тези респонденти и тези в предишни изследвания най-вероятно се дължат на фактори като размера на предприятието, вида на отрасъла и средата в страната.

3.6. Обстоятелствени променливи, засягащи прилагането на СУС в големите предприятия в Албания

Този раздел очертава факторите, които влияят върху използването на СУС техниките в големите компании в Албания. Има два вида тестове за определяне дали съществува статистически значима връзка: параметрични и непараметрични.

Според Field (2000), параметричните тестове се използват, ако отговарят на четири допускания: (а) ако променливите представляват съотношение или се измерват по интервална скала, (б) съвкупността от данни е с нормално разпределена, (в) съществува хомогенност на дисперсиите и (г) променливите имат независими стойности. Cooreg & Emory (1995) посочват, че ако данните са в категорийна форма (номинална или ординална скала), или други допускания, споменати по-горе, не са изпълнени, трябва да се използват непараметрични тестове за тестване на хипотезите. Таблица 5 показва вида на данните.

ТАБЛИЦА 5
Измерване на променливите

	Скала
Зависими променливи	
Употреба на СУС техники	Ординална
Представяне	Ординална
Независими променливи	
Размер на организацията	Номинална
Бизнес сектор	Номинална
Собственост на бизнеса	Номинална
Стратегия на бизнеса	Ординална
Структура на бизнеса	Ординална
Използвани технологии	Ординална
Квалификация на счетоводителите	Ординална
Външна среда	Ординална

Източник: Автор

За тестване на хипотезата се използва двумерен анализ (bivariate association analysis). В това изследване са използвани два непараметрични теста за измерване на връзката между променливите. Когато променливите са ординални, се използва коефициентът на рангова корелация на Spearman (известен като Rho на Spearman). Когато една от променливите е номинална, а другата е ординална, се използва Н-тест на Kruskal Wallis. Таблица 6 предлага обобщението на резултатите от проучването по отношение на връзката между използването на СУС техниките и обстоятелствените фактори, разгледани в дисертацията.

ТАБЛИЦА 6
Резултати от тестването на хипотезата

Хипотеза, касаеща връзката между употребата на СУС техниките и обстоятелствените фактори	Резултати от изследването
Размер на предприятието и прилагане на СУС техники	Открита е значителна разлика в прилагането на СУС техники между различните размери на предприятията.
Собственост на предприятието и прилагане на СУС техники	Не са открити значителни разлики между категориите собственост.
Бизнес сектор и прилагане на СУС техники	Установена е значителна разлика в средното прилагане между различните бизнес сектори.
Стратегия на предприятието и прилагане на СУС техники	Установена е положителна връзка между стратегията на предприятието и прилагането на СУС техники.
Структура на предприятието и прилагане на СУС техники	Установена е положителна връзка между структурата на предприятието и прилагането на СУС техники.
Използвани технологии и прилагане на СУС техники	Установена е умерена положителна връзка между технологиите и прилагането на СУС техники.
Опит и квалификация на счетоводителите и прилагане на СУС техники	Установена е незначителна отрицателна връзка между квалификация на счетоводителите и прилагането на СУС техники.
Външна среда и прилагане на СУС техники	Установена е изключително слаба положителна връзка между външната среда и прилагането на СУС техники.
Прилагане на СУС техники и наблюдавани ползи	Установена е умерена положителна връзка.
Прилагане на СУС техники и ограничения	Не е установена връзка между ограниченията и прилагането на СУС техники.
Прилагане на СУС техники и организационното представяне	Установена е слаба положителна връзка между организационното представяне и прилагането на СУС техники.

Източник: Автор

От статистическия анализ на това изследване може да се направи извод за връзката между обстоятелствените фактори и прилагането на СУС техниките. Установена е значителна разлика в прилагането на СУС техниките между различните размери на предприятията и секторите. За разлика от това, не са открити значителни разлики между категориите собственост. От друга страна, беше установена положителна връзка между стратегията на предприятието, структурата на предприятието, технологиите и използването на СУС техниките.

Изследването открива незначителна отрицателна връзка между квалификацията на счетоводителите и прилагането на СУС техниките, което предполага, че увеличаването на придобития опит и квалификация на счетоводителите намалява използването на СУС техниките. Santini (2013) стига до същото заключение, въпреки че Kalkhouran, Nedaei & Rasid (2017) стигат до обратното заключение и установяват положителна връзка между нивото на квалификация на счетоводителите и използването на СУС техниките. Taylor (2021) не открива връзка между образователното ниво на главния изпълнителен директор и използването на СУС техниките в строителния сектор на Великобритания. Вероятно по-възрастните и с по-голям опит счетоводители не са запознати с по-новите подходи на СУС, които биха могли да допринесат за по-доброто вземане на решения в организацията. Ahmad (2012), от друга страна, установява, че нивото на сертифициране на счетоводния персонал е положително свързано с използването на практиките на УС, т.е. колкото по-високо е нивото на сертифициране на счетоводния персонал, толкова по-високо е нивото на използване на практиките на УС от малайзийските МСП.

В резултат на това можеше да се очаква, че външната среда също ще повлияе на използването на техниките на стратегическо управленско счетоводство в големите албански предприятия. Изследването обаче показва, че външната среда не е сред факторите за използването на СУС техники, тъй като се наблюдава изключително слаба положителна връзка между конкуренцията и използването на СУС.

По подобен начин Ојга (2014) заключава в своето изследване на палестински предприятия, че по-голямата несигурност на околната среда не води до значително използване на СУС техники. За разлика, Petera & Soljakova (2020) също установяват, че външната среда влияе положително върху приемането на СУС техники.

Едновременно с това беше открита умерено значима връзка между прилагането на СУС техниките и възприеманите от предприятията ползи. Най-силната положителна връзка на възприеманите ползи се наблюдава между оптимизирането на ресурсите и

прилагането на СУС (коефициент на корелация на Spearman Rho от 0,519, при ниво на риск от 1%), особено за подходите “Точно навреме”, Калкулиране на база продуктови характеристики, Балансираната карта за оценка и Оценка на представянето на доставчиците. Това се обяснява с факта, че предприятие, което произвежда продукция въз основа на потребителското търсене и използва подхода “точно навреме”, произвежда продуктите само когато те са необходими. Едно предприятие, от друга страна, трябва да използва Оценката на представянето на доставчиците, за да намери най-подходящия доставчик. Освен това има определени разходи, свързани с този продукт, така че се използва калкулиране на базата на продуктови характеристики. Подходът на балансираната карта също е полезен за оптимизиране на потреблението на ресурси, тъй като когато предприятието прави преглед на своята ефективност, то определя колко ресурси са му необходими и как трябва да бъдат използвани, за да увеличи максимално рентабилността.

Въпреки това изследването не откри връзка между прилагането на СУС техниките и техните ограничения. Големите предприятия в Албания обикновено могат да се справят с липсата на финансови ресурси, тъй като имат силни финансови възможности. Те разполагат с човешки ресурси, тъй като плащат по-високи възнаграждения на персонала си. Те предлагат отлични доходи, възможности за обучение и кариерно развитие. Основният проблем с човешките ресурси е, че много специалисти и млади хора емигрират в европейски страни в търсене на по-добър живот и нови възможности за кариера.

В крайна сметка статистическият анализ показва, че връзката с нефинансовите мерки за ефективност (напр. удовлетвореността на клиентите и иновациите в нови продукти/услуги) е по-голяма, отколкото с финансовите мерки (напр. рентабилността на база продажби и възвръщаемост на инвестициите). Това е ценно заключение, подчертаващо стратегическото значение на техниките СУС, които водят до подобряване на нефинансовите показатели, които, на свой ред, превръщат успеха в парично изражение.

Ојра (2014) също стига до същото заключение в своите емпирични изследвания на палестинските предприятия. Според него има значителна връзка между успеха на предприятията и нефинансовите променливи. Taylor (2021) установява, че предприятията, които отговарят на проучването с по-високо средно приложение на

различни СУС техники, следователно имат по-високи нива на ефективност и постигане на своите бизнес цели.

4. Изводи

Социалният и икономически свят никога не е бил толкова динамичен и обект на бързи промени. Това налага промяната – от традиционното управленско счетоводство към стратегическото управленско счетоводство.

През годините различни автори са писали по въпросите на СУС след първите дефиниции, въведени от Simmonds (1981). По мое мнение някои от предишните дефиниции включват фокус, ориентиран към бъдещето, други имат външен фокус, трети вътрешен фокус или дългосрочна перспектива, но нито едно от тях не включва доставчици или клиенти във външния поглед, който формира основата на концепцията на Porter (1985) за анализ на веригата на стойността. Нито една от тези дефиниции не разглежда конкретно въпроса как трябва да се предоставя нефинансова информация в съвременната система за управление на ефективността, базирана, например, на балансирана карта за оценка (BSC) (Kaplan & Norton, 1992, 1996). Работната дефиниция на СУС, използвана в това изследване включва основните компоненти на съществуващите дефиниции и ги усъвършенства: *Предоставяне и анализ на ориентирана към бъдещето финансова и нефинансова информация за бизнес средата на предприятията и вътрешните процеси, както и активите, структурите на разходите и стратегическите намерения на своите настоящи и потенциални конкуренти и разходите по веригата на стойността, до степента, необходима за планиране, изпълнение и преследване на собствена бизнес стратегия.*

През годините са използвани различни подходи към СУС техниките. Много автори включват различни техники и ги класифицират в категории. Тъй като няма единна класификация на СУС техниките, нов дизайн на тяхната рамка може да осигури няколко предимства. Това ще помогне да се гарантира, че техниките на СУС се прилагат по-широко в практиката на УС, че „пропастта между теорията и практиката“ на УС е запълнена, че се разглеждат нови и креативни методи и че СУС е по-пълно интегрирана в учебните планове по счетоводство. В резултат на това новоразработената рамка съдържа класификации в седем клъстера. Тя също така включва и две нови клъстерни групи, както и други техники за калкулиране.

Това изследване има за цел да оцени и представи прилагането на техниките на СУС в големите предприятия в Албания. Беше създадена рамка с девет обстоятелствени фактора и дванадесет СУС техники, избрани от общите групи техники. Въпросникът беше структуриран и изпратен до всички големи предприятия за четири месеца (от юни до октомври 2022 г.). Данните бяха кодирани и анализирани с помощта на двумерен анализ. Първо, беше изследвана потенциалната връзка между определени обстоятелствени фактори и прилагането на СУС техники. Второ, бяха представени ползите и ограниченията от използването на СУС техники и накрая беше определено въздействието на прилагането на СУС техниките върху представянето на организацията.

Осемте обстоятелствени фактора, разгледани в дисертацията, които са най-често цитирани, са: размер на предприятието, собственост на предприятието, бизнес сектор, стратегия на предприятието, структура на предприятието, технологии, квалификации и опит на счетоводителите и външна среда. Дванадесетте техники, използвани в изследването, са: калкулиране на разходите на база дейности, калкулиране на разходите по продуктови характеристики, калкулиране на база целева себестойност, балансирана карта за оценка, анализ на рентабилността на клиента, оценка на разходите на конкурентите, стратегическо калкулиране на разходите, стратегическо ценообразуване, анализ на рентабилността на продуктите, “точно навреме”, управление на качеството и оценка на представянето на доставчиците.

Тези фактори би следвало да влияят по различен начин върху използването на СУС техниките. Следователно в изложението по-долу ще се направят изводи относно връзката между променливите и техниките, използвани за отговор на изследователските въпроси, поставени в Глава 3.

Какво е нивото на прилагане на СУС техниките в големите предприятия в Албания? Анализът на данните показва, че средният резултат от дванадесетте СУС техники е 3,37 (малко над средната стойност от 3,00). Тъй като осреднената стойност на използването на всичките дванадесет СУС техники е над средната стойност, използването на СУС може да се счита за умерено. Най-често използваната техника е анализът на рентабилността на клиента, докато най-малко използваната техника е балансираната карта за оценка.

Бивариантният анализ беше използван за тестване на връзката между обстоятелствените променливи и прилагането на СУС техники, за да се отговори на втория въпрос: **Кои от включените в дисертацията обстоятелствени фактори най-**

добре обясняват прилагането на СУС техниките в Албания и каква е степента на връзка между обстоятелствените фактори и използването на СУС техниките?

Анализът показва, че *размерът на предприятието и секторът на предприятието* са положително свързани с използването на СУС техниките. Освен това технологиите в Албания се свързват повече с групата Средни-ГОЛЕМИ предприятия, отколкото с групите Малки-ГОЛЕМИ и Големи-ГОЛЕМИ. Размерът и секторът зависят от използването на СУС техниките.

От друга страна се открива положителна връзка между *корпоративната стратегия* и използването на СУС техниките. Най-често тези техники са свързани с лидерството в разходите, а не с клиента или иновационната стратегия.

Друг обстоятелствен фактор са *използваните технологии*; установена е слаба до умерена положителна връзка между технологиите и прилагането на СУС техниките. В големите предприятия в Албания беше открита връзка между използването на технологични системи в производството, финансовото счетоводство и управленското счетоводство и използването на СУС техниките.

Структурата на предприятието също е фактор при използването на СУС техниките, въпреки че има слаба положителна връзка между прилагането на СУС техники и високата степен на децентрализация в организацията. Същото важи и за използването на СУС техниките и важните решения, които трябва да бъдат одобрени от топ мениджърите. По този начин, когато решенията трябва да бъдат одобрявани, СУС техниките се използват, защото топ мениджърите са наясно с ползите, които тези техники би трябвало да донесат на организацията.

Въпреки че противоречи на първоначалните очаквания, използването на СУС техниките не е засегнато от някои обстоятелства. Така например няма връзка между използването на СУС техниките и *собствеността*. Различните форми на собственост не засягат прилагането на тези техники. Например национални, публични или частни предприятия и международни или смесени предприятия използват финансови отчети и прогнози за вземане на решения. Проучването обаче показва, че използването на СУС техниките не зависи от *външната корпоративна среда*.

От друга страна, анализът разкри неочаквана обратна връзка между *квалификациите и опита на счетоводителите* и използването на СУС техниките.

Колкото по-квалифициран е един счетоводител, толкова по-малка е вероятността той или тя да използва тези техники.

Използването на СУС техниките в големите предприятия в Албания има предимства и ограничения. Изследването на тези въпроси показва перспективите за бъдещото използване на СУС техниките от тези организации. Идентифицираните ползи са подобряване на процеса на вземане на решения, подобряване на планирането и бюджетирането, подобряване на оценката на представянето, подобряване на информираността за външната среда и по-оптимално използване на ресурсите, което е най-важното от всички. Идентифицираните бариери са липса на финансови ресурси, липса на човешки ресурси, липса на подкрепа от висшето ръководство, съпротива срещу промяната и липса на външна информация, но нито една от тях не е свързана съществено с прилагането на СУС техниките.

Накрая, връзката между използването на СУС техниките и представянето се анализира с цел да се даде отговор и на последния въпрос: **засяга ли използването на СУС техниките представянето на организациите в Албания?** Увеличеното използване на СУС техники води до по-високо представяне и подобрява финансовите и нефинансовите резултати чрез внимателен подбор на подходящи СУС техники. В това изследване използването на СУС техники засяга главно нефинансови показатели като удовлетвореност на клиентите, качество на продукта и разработване на нов продукт или услуга.

5. Ограничения на изследването

Това дисертационно изследване има две базови ограничения. Първо, изследвани са само големи предприятия в Албания. Това е така, защото не се очаква малките и средни предприятия (МСП) да прилагат СУС техниките. Средно МСП имат годишен оборот под 2,15 милиона евро и обикновено по-малко от 50 служители. Следователно те се нуждаят от помощ при прилагането на техники за стратегическо счетоводство, за да подобрят оперативната си ефективност.

Второ, въпреки че би било полезно да се изследва прилагането на СУС техниките в банкови и небанкови финансови институции, изследването се фокусира изключително върху големите предприятия, работещи в нефинансовите сектори на икономиката. Причината за това е, че банковите и небанковите финансови институции имат различни

и специфични области на дейност и СУС техниките имат различен (модифициран) начин на приложение.

Друго ограничение е, че в Албания не са провеждани изследвания по тази тема. Поради това беше трудно да се получи обратна връзка от големите албански предприятия. Те познават и прилагат всяка техника, но трябва да знаят, че те се наричат техники за стратегическо управленско счетоводство. Друго ограничение е, че дисертацията не се занимава с изследването на коефициентите на рентабилност. Способността на една компания да генерира печалби от своите операции и активи се измерва с редица коефициенти на рентабилност. Въпреки това, тъй като финансовите отчети на големите предприятия в Албания не бяха достъпни, не беше възможно да се извърши анализ на коефициента на рентабилност.

6. Предложения за бъдещи изследвания

Резултатите от тази дисертация предполагат няколко проблема, които изискват допълнително изследване. Някои от тях са изброени по-долу:

Първо, МСП трябва да бъдат добавени към извадката от големи организации, за да се осигури по-разнообразен набор от отговори. Това ще допринесе за подчертаване на влиянието на обстоятелствените променливи при най-различни условия.

Второ, в контекста на теорията за обстоятелствата може да е полезно да се постави фокус върху извадка от конкретен сектор, като например производство, търговия, транспорт, услуги или строителство. Това предполага, че извадката ще е по-хомогенна и ще изисква специфични видове СУС техники. Освен това може да допринесе да се идентифицират подходящи обстоятелствени променливи. Използването на казуси също би могло да помогне.

Трето, въпреки че това изследване допринесе за увеличаване на нашите познания за въздействието на организационните обстоятелства върху прилагането на СУС техниките, то също така показва, че изследователите все повече изтъкват, че са необходими допълнителни изследвания, за да се подобри цялостното разбиране за въздействието на тези обстоятелства върху СУС и представянето на организациите. Бъдещите изследователи би следвало да се стремят да: (1) увеличат данните до приблизително 200 отговора; и (2) използват по-надеждни аналитични методи като този за моделиране на структурни уравнения (Structural Equation Modeling), за да се изследват

установените връзки и да се подобри рамката, изведена в тази дисертация. В допълнение, това ще допринесе да се определи естеството и степента на уместност на установените зависимости.

Четвърто, очаква се икономическото развитие и глобалната конкурентоспособност на Албания да се увеличат през следващите години, особено ако Албания стане член на ЕС. Ето защо би било интересно да се разшири проучването, за да се предостави ретроспективно изследване на развитието на СУС чрез по-изчерпателно документиране на промените във възприемането на различни подходи на СУС с течение на времето.

И накрая, съществува възможност изследванията в тази област да бъдат подобрени чрез извършване на сравнителен анализ на ситуацията в Албания по отношение на прилагането на СУС техниките в сравнение с други развиващи се страни.

IV. СПРАВКА ЗА ОСНОВНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Изведена е **нова по-широка дефиниция на стратегическото управленско счетоводство** въз основа на систематичен литературен преглед на историческото и логическо развитие на концепцията за СУС.
2. Чрез критичен анализ и синтез на основните СУС техники, предложени в наличната литература, е предложена **свързана рамка от СУС техниките**, която има потенциала да допринесе за: внедряване и по-интензивно използване на СУС техники в Албания и извън нея; намаляване на разликата в реалността между теория и практика; улесняване на по-нататъшното развитие на СУС, както и по-доброто му разбиране.
3. **Предложената рамка от СУС техники е обоснована като потенциален източник на конкурентно предимство** за предприятията, тъй като направлява избора на оптимална комбинация от СУС техники, както и организационните промени, необходими за оценка и внедряване на тези техники.
4. Чрез използването на емпиричен анализ на големите предприятия в Албания, базиран на теорията на обстоятелствата, е идентифицирано **влиянieto на околната среда, човешките ресурси и организационните фактори (обстоятелства) върху прилагането на предложената рамка от СУС техники**. Сред ключовите обстоятелствени фактори са: размер на предприятието, бизнес сектор, стратегия на предприятието, структура на предприятието и използвани технологии.
5. Чрез използването на базиран на доказателства емпиричен анализ на албанските големи предприятия, са изследвани **възприеманите ползи и ограниченията от прилагането на СУС**. Има голям потенциал за бъдещо приложение на СУС в големите предприятия в Албания, както и за по-нататъшно изследване на положителната връзка между средното използване на СУС техниките и организационното представяне.

V. НАУЧНИ ПУБЛИКАЦИИ НА ДОКТОРАНТА (СВЪРЗАНИ С ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД)

Duçi, E. (2021). Strategic Management Accounting – Evolution of the concept. *Proceedings of The 12th International Conference on Modern Research in Management, Economics and Accounting*, May 14-16, online MEACONF). DOI: <https://www.doi.org/10.33422/12th.meaconf.2021.05.269>

Duçi, E. (2021). The Relationship between Management Accounting, Strategic Management Accounting, and Strategic Cost Management. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 10(5), 376. (Scopus indexed <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85114898230&origin=resultslist&zone=contextBox>). DOI: <https://doi.org/10.36941/ajis-2021-0146>

Duçi, E. (2022). Strategic management accounting and recession influence in pandemic affected companies in Albania. *Proceedings of The 5th International Conference on Applied Research in Management, Economics and Accounting*, April 22-24. Barcelona University, Spain. DOI: <https://www.doi.org/10.33422/5th.iarnea.2022.04.12>

Duçi, E. (2022). Applying National Accounting Standards, International Accounting Standards, and Strategic Management Accounting Costing Techniques in Durres SMEs in Albania. *Proceedings of The 4th International Conference on Research in Management*, June 3-5. St Mary's College, Oxford, UK. DOI: <https://www.doi.org/10.33422/4th.icrmanagement.2022.06.100>

ИСПОЛЗВАНИ ИЗТОЧНИЦИ (цитирани в автореферата)

- Ahmad, K. (2012). The Use of Management Accounting Practices in Malaysian SMEs. *University of Exeter*. Retrieved from <https://ore.exeter.ac.uk/repository/handle/10036/3758>.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, 836–863. <https://dictionary.cambridge.org/>.
- Cinquini, L. & Tenucci, A. (2007). Strategic management accounting: exploring distinctive features and link with strategy, *MPRA paper no.212*, disponibil la <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/212/>.
- Cravens, K.S. & Guilding, C. (2001), An empirical study of the application of strategic management accounting techniques, *Advances in Management Accounting*, Vol. 10, 95–124.
- Foster, G. & Gupta, M. (1994), Marketing, cost management and management accounting, *Journal of management accounting Research*, vol 6, no. 6. 43–77.
- Guilding, C. & McManus, L. (2002), The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, 45–59.
- Guilding, C., Cravens, K.S. & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, vol. 11(1), pp.113–135.
- Hair, J.F., Money, A.H., Samouel, P. & Page, M. (2007). *Research Methods for Business*. U.S: Wiley.
- Hoque, Z. (2001). *Strategic Management Accounting*, Chandos Publishing, Oxford.
- Hunger, D.J. & Wheelen, T.L. (1996), *Strategic Management*, Addison-Wesley Publishing, Reading, MA.
- Johnson, H. T. & R. S. Kaplan. (1991) [1987]. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: *Harvard Business School Press*, 22–30.
- Kalkhouran, A.A., Nedaei, B.H. & Rasid, S.Z. (2017). The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4): 471–491.
- Lee, H. & Park, J. (2006). Top team diversity, internationalisation and the mediating effect of international alliances. *British Journal of Management*, 17(3), pp.195–213.
- Ojra, J. (2014). Strategic management accounting practices in Palestinian companies, application of contingency theory perspective, *University of East Anglia*.
- Petera, P. & Šoljaková, L. (2020). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 33(1), 46–67.
- Pires, R.; Alves, M.; Rodrigues, L. (2015). Strategic management accounting: Definitions and dimensions. In *XVIII Congreso AECA Innovación y internacionalización: factores de éxito para la pyme*. Cartagena. p. 1-17 (Available at: <https://vdocuments.mx/strategic-management-accounting-practices-information-for-the-strategic-management.html>).
- Raaij, V. E. M., Vernooij M. J. A. & Triest, S. V. (2003). The implementation of customer profitability analysis: A case study. *Industrial Marketing Management*, 32(7), 573–583.
- Roslender, R., & Hart, S.J. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, 13, 255–277.
- Santini, F. (2013). Strategic management accounting and financial performance in the small and medium sized Italian manufacturing enterprises. *Management Control*, 1(1), 77–107.
- Shank, J, K, & Govindarajan, V. (1989). *Strategic Cost Analysis*, Irwin Inc, Homewood, Illinois.
- Shank, J.K. (1989). Strategic cost management: new wine, or just new bottles? *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, 47–65.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, *Chartered Institute of Management Accountants, London*, vol 59 (4), 26–30.
- Smith, M. (2000). Strategic Management Accounting: The Public Sector Challenge. *Management Accounting*, 78 (1), 40–43.
- Taylor, S. M. (2021). Strategic Management Accounting practices in medium sized UK construction companies: A mixed-methods approach, *Nottingham Business School*.
- Villarmois, O. de, Benavent, C., & Levant, Y. (2008). La gestion stratégique des coûts : proposition d'un cadre d'analyse. *Revue Française de Comptabilité*, (414, Octobre): 2–6.
- Ward, K. (1992). *Strategic Management Accounting*. Oxford: *Management Accounting Handbook*, Butterworth Heinemann Ltd, CIMA.
- Wilson, R. M. S. (1995). Strategic Management Accounting, in Ashton D. J., Hopper T. M. & Scapens R. W. (eds.) *Issues in Management Accounting, 2nd edition, Vol.2*, Prentice-Hall Europe, London: 159–190.



UNIVERSITY OF NATIONAL AND WORLD ECONOMY
FINANCE AND ACCOUNTING FACULTY
DEPARTMENT OF ACCOUNTING AND ANALYSIS

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING (SMA) –
EVOLUTION, TECHNIQUES AND APPLICATION
IN THE LARGE ENTERPRISES
IN ALBANIA

An Abstract on a PhD Dissertation

Ejona Duçi

Research Advisor: Assoc. Prof. D.Sc. Michael Musov

SOFIA
2024

The PhD Dissertation contains 198 pages and 15 pages in Appendixes. It includes 35 Figures and 23 Tables in an introduction, three chapters, concluding section and 4 Appendixes. Cited references include 424 titles.

*To my sweet little daughter **Rea**, I am blessed to have you in my life and sorry for missing you during these years.*

*To my parents and my husband, especially to my dad **Astrit**. Thank you for encouraging, following, and believing in me until this challenging journey ends.*

The public defense of the dissertation will be held on 13.05.2024 at 14:00 in the Scientific Councils Hall (2032-A) of UNWE – Sofia.

The documents for the defense are available in the Scientific Councils and Competitions Sector of UNWE – Sofia.

I. GENERAL DESCRIPTION OF THE STUDY

1. Relevance and Significance of the Study

The social and economic world has never been so dynamic and subject to rapid change. There are many driving forces behind these changes, but three are critical: economic globalization, the evolution of information technologies, and the need for sustainable development.

SMA is a collection of different techniques to support strategy development and implementation. Many of these techniques are closely related to areas of economic theory other than accounting – e.g., management, marketing, finance, etc. Beyond that, there is no consensus on what SMA is. The study of SMA is particularly important because the traditional view of management accounting as a technical approach to calculating costs is nowadays gradually being extended to include that crucial approach. It aims to influence the behavior of managers responsible for managing resources. Moreover, modern management increasingly needs management accounting to assist it in the strategic analysis of the company. Thus, the need to add a strategic approach to the objectives and tools of management accounting provides companies with a sustainable competitive advantage and facilitates long-term decisions for the future.

2. Research Aim and Objectives

In this context, the general aim of this study is to develop a cohesive framework of the basic SMA techniques (SMAT) and to evaluate its quality in Albanian large enterprises. This aim could be achieved by its decomposition into the following specific objectives:

1. To define SMA based on a systematic literature review of the historical and logical development of the concept.
2. To critically analyze and synthesize the basic SMA Techniques proposed in the existing literature and synthesize them into a coherent framework.
3. To identify the influence of environmental, human resources and organizational factors (contingencies) on the process of applying the SMA framework in the large enterprises in Albania.
4. To explain how the performance of large enterprises in Albania could benefit from the application of SMA Techniques.

3. Research Object and Subject

The object of the study is **SMA as a management accounting field and a practical experience** in contemporary organizations. The subject of the study is the scope and the structure of SMA techniques, as well as their application in large enterprises in Albania.

4. Research Methodology and Methods

Although there is not yet a consensus on the methods used in accounting research, it seems appropriate to divide them into two general categories. On the one hand, this is the general philosophical framework that guides “how scientific research should be conducted”, commonly referred to as the “research paradigm” (Collis & Hussey, 2014, p. 43). On the other hand, this is the collection of general and specific research methods relevant to the complexity and nature of the study.

General Philosophical Framework. Focusing on the general philosophical framework, Kuhn (1978) first introduced the term “paradigm” to denote an integrated set of substantive concepts, variables, and problems related to the respective methodological approaches and tools. In this study, the paradigm describes what should be studied, i.e., what research questions should be answered, how the research should be conducted, and how the results should be interpreted. It represents a particular way of looking at the world (Hughes, 2010; and Mukherji & Albon, 2015).

In general, the nature of the social phenomena being studied determines the applicability of the research methodology (Morgan & Smircich, 1980). For example, several studies (Powell, 1985; Chua, 1986; Hopper & Powell, 1985; Scapens, 2006a) emphasize that because management accounting may be conceptualized as a social science phenomenon, its research methodology needs to be shaped by a social science perspective. In order to understand social science paradigms related to research, Burrell, and Morgan (1979) divided social science research into three basic assumptions: ontology, epistemology, and methodology.

This study takes a **positivist approach**. It is based on the belief that managers choose SMA Techniques because, according to Alcouffe, Berland and Levant (2008), these techniques accurately reflect reality and thus support rational decision making. Furthermore, the positivist paradigm is well suited (Scapens, 2006) to the **contingency theory approach** adopted in the study. Its central proposition is that the ideal management accounting system design for any organization depends on the variables that are organized and coordinated to achieve optimal

organizational performance (Cadez & Guilding, 2008). Therefore, as Chenhall (2006) points out, there is no single “contingency theory”, but rather a variety of theories that can be used to explain and predict the circumstances under which a particular management accounting system or technique will be found to enhance performance. It is within this framework that the researcher intends to study the effect of a number of independent variables on the use of SMAT in Albanian large enterprises, and, in turn, the effect of SMA Techniques on organizational performance. Here are the implications of the positivist approach:

Ontology. Ontology refers to “the study of the essence of phenomena and the nature of their existence” (Gill & Johnson, 2010, p. 241). According to Bryman and Bell (2015), objectivism means that social entities should be deemed objective entities with a separate reality from the actors involved. Therefore, organizational culture has an impact on actors’ behavior. Bryman and Bell (2015) state that by setting rules for actors’ behavior, the organizational structures control how they act and limit what they can do. The consequence of this is that organizations may be deemed as objects and analyzed objectively.

Epistemology. Epistemology is a subfield of philosophy that investigates what constitutes genuine, valid, and acceptable knowledge (Saunders, Lewis & Thornhill, 2016). Positive epistemology operates on the premise that rigorous research processes can be utilized to evaluate hypotheses while permitting for objective observations of phenomena. The aim of this study is for the researcher to act as a passive observer of the usage of SMA in large enterprises in Albania and to structure the research accordingly.

Methodology. There are two approaches to theory development. Collis and Hussey (2014) highlight that in a deductive method, existing theories are used to generate hypotheses, which are then empirically evaluated. The findings of these tests are then used to determine whether the hypotheses should be accepted or rejected. While in an inductive method of theory construction, observations and results result in the development of new theories. To conduct this study, the deductive methodology is used.

Research Methods. The research methods employed in the study are relevant to its complexity and nature. The **historical-logical method** is employed to reveal the internal relationships among the developments in the theory and practice of SMA. This method accounts for the logic of the developments – the transition from one stage of development to another new and superior one.

The methods of analysis and synthesis in their joint application are chosen because of the potential to capture the complexities of the phenomena under consideration. The analysis method provided in-depth information on the different SMA Techniques, while the synthesis method contributed to the composition of these techniques into a cohesive framework.

The **system approach** pervades the whole study. It allowed for the classification of the SMA practices while avoiding any internal inconsistencies or contradictions among them. It also helps to consider SMA as a system consisting of a theoretical basis, scope, and clear techniques structure.

The **method of modeling** is also applied. Its application helped shape the relationships between SMA techniques and factors inside and outside the organization's environment.

The empirical study of the application of SMA Techniques in the large enterprises in Albania is based on an inquiry among representatives of these organizations. A questionnaire was mailed to all large companies in Albania over a period of five months (from June to November 2022), and 172 responses were collected. Data was coded through the SPSS software package and **statistical tests** were used to analyze the relationship between SMAT usage and contingent factors.

5. Dissertation Statement

The extent of SMAT usage in large enterprises in Albania is contingent on a number of internal and external factors that have to be considered in the design of the accounting system in order to improve their potential for enhancing the organizations' performance.

This statement is justified in a step-by-step logical pattern. Firstly, the research design is explained. Next, a research framework is proposed about contingency factors, SMAT usage, and how they may influence the organizational performance. Then the data collection process is described, and data are analyzed. The following questions are answered:

1. What is the level of usage of SMA techniques in large enterprises in Albania?
2. Which contingent factors included in the study help explain the SMAT usage in large enterprises in Albania?
3. Does SMAT usage affect organizational performance in Albania?

The study uses the positivism paradigm and qualitative methods for data gathering and analysis to explore these research objectives because they are appropriate for this research type.

6. Empirical Study Framework

The empirical study fully employs the contingency viewpoint because the application of Strategic Management Accounting Techniques will depend on the conditions under which these techniques are applied. A research framework was designed which contains 12 SMATs clustered in seven groups, and eight categories of contingent variables.

On the one side, in the framework, it is hypothesized that contingency factors affect SMAT usage. In the study, there are eight hypotheses regarding the relationship between the contingency factors and SMAT usage.

H₁: Enterprise Size has a relationship with SMAT usage in large enterprises in Albania.

H₂: Enterprise Ownership is related to SMAT usage in Albania's large enterprises.

H₃: The Enterprise sector relates to SMAT usage in Albania's large enterprises.

H₄: Enterprise Strategy is related to SMAT usage in Albania's large enterprises.

H₅: Enterprise Structure is related to SMAT usage in Albania's large enterprises.

H₆: Enterprise Technology is related to SMAT usage in Albania's large enterprises.

H₇: Accountants' Qualifications and experience are related to SMAT usage in large enterprises in Albania.

H₈: External Enterprise Environment is related to SMAT usage in Albania's large enterprises.

On the other side, there are 2 hypothesis which aims to analyze the relationship between SMAT usage and its perceived benefits and constraints

H₉: SMAT usage has Benefits for large enterprises in Albania.

H₁₀: SMAT usage has Constraints for large enterprises in Albania.

The last hypothesis tends to analyze the effect of SMAT usage in the performance of Albanian's large companies.

H₁₁: SMAT usage influences the Organizational Performance of large enterprises in Albania.

II. CONTENTS AND STRUCTURE OF THE STUDY

The structure of the study is inline with its research aim and objectives. The contents summary follows:

Introduction

Chapter One.

Strategic Management Accounting - Evolution of the Concept

- 1.1. Management accounting and strategic management
- 1.2. From management accounting to strategic management accounting
- 1.3. The concept of strategic management accounting
- 1.4. Positioning strategic management accounting
- 1.5. Paradigm research and philosophical perspective of the study

Conclusions to chapter one

Chapter Two.

Strategic Management Accounting - Scope, Structure and Content of its Techniques

- 2.1. Existing Classification of Strategic management accounting techniques
- 2.2. A proposed framework of SMA techniques
- 2.3. Content of the strategic management accounting techniques within the proposed framework

Conclusions to chapter two

Chapter Three.

Strategic Management Accounting - Application in the Large Enterprises in Albania

- 3.1. Main variables of contingency theory affecting the application of strategic management accounting techniques - a theoretical background
- 3.2. Objectives and methods of the empirical study
- 3.3. SMA usage - a high level overview
- 3.4. Contingent variables affecting the usage of SMA in large enterprises in Albania
- 3.5. Perceived benefits and constraints related to SMA usage
- 3.6. SMA usage and business performance

Conclusions to chapter three

Conclusions and Suggestions for Future Research

References

Appendixes

III. BRIEF OUTLINE OF THE STUDY

1. CHAPTER ONE.

Strategic Management Accounting – Evolution of the Concept

This chapter focuses on the hierarchy of organizational management, which focuses on three levels of organizational management and addresses management accounting as part of organizational management. In this chapter, SMA is defined through a systematic review of various definitions and their evolution over time. In addition, the first chapter summarizes the main characteristics of SMA and the relationship between Management Accounting, Strategic Cost Management (SCM), and Operational management accounting. The chapter addresses the division of SMA into three distinct topics—from the introduction of the concept to the development of the various practices. Finally, chapter one examines the relationship between SMA and three closely related areas of study: Marketing, Management, and Information Technology. Chapter one also discusses the paradigm research and philosophical perspective of the study, particularly the paradigm research of management accounting and the positivist approach.

1.1. Management Accounting and Strategic Management

There are many ways to explore organizational management, but the organizational hierarchy introduced by Anthony (1965) is one of the classics. According to him, the organizational management hierarchy can be represented as a pyramid divided into three sections: the lowest is the operational level, the middle is the management level, and the highest is the strategic level (fig. 1).

FIGURE 1
Level of Organizational Management



Source: Anthony (1965)

Strategy is considered the most important element at the strategic planning level and throughout the management hierarchy. Strategies, as long-term instructions for action, aim to develop a company and create a clear competitive advantage aimed at creating value for the company's stakeholders. The lack of strategic focus in management accounting was one of the driving forces behind the strong criticism of management accounting in the late 1980s.

Another aspect of incorporating the strategic dimensions of management accounting is the increased focus on the activities that must be performed at all levels of the organization—operational, managerial, and strategic. Until recently, managers' decisions were focused on short-term results, i.e., maximizing profit, to the detriment of actions that have long-term implications. Today, the long-term focus of management accounting information is emphasized, and with it its usefulness in creating sustainable value and ensuring long-term success. For management accounting information to be useful to managers, it must be used to track the organization's mission and competing strategies, perform environmental analysis, and cost analysis related to customers, competition, and so on. The role of management accounting is, in fact, to link the organization's strategy and the actions taken to achieve its goals. It cannot fulfill this role without addressing issues at the strategic level of the management hierarchy.

1.2. SMA Concept and its Features

The concept of SMA began to spark debate in the literature in the 1980s. The first to write about SMA was Simmonds in 1981. According to his seminal definition, SMA is

The provision and analysis of management accounting data about a company and its competitors to develop and monitor corporate strategy, especially the relative levels and trends of real costs and prices, volume, market share, cash flow, and the proportion required of a company's total resources. However, strategic accounting is by no means a redefinition of the business planning or marketing functions in a company (Simmonds, 1981, p. 12).

Many other researchers after Simmonds continued to write on the same topic, calling it extremely interesting. What distinguishes SMA from many other parallel concepts similar to it is its external focus. The use of the term "strategic" was intended to convey that the SMA involves a long-term perspective as well as a broader focus than traditional management accounting. There was, and still is, little agreement in the academic and professional literature on the definition of SMA and its associated techniques.

Nevertheless, today, 40 years after Simmonds introduced the concept of SMA, we can appreciate its progress and evolution over the years. Many scholars believed that SMA would be widely used in all industries in the near future and that it would be a major force in the emergence and development of modern management accounting.

In summary, SMA represents the evolution of management accounting, as it must cooperate with strategic management, marketing and other management functions and provide strategic information. To this end, following Pires et al. (2015), it could be summarized that SMA adopts:

- First, a more outward focus on customers, competitors, and markets;
- Second, an orientation toward organization's resources and capabilities;
- Third, a forward-looking orientation that enables a competitive advantage to improve organizational performance; and
- Fourth, both financial and non-financial measures.

However, to achieve its goals, SMA considers the greater involvement of an accountant in management functions and strategic decision making, as well as the use of strategically oriented management accounting practices.

1.3. Suggested Definition of SMA

I come to my definition after drawing a conclusion about many definitions of the term "SMA" and criticizing other authors. Over the years, many authors have written about strategic management, management accounting and about strategic management accounting. This chapter also describes various definitions of the term SMA over the years. While there are many various authors' definitions of SMA, there is something missing in them, and for this reason I have summarized my own definition.

In my opinion, some of the existing definitions include a forward-looking focus, some include an external focus, some include an internal focus or a long-term perspective, but none of them include suppliers or customers in the external view that is the basis for Porter's (1985) concept of Value Chain analysis.

None of these definitions specifically addressed how nonfinancial information should be provided in a modern performance management system, such as one based on the balanced

scorecard (BSC) (Kaplan & Norton, 1992, 1996). The working definition of SMA used in this study is the following, which incorporates the core components of the existing definitions and advance them: *The provision and analysis of forward-looking financial and nonfinancial information about the enterprises' business environment, assets, and internal processes, as well as the assets, cost structures, and strategic intentions of its current and potential competitors, and the costs of its value chain, to the extent necessary to plan, implement, and pursue its own business strategy.*

Thus, this new definition encompasses the creation, usage and communication of both financial and non-financial information focused on both internal and external factors, including products, people, manufacturing technologies and processes, quality systems, research and development, marketing, performance management, investment evaluation, and cost accounting. External variables include the business environment, current and potential competitors, customers, and suppliers. In addition, a forward-looking approach to providing information is emphasized, which ties into the last sentence of the definition, which states that management's business plan must come first in providing information.

1.4. General Features of SMA

Different authors, regardless of the theme they support, compile a list of SMA features. It is assumed that these features are missing in the usual management accounting systems. It is generally thought that SMA systems have five main characteristics.

First, SMA systems always focus on external issues emphasizing mainly the firm's market and competitors. **Second**, SMA systems are designed specifically for strategic decision making in order to maintain a competitive advantage. **Third**, SMA systems have a focus on long-term plans and are visionary about the future. **Fourth**, SMA systems focus on the opportunities to reduce costs. **Fifth**, SMA systems establish a match between accounting and the strategic position of the firm.

SMA is thus a new field of study that has changed the context of accounting by extending its content beyond the numbers to the entire organization and influencing the strategic management of the company. SMA combines the interaction of internal and external factors of a company and crowns it with the efficiency of the decision-making process. The new dimensions of SMA are:

- Firstly, the greater inclusion of suppliers or customers in the external view, which forms the basis of Porter's (1985) concept of Value Chain analysis.
- Secondly, providing non-financial information based on modern techniques such as the balanced scorecard and examining the impact on improving the performance management of large enterprises.

From a strategic management perspective, the following core "strategic functions" should be supported by the information provided by strategic accounting: analyzing the environment, generating, and selecting strategic alternatives, planning strategic implementation, strategic execution and controlling the strategic management process. These functions are completely in line with the SMA definition suggested above.

1.5. Strategic Management Accounting vs Traditional Management Accounting, Operational Management Accounting and Strategic Cost Management

Strategic Management Accounting vs. Traditional Management Accounting. SMA is the perfect idealized form of management accounting, or more precisely, SMA is management accounting after all the criticisms of Johnson and Kaplan (1991 [1987]) have been eliminated. On the other hand, SMA differs from traditional management accounting in at least two general respects:

- SMA is primarily concerned with strategic decisions that serve to maintain a firm's competitive position, whereas traditional management accounting focuses on operational and managerial levels of performance
- The information needed in SMA may be partially generated outside the company. (Competitors, markets, etc.), while traditional management accounting generates the information within the company.

Fig. 2 summarizes some more detailed differences between traditional management accounting and SMA. First, the comparative analysis shows that traditional management accounting is data-oriented, i.e., facts and statistics are gathered for reference or analysis purposes. At the same time, SMA is information-oriented, i.e., facts about something or someone are provided.

FIGURE 2
A Comparative Analysis of
Management Accounting and Strategic Management Accounting

Management accounting characteristics	SMA characteristics
Historical	Prospective
Single organization	Relative
Single period	Multiple
Single decision	Sequence, patterns
Inward –Looking	Outward-looking
Manufacturing focus	Competitive focus
Existing activities	Possibilities
Reactive	Proactive
Programmed	Unprogrammed
Overlooks linkage	Embraces linkages
Data orientation	Information orientation
Based on existing systems	Unconstrained by existing systems
Built on conventions	Ignores conventions

Source: Wilson (1995, p. 163), based on Wilson and Chua (1993)

Second, traditional management accounting is historical and refers to the actual accounting data of the company. At the same time, SMA is more prospective because it refers to the company's future information. Third, traditional management accounting refers to a single organization and a single period. In contrast, SMA refers to a relative organization and multiple time periods depending on the needs of an enterprise for its strategic management. Traditional accounting is inward looking and overlooks the connections created within the company, while SMA is outward looking and includes the connections created. Another difference is that traditional accounting is focused on production, while SMA is focused on competition. In traditional accounting, we need to aggregate the different activities based on the existing systems. In SMA, we need to identify new opportunities, challenges, and developments to achieve a better competitive advantage that is not constrained by existing systems.

We conclude that despite numerous studies conducted in recent years to characterize SMA, a clear place for this accounting in the management of a company has not yet been

defined. Moreover, various authors have not managed to find a unified opinion on the development of an integrated system of indicators of the economic activity of a company. It can serve as a basis for the management and strategy of a company. SMA helps to realize data for indicators for analysis purposes, strategic performance control and the mission or vision of the company.

Strategic Management Accounting vs. Operational Management Accounting. There are two management directions in the company's activities: operational and strategic. The management system focuses on both operational and Strategic Management Accounting. There are some similarities and differences between the two systems. Some of the similarities are as follows.

- The use of financial and non-financial information,
- The analysis of factors and internal processes is performed.

The basic **distinguishing features** between Strategic Management Accounting (SMA) and Operations Management Accounting (OMA) are: purpose; focus; influence of factors on organizational activities; users of accounting data; main tasks; methods and techniques; risk consideration of activities; use for analysis where managerial decisions are made and accounting facilities.

Strategic Management Accounting vs. Strategic Cost Management. Strategic Cost Management (SCM) is a term that emerged at the same time as SMA. The initiators were two American authors, Shank and Govindarajan, who wrote the first articles on SCM (Shank, 1989; Shank & Govindarajan, 1989). According to Shank, SCM is not considered as a complement to management accounting, but it is believed that it can be a substitute for management accounting in certain decision-making situations:

The transition from cost accounting to marginal cost analysis is the primary achievement over the past 30 years, while the transition from Marginal Cost Analysis to Strategic Management Accounting is the major challenge of the future (Shank 1989).

Fig. 3 depicts the comparative analysis of SMA and SCM. The analysis shows that SMA is a broader concept than SCM. SMA has a more strategic orientation. On the one hand, it involves the generation, interpretation, and analysis of management accounting information, and on the other hand, competitive activities provide a comparative dimension. SMA includes a variety of techniques, and many scholars define SMA by the influence of the techniques it includes, such as: Target Cost, Life Cycle Cost, Strategic Cost Analysis, Competitive Cost

Analysis, Activity Based Costing, Activity Based Management, Attribute Cost, Life Cycle Cost, and Strategic Performance Measurement Systems. SCM is more limited than SMA, because it aims to improve the company's cost structure and strengthen its competitive position.

FIGURE 3
A Comparative Analysis of Strategic Management Accounting and Strategic Cost Management

Strategic Management Accounting	Strategic Cost Management
SIMILARITIES	
<ul style="list-style-type: none"> - Work on data from the management accounting system, related to costs - designed for strategic decision-making - focus external to the firm 	
DIFFERENCES	
Origins / Channels	
UK, <i>Management Accounting Research</i> , British textbooks	US, <i>Journal of Management Accounting Research</i> , US textbooks
Objective	
Broad (vague?): contributing to strategic decision-making	Specific: determining and maintaining the firm's competitive position
Method / Techniques	
ABC, Attribute Costing, Life Cycle Costing, Quality Costing, Target Costing, Value Chain Costing, Strategic Costing, Strategic Pricing, Brand Valuation, Customer Profitability, Lifetime Customer Profitability Analysis, Valuation of consumer as assets, Benchmarking etc.	Value chain; Analysis of cost drivers and activity drivers; Competitive position

Source: Edited by author original from Shank (1989)

In summary, cost analysis is at the service of strategy, which is considered the main pillar of SCM, unlike SMA, which focuses mainly on management accounting and its Techniques, although the purpose is to be prepared for the strategic decisions of an enterprise.

2. CHAPTER TWO.

Strategic Management Accounting - Scope, Structure and Content of its Techniques

This chapter deals with the basic SMA Techniques. The methods proposed in the existing literature are critically reviewed and summarized. Several SMAT classifications have been studied over the years: Starting with the classification of SMA Techniques in Hunger and Wheelen's (1996) Stages of the Strategic Management Process, followed by Smith's (2000)

Four Key Factors Model, then the Cost-Value-Price Triangle by Villarmois, Benavent and Levant (2008). Depending on the functions they perform and their potential impact on the growth of the activity of large enterprises, they are grouped in a coherent framework SMA and proposed by the author that best meets the needs of large enterprises in Albania. It identifies the most promising Techniques for large enterprises in managing their performance in terms of competitors and market competition, suppliers, customers, costs, production processes and operational activity.

2.1. Existing Classifications of SMA Techniques

Over the years, different approaches to SMA techniques have been used. Different authors have included different techniques and classified them into some categories or clusters. One proposed classification is that of Hunger and Wheelen (1996) with four phases of strategic management: environmental analysis, strategy formulation, strategy implementation, and strategy evaluation. Another well-known framework is that of Smith (2000), who emphasizes that the approach SMA focuses on a few critical factors that are crucial for any company to achieve the desired success. According to Smith, these have been divided into four factors: Time, Quality, Cost and Innovation. On the other hand, there are also other models (the cost-value-price triangle included) that include different techniques into three, four or five perspective category groups.

2.2. Scope and Structure of the Proposed Framework of SMA Techniques

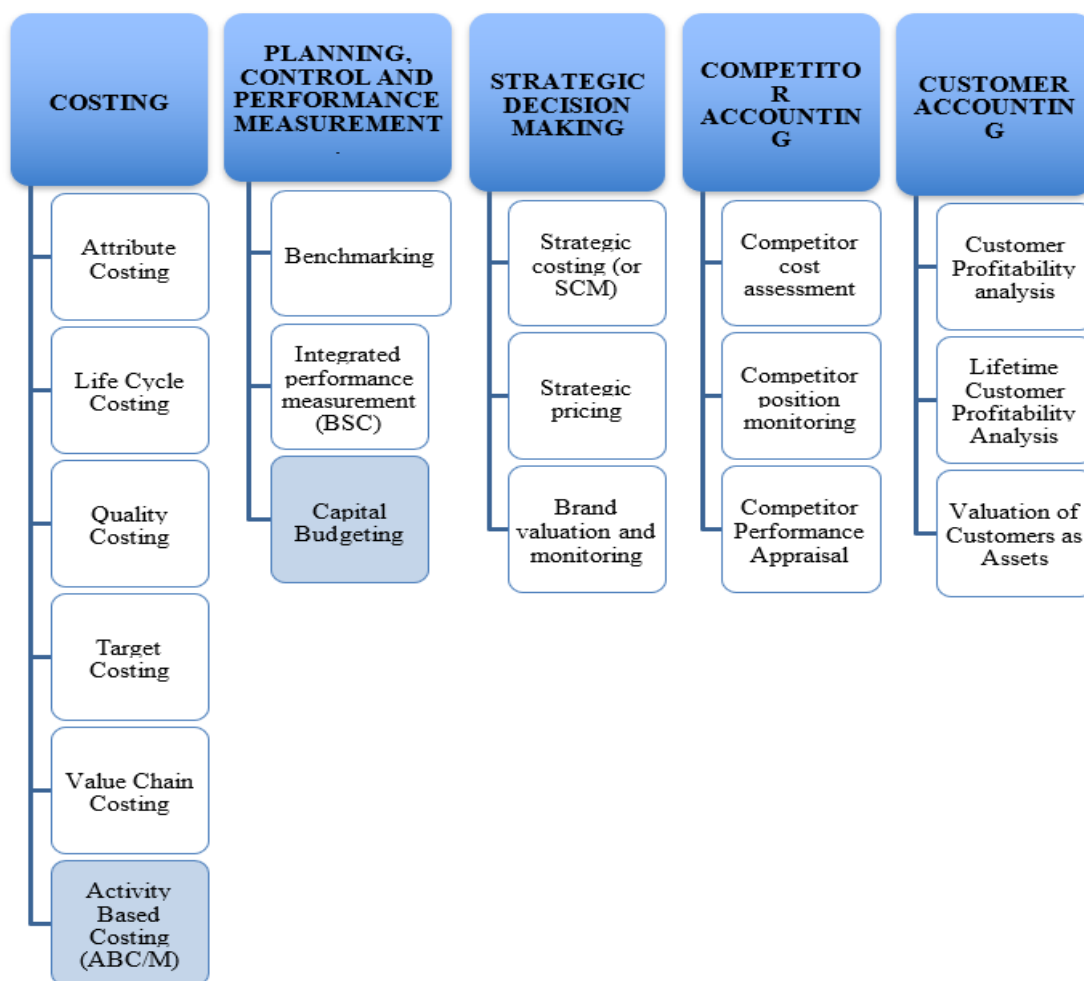
Scope of SMA Techniques from Existing Classifications. Based on the study by Guilding, Cravens and Tayles (2000), about **twelve techniques** were identified as suitable for inclusion. If we list them in alphabetical order, they are: (1) *Attribute costing*, (2) *Brand monitoring*, (3) *Brand valuation*, (4) *Competitor cost assessment*, (5) *Competitor position monitoring*, (6) *Competitor performance appraisal*, (7) *Life cycle costing*, (8) *Quality costing*, (9) *Strategic costing*, (10) *Strategic pricing*, (11) *Target costing* and (12) *Value chain costing*. In addition, authors such as Cravens and Guilding (2001) added **four other techniques**: (1) *Activity-based costing*, (2) *Benchmarking*, (3) *Integrated performance measurement*, and (4) *Customer profitability analysis*. In this way, the number of techniques increased to sixteen.

On the other hand, according to Hoque (2001), Ward (1992), and Foster and Gupta (1994), customer accounting should be an integral part of SMA. Meanwhile, Cadez and

Guidling (2008) added **three other techniques related to customer accounting**: (1) *Customer profitability analysis*, (2) *Lifetime customer profitability analysis*, and (3) *The valuation of customers as assets*. Later, Guidling and McManus (2002) identified four customer accounting techniques to add to SMA because, except for these three mentioned by Cadez and Guidling (2008), they have **also** added: (4) *Customer segment profitability analysis*. This brought the **total number of techniques** identified as part of SMA to **twenty**. Although there are different descriptions and definitions of the term SMA and the techniques associated with it, it should be emphasized that the essential characteristics found in all definitions are that the SMA:

- has an internal and external focus.
- has long-term and strategic prospects.
- has an orientation towards the future and
- takes into account financial and non-financial data in the decision-making process.

FIGURE 4
Existing SMAT framework through the years



Source: Author

It is assumed that the above Techniques overlap in their names: "*Brand Valuation*" and "*Brand Monitoring*" because sometimes they are considered different techniques. Therefore, it was thought that only one named "*Brand Valuation and Monitoring*" would be represented. At the same time, "*Customer Segment Profitability Analysis*" and "*Customer Profitability Analysis*" also represent the same meaning. Therefore, it was decided to keep only "*Customer Profitability Analysis*". If we try to treat them as different techniques, one would think that we do not know properly what they represent. Without the two Techniques mentioned, the number of Techniques is **eighteen**, as shown in fig. 4.

2.3. The Need for a More Comprehensive Framework of SMA Techniques

Although several authors have addressed SMAT, it is emphasized that there is still no clearly defined framework for SMA Techniques. Moreover, there are no clear criteria for assigning SMATs to a specific category. For example, if we focus on the criterion used by Guilding (2000), Cranves and Guilding (2001), and Guilding and McManus (2002), it does not refer to the information needed by managers. Instead, it shows the extent to which management's accounting system represents strategic orientation (external orientation, long-term orientation, and future vision). These Techniques mentioned in the previous literature support the belief that they are worth considering as part of accounting Techniques. Guilding (2000) acknowledged that he could not rule out instances of overlapping technique designations that needed review. So, after a closer examination, the authors found the overlapping Techniques.

There is no agreement on whether a certain technique belongs to SMA or not. In fig. 4, it is noted "*Activity-Based Costing*" technique. It has been initially excluded from SMAT for being more focused on cost than on strategy, recent studies found that this technique plays an essential role in cost calculation for strategic purposes, so it is included at SMAT. Another is "*Capital Budgeting*" technique. Dang et al. (2021) have added this technique as a new SMAT in **the planning, control, and performance measurement** category group. Although it is considered an old technique, restrained by TMA, it remains a technique that focuses on the future and the external environment in budget planning and evaluations. Morse (2003) argued that budget expenditures include investments with financial meaning and resources in long-term projects to develop new products or services. It is also expanding production capacities for manufacturing firms or facilitating services, which may risk the firm's future existence. Therefore, "*Capital Budgeting*" with strategic orientation and a future focus must be introduced as an SMA technique.

It is noted that SMAT play a vital role in various aspects of the organization's activities. They serve to provide the correct information for the process of planning, control, performance evaluation, and decision making in various aspects:

- Setting goals on competitive advantages and increasing the profit opportunities.
- Making decision-making more objective.
- Planning the future strategies of an organization and making the most of the organizational resources.
- Controlling the current activities of an organization.
- Measuring and evaluating the performance of a company.
- Improving external and internal communication, and
- Identifying value-added and non-value-added activities, among others.

The benefits of having such a framework will be far reaching. The basic of them are as follows:

1. A more comprehensive framework will contribute to the more extensive use of the SMA Techniques in MA practice and thus it will contribute to lowering the “theory-practice gap” in MA.
2. It will facilitate the further development of SMA Techniques as it will provide a universal framework that will accommodate new and innovative SMA Techniques.
3. It will facilitate the study of the multifaceted SMA Techniques thus contributing to the higher integration of SMA into the accounting curricula.

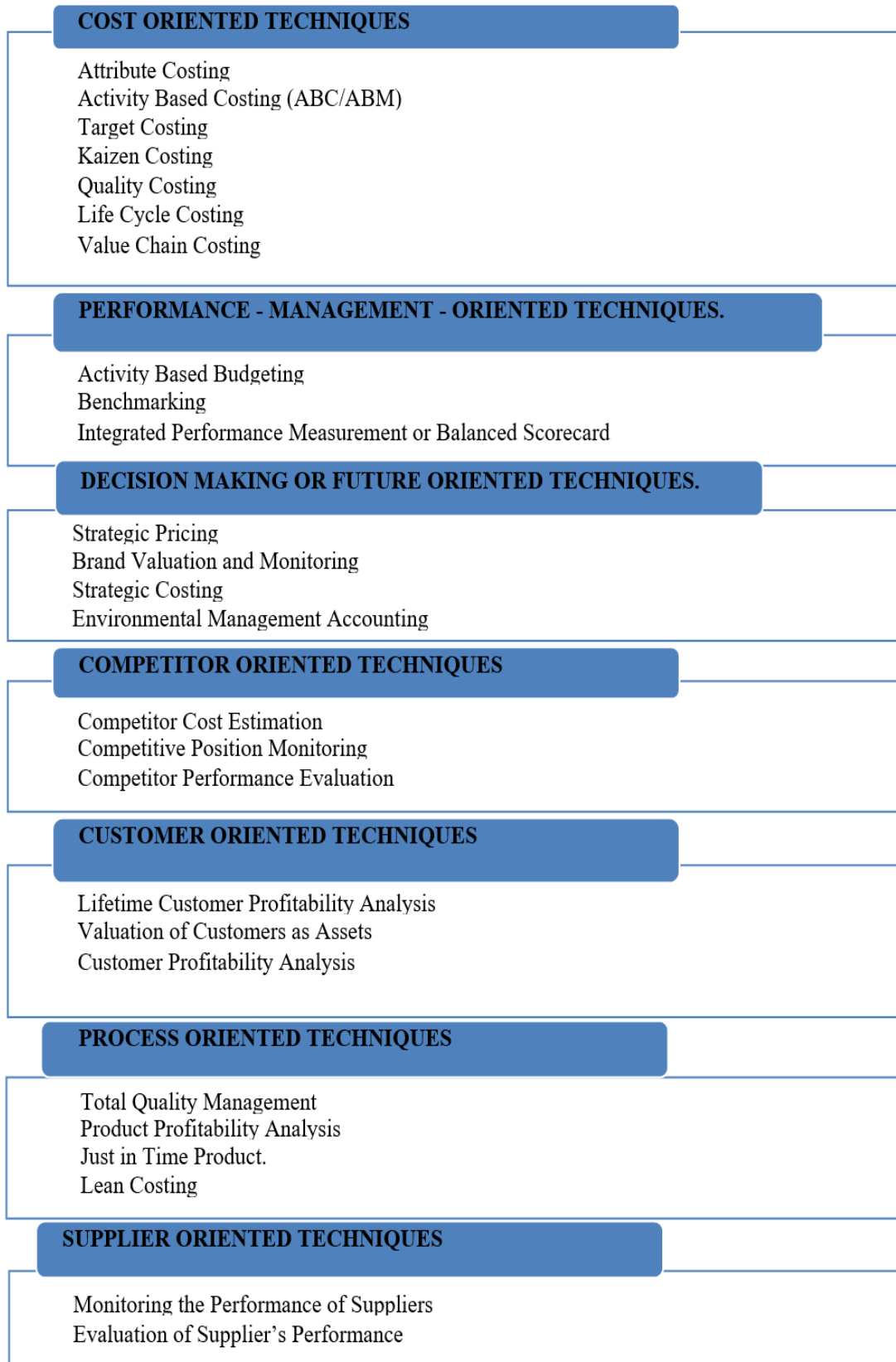
2.4. A Proposed Framework of SMA Techniques

Given the critical role these techniques play in the performance of any business, it is essential to add other techniques as well. They would be helpful for cost management, increased planning, evaluation process, production, profitability, quality, and decision-making process by focusing on competitors, customers and suppliers. The new technique proposed for cost purposes is Kaizen costing, which, unlike other costing techniques, aims to reduce the cost of existing products and try to improve each product.

The *Activity Based Budgeting* technique has been added to the **Performance-Management Oriented Techniques**. It is a necessary component of SMAT because it determines the cost of the resources required to perform the activities necessary to achieve the desired revenue. Another technique in the group of decision-making clusters is the *Environmental Management Accounting* technique, which calculates external and internal environmental costs and provides information about the components used in the production process of a product. The goal of any company is to make a profit from its products and services. In recent years, many products have been manufactured with hazardous plastics, such as children's toys that contain PVC and other chemicals. These materials must be avoided. In this case, EMA technology helps to inform the customer about the material and the description of the product components. The same can be seen in other sectors, such as the food industry. When people look for organic products on the market, they need more information about the products they consume.

In the proposed framework, there is a category called **Process Oriented Techniques** which has to do with the production processes in a company, especially in manufacturing companies. This category is an essential part of SMAT because every product/service goes through different processes during its life cycle. These processes are therefore necessary to calculate costs and make decisions about how to present products to the market. This new category includes four Techniques, which are explained in more detail in the dissertation text. The technique of *Total Quality Management* helps to create quality standards in all areas of a company. However, it requires certainty in the way things are done and in the elimination of waste in operations. Other Techniques have not yet provided such elements. *Product Profitability Analysis* is a technique that provides information about a company's revenue, expenses and profits for each product produced and sold. Therefore, it is necessary to categorize the production processes and the products sold in order to increase the company's decision making and profits in the future. The *Just-in-Time technique* is necessary to create benefits for the enterprise. This technique reduces inventory levels, minimizes idle time of production resources and creates a demand-driven orientation of the company. *Lean Costing* also belongs to this category, as it is characterized by the effort to reduce waste costs in a company while improving quality and time, according to customer requirements and taking into account the production process.

FIGURE 5
A Proposed Framework of Strategic Management Accounting Techniques



Source: Author.

Another category group is **Supplier-Oriented Techniques**. In producing a high-value product to dominate the market and compete with others, any company must work with suppliers. Therefore, one must know exactly which supplier to choose based on its quality, ranking, and delivery times. Therefore, it is essential to also use “*Monitoring the performance of suppliers*” and “*Evaluation of Supplier’s Performance*” as part of SMA Techniques to complete the framework of Techniques and complete a company's value chain from supplier to customer. MPS is a kind of profitability analysis of the supplier, and the company needs to know what benefits it gets from being loyal to a supplier over a period of time. While ESP is necessary, when we work with JIT and produce on demand, we look for the best supplier that has the raw materials needed for the product requested by the customer.

According to these techniques and based on different kinds of literature and analysis, it is with the help of each company to design a new 7-tier SMAT framework (fig. 5):

As already mentioned, the foundations of SMA Techniques and the extent of their application have been a subject of several studies. The inevitable incompleteness that results from creating a list of SMA Techniques is a problem that needs to be solved. *In my definition of SMA I have emphasized that it is necessary to include internal and external factors but also financial and non-financial information about the firm’s business environment, and internal processes, as well as assets, cost structures and strategic intentions of its current and potential competitors cost of its value chain to the extend necessary to plan, implement and pursue its own business strategy.* So, unlike other studies, I have included in my framework information about the company's business environment (which includes information about competitors, customers, and the market), internal processes and non-financial information from supplier and Process-Oriented Techniques which influence performance management and as well as decision making.

So based on my definition, my framework is much more focused on influencing decision making. The raw material prices we receive from our suppliers, for example, are important for the calculation and influence the final price decision. My framework also influences performance management through this technique. So, when we look at the Just-in-Time technique, we have to decide in terms of production and sales. This also influences performance management, because in this case the production process is correctly planned, waste and errors are zero, sales are guaranteed, delivery is on time and consequently customer satisfaction is higher, which is a key non-financial performance indicator.

Another technique is the TQM technique. Companies using this technique focus on providing more value to the customer and improving the efficiency of processes. The continuous improvement of processes and product quality leads to higher revenues (through product reliability) and lower costs (through process efficiency). Customer satisfaction leads to higher sales because it gives the company a market advantage. This positive effect can result from the positive impact on the company's costs and degree of differentiation.

On the other hand, Supplier-Oriented Techniques could be also implemented that help an enterprise to select the best supplier and evaluate the materials needed for processes. They also help evaluate the profitability they bring to the company, whether directly through pricing or indirectly by achieving the best end product or by introducing a new product to the market that increases customer satisfaction.

Environmental Management Accounting is an additional method that improves decision making and performance. Pollution prevention can be put into practice to reduce input and energy consumption and increase demand from environmentally conscious customers. These techniques shift the focus to a proactive and preventative approach. While EMA focuses primarily on pollution in the form of air emissions and solid and hazardous waste, TQM focuses on waste associated with process inefficiencies.

For these reasons, the application of those techniques influences decision making for both internal and external goals. An organization's internal activities that deal with process improvement affect its internal goals, which include increasing productivity, improving quality and environmental friendliness, reducing costs, and eliminating waste. Their impact on customer satisfaction, other stakeholders and requirements are referred to as external objectives (e.g. improvements in quality and environmental performance can lead to a better corporate image, greater marketing advantage and alignment with the requirements of customers and other stakeholders). The positive impact of the proposed framework on business costs, suppliers and processes can thus have an impact on the organization's performance.

The proposed framework, with all its techniques and especially with the new techniques already mentioned, improves the performance of an organization by fulfilling the three “E”s of performance. A) Effectiveness (achieving the desired outcome), Efficiency (using as few inputs as possible to achieve a particular outcome) and Economy (purchasing inputs as cheaply as possible).

3. CHAPTER THREE.

Strategic Management Accounting - Application in the large enterprises in Albania

Chapter three empirically determines how environmental, human resource, and organizational factors (contingencies) influence the process of applying the SMA framework in large enterprises in Albania. It identifies how the performance of large enterprises in this country could benefit from the application of the proposed SMA framework. In this chapter, the methodology used in the study is tested through a statistical analysis of the application of SMA techniques in a sample of 172 Albanian large enterprises. The aim is to show the relationship between contingent factors and the use of SMAT and their influence on the performance of large enterprises in Albania. *Internal factors* analyzed are Enterprise size and ownership; Enterprise sector and strategy; Enterprise structure and technology; Accountant's Qualification and Experience; and *external factors*, which include characteristics of the External Business Environment like Competition, Price, and Innovation in the market. Non-parametric tests were used to test their relationship and related hypotheses.

3.1. Main Variables of Contingency Theory Affecting the Application of Strategic Management Accounting Techniques – A Theoretical Background

According to Raaij, Vernooij and Triest (2003) and Lee and Park (2006), the profitability of a company is increased by successful management decisions. According to Roslender and Hart (2003), accounting, especially strategic management accounting, is an essential element of management and a critical factor in improving management decisions to enhance organizational performance. In addition, as discussed in chapter one, a contingency theory should be used in examining the use of SMAT in large enterprises in Albania.

3.2. Contingency Variables

Within the research objective of the study, we need to investigate the contingency variables related to the internal and external business environment and their relationship with SMAT and business performance. In the following sections, all theoretical parts are explained: Internal, External Environment, and Enterprise Performance.

3.2.1. Internal Enterprise Environment

The internal business environment includes internal factors such as Enterprise size, strategy, structure, technology, ownership, and accounting staff qualifications, which are discussed in

the following subsections. These internal factors serve as variables to test their relationship with SMAT usage.

Enterprise Size. Enterprise size is related to the number of employees, the number of sales and/or the amount of total assets of each company. Therefore, Enterprise size is a significant element that can affect the accounting and control system. Generally, large enterprises have more innovations because they have resources and capabilities in risk management. Large enterprises have a significant number of resources and the best internal communication systems, which should facilitate the implementation of SMAT. Because large enterprises are more complex, they require a high level of control, and a sophisticated SMAT will help.

Enterprise Ownership. An enterprise's ownership structure affects the use of strategic accounting techniques. Previous researchers such as Shields (1995), Lybaert (1998), and Brown et al. (2004) have studied this as a random variable to test the relationship between ownership and MA practices.

Enterprise Sector. An enterprise sector affects the use of Strategic Management Accounting Techniques. Previous researchers have studied this as a random variable to test the relationship between the Enterprise Sector and Management Accounting Practices. Large firms in Albania are classified into five sectors: manufacturing, construction, services, trade, and transportation.

Enterprise Strategy. Enterprise Strategy is essential for achieving goals. Choosing the right business strategy improves performance and increases profitability. This study is based on 3 types of strategies that ensure competitive advantage according to Sitanggang and Absah (2019) – **cost leadership, customer focus, and innovation.**

Enterprise Structure. Enterprise Structure has to do with the corporate hierarchy and its distribution of responsibilities with all teams, supervision, functions, auditing and reporting. It shows whether the decision-making level of an enterprise is centralized or decentralized. The Enterprise Structure of the company depends on the size of the enterprise. Large enterprises are more heterogeneous in terms of products and decentralization of responsibilities and authority, so they have a variety of business activities and need more departments.

Enterprise Technology. Enterprise Technology is essential in any business. Usually, large enterprises adopt advanced technologies very quickly because they have the resources

and capital needed. Various researchers have shown the relationship between MA practices and enterprise technology.

Accountants' Qualification and Experience. Various researchers, McClery et al. (2004); Al-Omiri, (2003); Ismail and King (2007), show that accounting staff qualification is essential in the development and operation of MA systems. Nandan (2010) emphasizes the need for MA and accounting staff qualifications. On the other hand, Ahmad (2012) in his study found that MA in SMEs is not significantly associated with qualified accountants.

3.2.2. External Enterprise Environment

The strategy-related literature examines environmental uncertainty and cultural aspects differently, while the contingency literature examines both as part of environmental uncertainty. This study is in the tradition of the contingency literature and therefore refers to *an external environment, including market competition in general, price competition, quality competition, and innovation competition, which are part of environmental uncertainty.* Moreover, this study analyzes only the context of one country, Albania, so cultural differences cannot be examined.

3.2.3. Organizational Performance

Organizational Performance can be seen and measured in different ways. For example, by cost, productivity, delivery time, market share, product quality, growth rate, sales increase, annual profit, operating cash flow, return on investment, new product or service, or human resource development and research and development activities. Much research has addressed the relationship between the implementation of management accounting practices and organizational performance, while this study focuses on how Strategic Management Accounting Techniques usage affects organizational performance.

3.3. Empirical Study Framework

The empirical study makes full use of the contingency perspective because the application of Strategic Management Accounting Techniques depends on the conditions under which these techniques are applied. Figure 6 summarizes the research framework. It contains 12 SMATs clustered into seven categories and eight categories of contingent variables.

FIGURE 6
Design of the Empirical Study



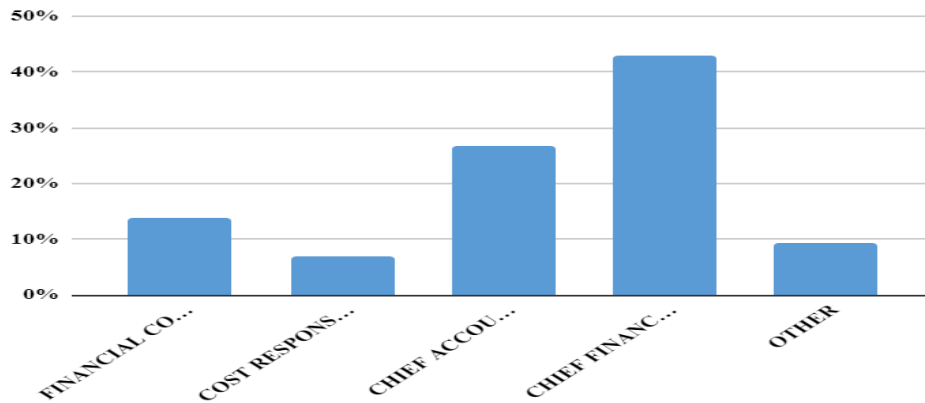
Source: Author

On the one hand, the above framework hypothesizes that contingency factors influence the use of SMAT. These are eight hypotheses about the relationship between contingency factors and SMAT usage. On the other hand, it is hypothesized that SMAT usage influences organizational performance.

3.4. Data and Descriptive Statistics

In this section, the basic characteristics of the respondents are described, and the reliability of the variables used is tested. They are presented in diagrams and mentioned based on the questionnaire design. Fig. 7 shows that the respondents to the questionnaire are mostly chief financial officers of the enterprises, with about 43% being CFOs, followed by chief accountants—27% of the respondents. About 14% are financial controllers, 7% are cost officers, and the remainder—about 9%—are other individuals, i.e., administrators, owners, or directors of the enterprises.

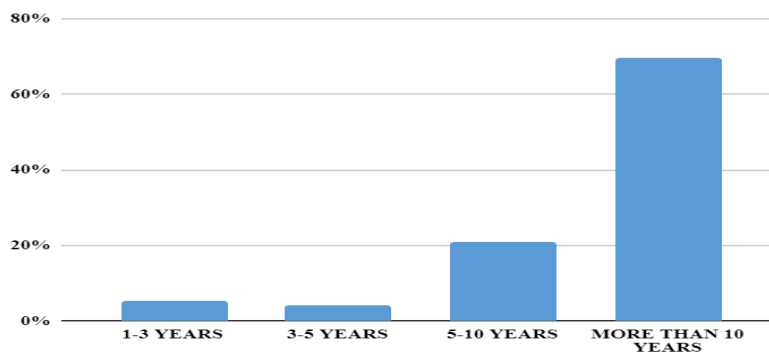
FIGURE 7
Respondents' position



Source: Author (SPSS data output)

Fig. 8 summarizes the overall work experience of the respondents. As can be seen from the figure, most of the respondents, 70%, have more than ten years of work experience. This is followed by 21% who have 5-10 years of work experience, only 4% have 3-5 years of work experience, and the last category, about 5%, have 1-3 years of work experience. These two groups are relatively young.

FIGURE 8
Respondents' years of general total working experience

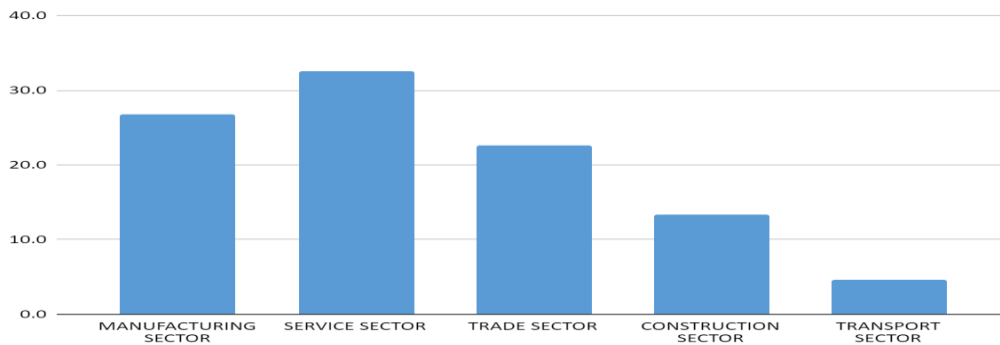


Source: Author (SPSS data output)

Fig. 9 shows the classification of the Enterprise Sector. This study includes five different sectors operating in Albania: Manufacturing, Services, Trade, Construction, and Transportation. The graph shows that most respondents are from the service sector, 33%, which corresponds to 56 large enterprises. At this point, it is important to emphasize that all financial institutions are excluded from the study, which also belong to the service sector. Next is the

manufacturing sector with 27%, which corresponds to the number of 46 enterprises, followed by the trade sector with 23% of respondents, which corresponds to 39 enterprises, then the construction sector with 13%, which corresponds to 23 enterprises. The smallest part is the transport sector with about 5%, which is approximately eight enterprises.

FIGURE 9
Enterprise Sector classification

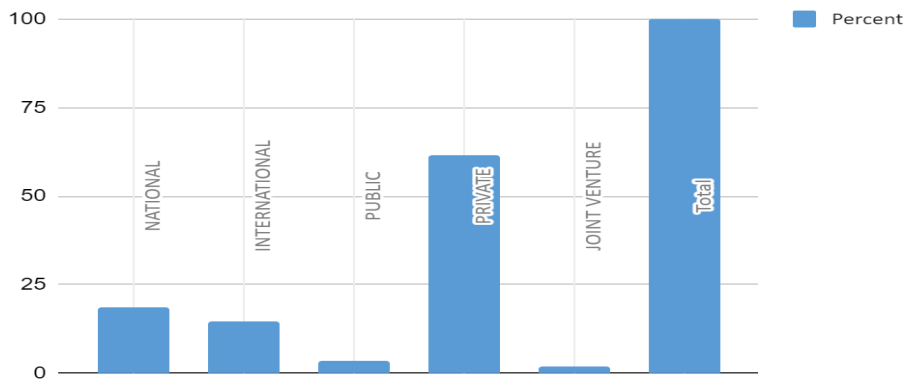


Source: Author (SPSS data output)

Fig. 10 demonstrates that 62% of the respondents belong to private organizations, which corresponds to 106 enterprises, followed by 19% or 32 companies that are also national enterprises. We must emphasize that most of the enterprises are national, even if some of the respondents selected national and other private because only one option was possible to be chosen. There were also international enterprises at about 13.5%, which is the number of 25 enterprises, and a small part is from public enterprises, about 3.5% or six enterprises. Finally, only 2% or three enterprises from my sample are joint ventures. In Albania, joint ventures are not very developed, so a smaller number of large enterprises are involved.

National enterprises are only companies that operate in the national market and do not cooperate with other international companies, while private companies are all enterprises that are private, even if they are national or international. Because there are enterprises that franchise and operate internationally, or freelancers that cooperate and produce only for distribution in the international market, they do not sell in national markets. They take raw materials from an international company, produce their products, and send them to international brands. Their sales are guaranteed.

FIGURE 10
Enterprise Ownership

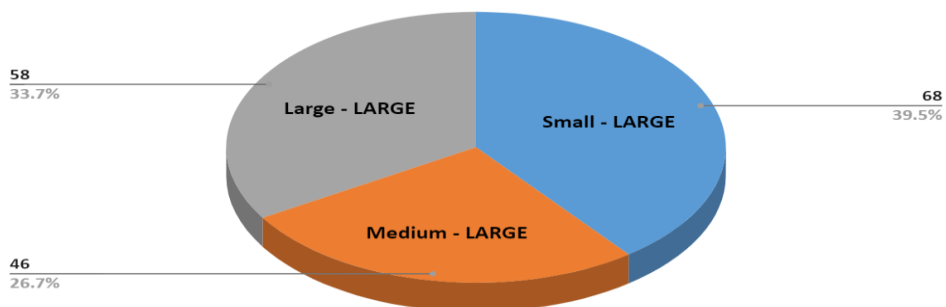


Source: Author (SPSS data output)

Figure 11 shows the Size of enterprises. As mentioned earlier, all surveyed enterprises are large enterprises according to the Albanian SME Law of April 43/2022. Following the EU definition of SMEs, these enterprises were divided into three subcategories for comparison purposes: Small- LARGE (i.e., small according to the EU definition), Medium- LARGE (i.e., medium size according to the EU definition), and Large- LARGE (i.e., large according to the EU definition). The subdivision allows the conclusions of the study to be compared internationally. Part of the respondents were 68 small LARGE enterprises, i.e., 39.5% of the sample, 46 medium LARGE enterprises, i.e., about 26.7%, and 58 large LARGE enterprises, i.e., 33.7%.

FIGURE 11
Size of enterprises (according to EU recommendation 2003/361)

Frequency and Percentage



Source: Author (SPSS data output)

Reliability and validity tests have to ensure how consistent are the variables tested. According to Hair et al. (2007), a scale is trustworthy only if respondents consistently answer questions in a strongly coherent manner. If this is the case, the ranking is correct. Cronbach's Alpha is used to measure the reliability of the questionnaire for this study. Sousa et al. (2006) emphasized that the scales are considered trustworthy if all scores are more significant than 0.7. The SPSS output in Tab 1 of the study shows that the Cronbach's Alpha of SMAT usage is 0.827. Since it is more significant than 0.7, it has a very good scale, which means that the data analysis of this study is reliable. This high alpha level in this study means that all items of the questionnaire are correlated and have a common covariance by measuring the same significant concepts. The responses of the questionnaire are trustworthy.

TABLE 1
Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,827	12

3.5. SMA Usage – A High-Level Overview

This section analyzes the frequency of usage of SMA Techniques. In the questionnaire in Part B, respondents were asked on a five-point Likert scale about the use of twelve selected SMA Techniques in their enterprises (where 1 = Never used and 5= Used very intensively). Tab. 2 shows that the average usage of the twelve SMA Techniques surveyed is 3.37 (slightly above the average of 3.00). The coefficient of variation is 19.8%, indicating a possible deviation of about 1/5 from this average value among the enterprises. Since the average mean value of all twelve SMAT is above the mean value, the use of SMA can be evaluated as moderate.

TABLE 2
Average SMA usage

SMA Techniques	Mean	Std.Dev.	Coef. of Variation (%)
B.1.9. Customer Profitability Analysis	3.90	0.98	25.1%
B.1.6. Strategic Costing	3.89	0.71	18.1%
B.1.7. Product Profitability Analysis	3.87	1.02	26.4%
B.1.5. Strategic Pricing	3.82	0.82	21.5%
B.1.12. Evaluation of Suppliers Performance	3.60	1.04	28.8%
B.1.11. Just-in-Time	3.55	1.28	35.9%
B.1.1. Activity-Based Costing	3.50	1.09	31.1%
B.1.2. Target Costing	3.19	1.12	35.1%
B.1.10. Total Quality Management	3.01	1.55	51.5%
B.1.8. Competitors' Cost Estimation	2.97	1.21	40.6%
B.1.3. Attribute Costing	2.66	1.29	48.5%
B.1.4. Balanced Scorecard	2.51	1.32	52.5%

Source: Author (SPSS data output)

Several variables are used in this study. First, it is important to test the normal distribution of the average use of SMA, because the normal distribution ensures greater possibilities for the statistical analysis methods. This test is a test of hypotheses. H0 states that there is no significant difference between the empirical distribution and the normal distribution. H1 states that there is a significant difference. It is important to set an acceptable statistical significance level to reject or confirm this hypothesis. According to Hair et. al (2007), the standard accepted level of statistical significance for the test is a significance level $\alpha = 0.05$, indicating that the study would be willing to tolerate the risk that up to 5 out of 100 samples might show an association when none exists in the population. Under the significance level of 0.05 and using the Kolmogorov-Smirnov and Shapiro-Wilk methods shown in Table 3, one must accept H0 – the distribution is not significantly different from the normal distribution (the significance level Sig. is higher than the risk level 0.05 for both methods).

TABLE 3
Tests of normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
B.1. Average SMA	.045	172	.200*	.991	172	.379

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Based on the research of Cinquini and Tenucci (2007), Tab. 4 presents a categorization of techniques based on their adoptions. Classification is based on “Non-adoption”, response 1, followed by “Low adoption”, responses 2 & 3, and then “High adoption”, responses 4 & 5.

Table 4 shows that Albanian companies use SMAT to a moderate extent. For Cost-Oriented Techniques the range is from 26% to 52%. ABC is the predominant cost-oriented technique (52%) in all surveyed enterprises, reflecting the nature of the surveyed enterprises, which are mainly service and manufacturing companies. The least used technique is Attribute Costing (26), which was to be expected, since Albanian enterprises generally do not allocate costs to different products, as this is impossible, considering that a large Albanian enterprise is usually a kind of conglomerate and offers many products or services, not just one. This is also due to the fact that in the study we considered all sectors and not just one sector.

TABLE 4
Frequency of SMA usage

SMATs	Non-adoption (response 1)		Low adoption (responses 2&3)		High adoption (responses 4&5)		Respondents	Mean
B.1.9. Customer Profitability Analysis	5	3%	46	27%	121	70%	172	3.90
B.1.6. Strategic Costing	0	0%	49	28%	123	72%	172	3.89
B.1.7. Product Profitability Analysis	7	4%	46	27%	119	69%	172	3.87
B.1.5. Strategic Pricing	3	2%	54	31%	115	67%	172	3.82
B.1.12. Evaluation of Suppliers Performance	7	4%	80	47%	85	49%	172	3.60
B.1.11. Just-in-Time	18	10%	61	35%	93	54%	172	3.55
B.1.1. Activity-Based Costing	12	7%	70	41%	90	52%	172	3.50
B.1.2. Target Costing	22	13%	85	49%	65	38%	172	3.19
B.1.10. Total Quality Management	53	31%	42	24%	77	45%	172	3.01
B.1.8. Competitors' Cost Estimation	31	18%	84	49%	57	33%	172	2.97
B.1.3. Attribute Costing	53	31%	75	44%	44	26%	172	2.66
B.1.4. Balanced Scorecard	65	38%	61	35%	46	27%	172	2.51

Source: Classification based on Taylor (2021); Own data.

In the *Customer Oriented Technique* group it is only one technique is included, Customer Profitability Analysis. It is highly used in large enterprises in Albania (70%). This is justified because all enterprises perform analysis related to their customers, as they need to know how profitable their customers were for one year and what opportunities they have to give them a discount for the next year's purchases.

The next category, in which there is also only one technique, is *Decision-Making Oriented Techniques*, which includes Competitor Cost Estimation. This technique has a low usage of 33%, which means that it is used by only 57 of the total 172 enterprises. This low usage is related to external information, as it is relatively difficult to obtain information from competitors in Albania.

Another category with only one technique is the *Supplier Oriented Techniques*, in which is Evaluation of Supplier's Performance which has a moderate usage of 49%, which means that it is used by 85 out of 172 enterprises. This is related to the fact that enterprises have about the same percentage in the usage of JIT technique, which means that products or

services are produced or offered based on customer requests and enterprises should select the appropriate raw materials and suppliers based on the specified products. The result for these Techniques is different from previous research. The differences between these respondents and those in previous research are most likely due to changes in the size of Enterprise, industry type, and country environment.

3.6. Contingent Variables Affecting SMA Usage in Large Enterprises in Albania

This section will highlight the factors which affect SMAT usage in large companies in Albania. There are two kinds of tests to determine if there is any relationship in hypothesis testing and for analysis purposes: Parametric and Nonparametric.

According to Field (2000), parametric tests are used if they meet four assumptions: (I) If variables are ratio or interval scale, (II) the population of data is with a normal distribution, (III) it exists a homogeneity of variances exist and (IV) variables have independent data values. Cooper and Emory (1995) pointed out that if data is in a categorical form like nominal or ordinal, or other assumptions mentioned above are not met, nonparametric tests should be used to test the hypotheses. Tab.5 shows the type of data.

TABLE 5
Variables' Measures

	Type of data
Dependent variables	
SMAT usage	Ordinal
Performance	Ordinal
Independent Variables	
Business Size	Nominal
Business Sector	Nominal
Business Ownership	Nominal
Business Strategy	Ordinal
Business Structure	Ordinal
Business Technology	Ordinal
Accountants Qualification	Ordinal
External Environment	Ordinal

Source: Author

Bivariate association analysis is used to test the hypothesis. In this study, two nonparametric tests were used to measure the association between variables. When the variables are ordinal, Spearman's rank correlation coefficient (known as Spearman's Rho) is used. When one of the variables is nominal and the other is ordinal, Kruskal Wallis' H-test is

used. Tab. 6 demonstrates the summary of the results of the study in terms of the relationship between SMAT usage and the contingency factors considered in the study.

TABLE 6
Results of the hypothesis testing

Hypothesis regarding the relationship between SMAT usage and contingency factors	Results of the study
Enterprise Size and SMAT usage	A significant difference was found in SMAT usage between different Enterprise Sizes.
Enterprise Ownership and SMAT usage	No significant differences were found between ownership categories.
Enterprise Sector and SMAT usage	A significant difference was found in the average usage between different sectors.
Enterprise Strategy and SMAT usage	A positive relationship was found between Enterprise Strategy and SMAT usage.
Enterprise Structure and SMAT usage	A positive relationship was found between Enterprise Structure and SMAT usage.
Enterprise Technology and SMAT usage	A moderate positive relationship was found between Enterprise Technology and SMAT usage.
Accountants' Qualifications and experience and SMAT usage	An insignificant negative relationship was found between Accountants' Qualifications and SMAT usage.
External Enterprise Environment and SMAT usage	A very, very weak positive relationship was found between the External Environment and SMAT usage.
SMAT usage and Perceived Benefits	A moderate positive relationship was found.
SMAT usage and Constraints	No relationship was found between constraints and SMAT usage.
SMAT usage and Organizational Performance	A weak positive relationship was found between Organizational Performance and SMAT usage.

Source: Author

From the statistical analysis of this study, the relationship between contingent factors and SMAT use can be inferred. A significant difference in SMAT usage was found between different Sizes of the Enterprises and sectors. In contrast, no significant differences were found between Ownership categories. On the other hand, a positive relationship was found between Enterprise Strategy, Enterprise Structure, Enterprise Technology, and SMAT usage.

The research discovered an insignificant negative relationship between Accountants' Qualifications and SMAT usage, implying that increasing accountants' working experience and

qualification, decreases SMAT usage. Santini (2013) also reached the same conclusion, although Kalkhouran, Nedaei, and Rasid (2017) reached the opposite conclusion and found a positive relationship between Accountants' Qualification Level and SMAT use. Taylor (2021) discovered no relationship between the Chief Executive Officer's educational level and SMAT use in the UK construction sector. Being older and more experienced in the industry, it is likely that they are not familiar with the more recent SMA approaches that could help them in decision making. Ahmad (2012), on the other hand, found that the level of accounting staff certification is positively related to the use of MAP (management accounting practices), i.e., the higher the level of accounting staff certification, the higher the level of use of MAP by Malaysian SMEs.

As a result, it was expected that the external environment would also affect Strategic Management Accounting Techniques in large Albanian enterprises. However, the study showed that the external environment is not a contingent for the use of SMAT, as there is a very, very weak positive relationship between competition and the use of SMA.

Similarly, Ojra (2014) concluded in his study of Palestinian enterprises that greater environmental uncertainty does not lead to significant use of SMAT. In contrast, Petera and Soljakova (2020) found that the external environment positively influences the adoption of SMA Techniques.

Simultaneously, a moderately significant association was found between SMAT use and perceived benefits. The strongest positive association of perceived benefits is seen between resource optimization and the use of SMA (Spearman's Rho correlation coefficient of 0.519, at a risk level of 1%), especially for the Just-in-Time, Attribute Costing, Banaced Scorecard and Evaluation of Supplier's Performance approaches. This is explained by the fact that an enterprise that produces items based on consumer demand and uses the JIT approach produces items only when they are needed. An enterprise, on the other hand, should use the Evaluation of Supplier's Performance technique to find the most suitable supplier. Also, there are certain costs associated with this product, so Attribute Costing is used. The Banaced Scorecard approach is also useful in optimizing resource consumption, because when an enterprise reviews its performance, it determines how many resources it needs and how they should be used to maximize profitability.

Nevertheless, the investigation did not find any connection with the restrictions. Large enterprises in Albania can usually cope with a lack of financial resources, as they have strong financial capabilities. They have human resources, as large enterprises overpay their staff. They

offer excellent income, training opportunities and career advancement. The main problem with human resources is that many professionals and young people emigrate to European countries in search of a better life and new career opportunities.

Ultimately, the statistical analysis shows that the association with non-financial performance measures (e.g., customer satisfaction and new product/service innovation) is greater than with financial measures (e.g., Return on sales and Return on investment). This is a valuable conclusion highlighting the strategic value of SMA Techniques that lead to the improvement of non-financial indicators which transform success into monetary incentives.

Ojra (2014) also came to the same conclusion in his empirical research enterprises of Palestinian. According to him, there is a significant relationship between the success of enterprises and non-financial variables. Taylor (2021) found that enterprises that respond to the survey with a higher average use of various SMATs consequently have higher levels of performance and achievement of their business objectives.

4. Conclusions

The social and economic world has never been so dynamic and subject to rapid change. Therefore, a change was needed from traditional managerial accounting to Strategic Management Accounting.

Different authors over the years have been writing about SMA after the first definitions introduced by Simmonds (1981). In my opinion, some of the previous definitions include a future-oriented focus, some an external focus, some an internal focus or a long-term perspective, but none of them include suppliers or customers in the external view that forms the basis for Porter's (1985) concept of Value Chain Analysis. None of these definitions specifically address the question of how non-financial information should be provided in a modern performance management system based, for example, on the balanced scorecard (BSC) (Kaplan & Norton, 1992, 1996). The working definition of SMA used in this study is the following, which incorporates the core components of the existing definitions and advance them: *The provision and analysis of forward-looking financial and non-financial information about the enterprises' business environment, and internal processes, as well as the assets, cost structures and strategic intentions of its current and potential competitors and the costs of its value chain, to the extent necessary to plan, implement and pursue its own business strategy.*

Over the years, different approaches to SMA Techniques have been used. Many authors have included different Techniques and classified them into categories. Since there is no single classification for SMA Techniques, a new framework design could provide several benefits. It will help ensure that the Techniques of SMA are more widely applied in the practice of MA, that the "theory-practice gap" of MA is closed, that new and creative methods are considered, and that SMA is more fully integrated into the accounting curriculum. As a result, the newly developed framework contains seven cluster classifications. It also includes two new cluster groups and other Costing Techniques.

This study aims to evaluate and present the application of SMA techniques in Albanian large enterprises. A framework was designed with nine contingent factors and 12 SMA Techniques selected from general groups of Techniques. A questionnaire was structured and sent to all large enterprises for four months (from June to October 2022). Data were coded and analyzed using bivariate data analysis. First, the potential relationship between certain contingent factors and the use of SMA Techniques was examined. Second, the benefits and limitations of using SMAT were presented, and finally, the impact of SMAT usage on Organizational Performance was determined.

The eight contingency factors considered in this study that were most frequently cited were Enterprise Size, Enterprise Ownership, Enterprise Sector, Enterprise Strategy, Enterprise Structure, Enterprise Technology, Accountants' Qualifications and Experience and External Enterprise Environment. The twelve Techniques employed in the study were: Activity-Based Costing, Attribute Costing, Target Costing, Balanced Scorecard, Customer Profitability Analysis, Competitors' Cost Estimation, Strategic Costing, Strategic Pricing, Product Profitability Analysis, Just-in-Time, Total Quality Management, and Evaluation of Supplier's Performance.

These factors should affect the usage of SMA Techniques differently. Therefore, the next part will conclude the relationship between the variables and the Techniques used to answer the research questions posed in Chapter 3.

What is the level of usage of SMA Techniques in large enterprises in Albania? Data analysis showed that the mean score of the twelve SMA Techniques was 3.37 (slightly above the average of 3.00). Since the average mean of all twelve SMA Techniques usage is above the mean, the use of SMA can be considered moderate. The most frequently used technique is

Customer Profitability Analysis, while the least used technique is BSC.

Bivariate analysis was used to test the relationship between contingent variables in the study and the usage of SMA Techniques in order to answer the second question: **Which of the contingent factors included in the study, explained best the usage of SMA Techniques in Albania and what is the degree of the association between contingent factors and SMATU?**

The analysis showed that Enterprise Size and Enterprise Sector are positively associated with SMAT usage. Moreover, the technology in Albania is more associated with medium LARGE enterprises than with small LARGE and large LARGE. Size and Sector are a contingent on SMAT usage.

On the other hand, a positive relationship is found between *Enterprise Strategy* and SMAT usage. Most often, these Techniques are related to cost leadership rather than customer or innovation strategy.

Another contingent factor is *Enterprise Technology*; a weak to moderate positive relationship between technology and SMAT use was found. In large enterprises in Albania, a relationship was found between the use of technological systems in manufacturing, financial accounting, and managerial accounting and SMAT usage.

Enterprise structure is also a factor in the use of SMAT, although there is a weak positive relationship between the usage of SMA Techniques and the high degree of decentralization within the organization. The same is true for the use of SMAT and important decisions that need to be approved by top managers. Thus, when decisions need to be approved, SMAT are used because top managers are aware of the effectiveness and profitability that these Techniques should bring to the organization.

While contrary to initial expectations, SMATU is not affected by some contingencies. Thus, there is no relationship between SMAT Usage and *Ownership*. Different forms of Ownership do not affect the usage of these Techniques. For instance, national, public or private Enterprise and international or Joint venture organizations use financial reports and forecasts for decision making. However, the study indicated that SMAT usage is not dependent on the *External Enterprise Environment* due to a very, very weak positive association between them

On the other hand, the analysis revealed an unpredictable inverse relationship between *Accountants' Qualifications and Experience* and SMATU. The more qualified an accountant is, the less likely he or she is to use these Techniques.

The use of SMAT in large enterprises in Albania has advantages and limitations. The study of these issues shows the perspectives for the future use of SMAT by these companies. The identified benefits are improving the decision-making process, improving planning and budgeting, improving performance evaluation, improving awareness of the external environment and more optimal use of resources, which is the most important of all. The identified barriers are lack of financial resources, lack of human resources, lack of top management support, resistance to change, and lack of external information, but none of these are significantly related to SMATU.

Finally, the relationship between SMAT usage and performance is analyzed to answer the last question: **Does SMAT usage affect organizations' performance in Albania?** Increased use of SMA Techniques leads to performance improvements and increases financial and non-financial performance outcomes through careful selection of appropriate SMA Techniques. In this study, the use of SMAT mainly affects non-financial indicators such as customer satisfaction, product quality, and new product or service development.

5. Limitations of the Study

This study has two general limitations. First, only large enterprises in Albania were studied. This is because it is not expected small and medium-sized enterprises (SMEs) to apply SMA Techniques. On average, SME businesses have an annual turnover of less than 2.15 million euros and usually less than 50 employees. Therefore, they need help in applying Strategic Accounting Techniques to improve their operational performance.

Second, although it would be helpful to examine the application of SMA Techniques in banking and non-banking financial institutions, the study focuses exclusively on the large enterprises operating in the non-financial sectors of the economy. The reason for this is that banking and non-banking financial institutions have different and specific areas of activity and the Techniques of SMA have a different (modified) way of application.

Another limitation is that no studies have been conducted in Albania on this topic. Therefore, it was troublesome to get the feedback of the large Albanian enterprises from the questionnaire. They know and apply each technique, but they need to know that they are called under Strategic Management Accounting Techniques. Another limitation is that the dissertation does not address the study of profitability ratios. The ability of a company to generate profits from its operations and assets, is measured by a number of profitability ratios.

However, since the financial statements of large enterprises in Albania were not accessible, it was not possible to conduct a profitability ratio analysis.

6. Suggestions for Future Research

The results of this study suggest several issues that require further investigation. Some of these are listed below:

First, SMEs should be added to the sample of large organizations to provide a more diverse collection of responses. This would be recognized and used to highlight the impact of contingent variables in different circumstances.

Second, in the context of contingency theory, it may be helpful to focus on a sample from a particular sector, such as manufacturing, trade, transportation, services, or construction. This would suggest that the sample is more homogeneous, requiring specific types of SMAT. In addition, it may help to distinguish the conditional variables that lead to differences. The case study method could also help.

Third, while this study has increased our knowledge of the impact of organizational contingencies on SMATU, it also indicates that academics are increasingly emphasizing that additional research is needed to improve the overall understanding of the impact of these contingencies on SMAU and organizational success. Future researchers should seek to: (1) leverage the data from approximately 200 responses; and (2) use more reliable analytical methods such as Structural Equation Modeling (SEM) to examine the conceptualized associations and improve the framework examined in this study. In addition, it will help to define the nature and degree of relevance of these associations.

Fourth, it is expected that the economic development and global competitiveness of Albania will increase in the coming years, especially if we become a member of the EU. Therefore, it would be interesting to extend the survey to provide a retrospective study of the development of SMA by documenting more comprehensively the changes in the adoption of different SMA approaches over time.

Finally, there is the possibility that research in this area could be improved by conducting a comparative analysis of the Albanian situation with respect to SMAT adoption compared to other developing countries. In this way, it should be determined whether there are differences in cultural and other independent factors.

IV. CONTRIBUTIONS OF THE STUDY

1. A **new broader definition of Strategic Management Accounting is derived** based on a systematic literature review of the historical and logical development of its concept.
2. Through a critical analysis and synthesis of the main SMA Techniques proposed in the existing literature, **a cohesive Framework of SMA Techniques is proposed**, which has the potential to contribute to: adopting and more intensively using SMA Techniques in Albania and beyond; reducing the reality gap between theory and practice; facilitating the further development of SMA as well as its better understanding.
3. **The proposed Framework of SMA Techniques is justified as a potential source of competitive advantage** for the enterprises as it guides the selection of an optimal combination of SMA Techniques as well as the organizational changes needed to evaluate and adopt these techniques.
4. Using a contingency theory-based empirical analysis of Albanian large enterprises **the impact of environmental, staff, and organizational factors (contingencies) on the application of the proposed SMA Framework is identified**. Important contingencies include Enterprise Size, Enterprise Sector, Enterprise Strategy, Enterprise Structure, and Enterprise Technology.
5. Using an evidence-based empirical analysis of Albanian large enterprises, the **perceived benefits, and constraints of SMA usage are explored**. There is a great potential for future SMA application in the Albanian large enterprises and for further exploration of the positive relationship between the average SMA usage and the organizational performance.

V. SCIENTIFIC PUBLICATIONS OF THE PH.D. CANDIDATE (RELATED TO THE TOPIC OF THE DISSERTATION)

Duçi, E. (2021). Strategic Management Accounting – Evolution of the concept. *Proceedings of The 12th International Conference on Modern Research in Management, Economics and Accounting*, May 14-16, online MEACONF). DOI: <https://www.doi.org/10.33422/12th.meaconf.2021.05.269>

Duçi, E. (2021). The Relationship between Management Accounting, Strategic Management Accounting, and Strategic Cost Management. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 10(5), 376. (Scopus indexed <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85114898230&origin=resultslist&zone=contextBox>). DOI: <https://doi.org/10.36941/ajis-2021-0146>

Duçi, E. (2022). Strategic management accounting and recession influence in pandemic affected companies in Albania. *Proceedings of The 5th International Conference on Applied Research in Management, Economics and Accounting*, April 22-24. Barcelona University, Spain. DOI: <https://www.doi.org/10.33422/5th.iarme.2022.04.12>

Duçi, E. (2022). Applying National Accounting Standards, International Accounting Standards, and Strategic Management Accounting Costing Techniques in Durres SMEs in Albania. *Proceedings of The 4th International Conference on Research in Management*, June 3-5. St Mary's College, Oxford, UK. DOI: <https://www.doi.org/10.33422/4th.icrmanagement.2022.06.100>

REFERENCES (cited in the Abstract)

- Ahmad, K. (2012). The Use of Management Accounting Practices in Malaysian SMEs. *University of Exeter*. Retrieved from <https://ore.exeter.ac.uk/repository/handle/10036/3758>.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, 836–863. <https://dictionary.cambridge.org/>.
- Cinquini, L. & Tenucci, A. (2007). Strategic management accounting: exploring distinctive features and link with strategy, *MPRA paper no.212*, disponible la <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/212/>.
- Cravens, K.S. & Guilding, C. (2001). An empirical study of the application of strategic management accounting techniques, *Advances in Management Accounting*, Vol. 10, 95–124.
- Foster, G. & Gupta, M. (1994), Marketing, cost management and management accounting, *Journal of management accounting Research*, vol 6, no. 6. 43–77.
- Guilding, C. & McManus, L. (2002), The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, 45–59.
- Guilding, C., Cravens, K.S. & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, vol. 11(1), pp.113–135.
- Hair, J.F., Money, A.H., Samouel, P. & Page, M. (2007). *Research Methods for Business*. U.S: Wiley.
- Hoque, Z. (2001). *Strategic Management Accounting*, Chandos Publishing, Oxford.
- Hunger, D.J. & Wheelen, T.L. (1996), *Strategic Management*, Addison-Wesley Publishing, Reading, MA.
- Johnson, H. T. & R. S. Kaplan. (1991) [1987]. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: *Harvard Business School Press*, 22–30.
- Kalkhouran, A.A., Nedaei, B.H. & Rasid, S.Z. (2017). The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4): 471–491.
- Lee, H. & Park, J. (2006). Top team diversity, internationalisation and the mediating effect of international alliances. *British Journal of Management*, 17(3), pp.195–213.
- Ojra, J. (2014). Strategic management accounting practices in Palestinian companies, application of contingency theory perspective, *University of East Anglia*.
- Petera, P. & Šoljaková, L. (2020). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 33(1), 46–67.
- Pires, R.; Alves, M.; Rodrigues, L. (2015). Strategic management accounting: Definitions and dimensions. In *XVIII Congreso AECA Innovación y internacionalización: factores de éxito para la pyme*. Cartagena. p. 1-17 (Available at: <https://vdocuments.mx/strategic-management-accounting-practices-information-for-the-strategic-management.html>).
- Raaij, V. E. M., Vernooij M. J. A. & Triest, S. V. (2003). The implementation of customer profitability analysis: A case study. *Industrial Marketing Management*, 32(7), 573–583.
- Roslender, R., & Hart, S.J. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, 13, 255–277.
- Santini, F. (2013). Strategic management accounting and financial performance in the small and medium sized Italian manufacturing enterprises. *Management Control*, 1(1), 77–107.
- Shank, J, K, & Govindarajan, V. (1989). *Strategic Cost Analysis*, Irwin Inc, Homewood, Illinois.
- Shank, J.K. (1989). Strategic cost management: new wine, or just new bottles? *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, 47–65.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, Chartered Institute of Management Accountants, London, vol 59 (4), 26–30.
- Smith, M. (2000). Strategic Management Accounting: The Public Sector Challenge. *Management Accounting*, 78 (1), 40–43.
- Taylor, S. M. (2021). Strategic Management Accounting practices in medium sized UK construction companies: A mixed-methods approach, *Nottingham Business School*.
- Villarmois, O. de, Benavent, C., & Levant, Y. (2008). La gestion stratégique des coûts : proposition d'un cadre d'analyse. *Revue Française de Comptabilité*, (414, Octobre): 2–6.
- Ward, K. (1992). *Strategic Management Accounting*. Oxford: *Management Accounting Handbook*, Butterworth Heinemann Ltd, CIMA.
- Wilson, R. M. S. (1995). Strategic Management Accounting, in Ashton D. J., Hopper T. M. & Scapens R. W. (eds.) *Issues in Management Accounting*, 2nd edition, Vol.2, Prentice-Hall Europe, London: 159–190.